

CIRCOLARE N. 23/2026 DEL 18 MARZO 2026*OGGETTO***REGIME FISCALE ETS PER ATTIVITA' AI FINI DELLE
IMPOSTE DIRETTE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE
2026***RIFERIMENTI NORMATIVI*

D.Lgs. 3.7.2017 n 117 "Codice del Terzo settore"; CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N.1 DEL 19.2.2026

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*

DIRITTO D'IMPRESA

TERZO SETTORE

CODICE TERZO SETTORE -RUNTS

CODICE CLASSIFICAZIONE

30

304

000

*COLLEGAMENTI**REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

Il codice del Terzo settore (DLgs. 3.7.2017 n. 117) prevede una disciplina specifica ai fini della determinazione del reddito degli enti del Terzo settore (ETS). Questa disciplina diventa operativa a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, **ossia dal 2026** per i soggetti solari.

Pertanto, gli enti iscritti al RUNTS, diversi dalle imprese sociali, applicano da quest'anno una disciplina differente rispetto agli altri enti non profit (privi della qualifica di ETS).

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti a commento della nuova disciplina con la circ. 19.2.2026 n. 1.

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti della disciplina.

QUALIFICA DI ENTE COMMERCIALE O NON COMMERCIALE

Così come per la generalità degli enti non profit, la disciplina fiscale applicabile dipende dal fatto che l'ente si qualifichi come ente non commerciale oppure come ente commerciale.

Per gli ETS diversi dalle imprese sociali, la valutazione che determina la natura commerciale o meno dell'ente si basa innanzitutto su un giudizio che riguarda le attività di interesse generale; successivamente, sulla base del giudizio sulle attività di interesse generale, si procede a verificare la prevalenza tra le entrate aventi natura commerciale e quelle aventi natura non commerciale, secondo i criteri definiti dall'art. 79 del DLgs. 117/2017.

Sono tuttavia previste specifiche ipotesi in cui la natura non commerciale dell'attività di interesse generale è predefinita direttamente dal codice del Terzo settore. Ad esempio, sono considerate non commerciali le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e talune attività svolte dalle fondazioni delle ex IPAB.

Per le altre attività che l'ente del Terzo settore può svolgere (ossia le attività diverse e di raccolta fondi), la commercialità dell'attività continua ad essere individuata secondo la disciplina del TUIR, non trovando applicazione il citato art. 79.

Le attività di interesse generale, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le Amministrazioni pubbliche nazionali e internazionali, si considerano di natura **non commerciale** quando sono svolte, alternativamente:

- a titolo gratuito o in perdita;
- oppure con un margine positivo contenuto e per un limitato periodo.

A questo fine occorre raffrontare:

- i corrispettivi degli utenti, a cui vanno aggiunti i contributi di natura corrispettiva erogati dagli enti pubblici e sottratte le quote di compartecipazione (es. ticket sanitari e quote di compartecipazione alla spesa per le prestazioni socio-sanitarie poste a carico dell'utente dalle singole discipline regionali e comunali);
- i costi effettivi. I costi effettivi da porre a confronto con i corrispettivi sono rappresentati da tutti i costi sostenuti dall'ente imputabili allo svolgimento delle attività di interesse generale (diretti e indiretti), facendo riferimento alla totalità dei costi sostenuti per l'attività, quali i costi variabili e i costi fissi generici e specifici. Sono esclusi i costi figurativi.

Secondo le indicazioni della circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.1), i costi devono essere valutati secondo i criteri di cassa o di competenza con cui è tenuta la contabilità. Pertanto, anche nell'ambito della tenuta della contabilità per cassa, gli ammortamenti dei beni strumentali possono essere considerati tra i costi effettivi.

Attività di interesse generale esercitata con un margine positivo per un periodo limitato

Le attività di interesse generale continuano a considerarsi non commerciali ai fini IRES anche se i ricavi non superano:

- di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta;
- e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Il triennio inizia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui l'attività risulta svolta a titolo gratuito o verso corrispettivi che non superano (neppure entro il limite del 6%) i costi effettivi. A seguito dell'operatività della disciplina ai fini delle imposte dirette per gli ETS,

il triennio può iniziare a decorrere già dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 2.2.2).

La perdita della natura non commerciale si verifica se l'attività di interesse generale:

1. produce margini positivi per tre volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza;
2. nel quarto periodo produce un margine positivo di qualsiasi importo.

Affinché l'attività torni ad essere qualificabile come non commerciale sarebbe necessario che il risultato del quinto esercizio sia nuovamente in perdita o in pareggio.

Periodo d'imposta coincidente con l'anno solare	% di eccedenza dei ricavi sui costi	Natura dell'attività di interesse generale
2026	1% (inizio del triennio)	Non commerciale
2027	2%	Non commerciale
2028	3%	Non commerciale
2029	4%	Commerciale
2030	Perdita o pareggio	Non commerciale
2031	1% (inizio del triennio)	Non commerciale

Test globale in caso di esercizio di più attività di interesse generale

Per i casi in cui sono esercitate più attività di interesse generale, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.1), ha chiarito che gli enti (compresi quelli con personalità giuridica) con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000,00 euro, possono considerare le diverse attività in modo unitario, come se si trattasse di un'unica attività.

Per gli altri ETS, invece, la possibilità di considerare unitariamente le attività di interesse generale dipende dalle caratteristiche delle stesse:

- se le attività sono tra loro omogenee (ad esempio per la presenza di proventi e di costi promiscui, per l'utilizzo di locali, risorse e personale comuni), il test può essere effettuato globalmente;
- se le attività sono tra loro disomogenee perché prive di qualsiasi collegamento (ad esempio perché si tratta di attività in settori diversi oppure perché è tenuta la contabilità separata), allora il test deve essere effettuato separatamente con riferimento a ciascuna attività.

In presenza di costi per beni e servizi ad uso promiscuo, la ripartizione tra le varie attività è possibile adottando uno dei seguenti criteri:

- ✎ rapporto tra i ricavi ottenuti dall'attività che si sta valutando e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi derivanti dallo svolgimento di tutte le attività (di interesse generale e/o diverse e/o raccolta fondi) alle quali il costo promiscuo fa riferimento;

- ↳ suddivisione in proporzione all'incidenza dei costi diretti dell'attività che si sta valutando rispetto al totale dei costi diretti complessivi.

NATURA DELL'ENTE DEL TERZO SETTORE

Verificata la natura delle attività di interesse generale, occorre accertare se le medesime sono esercitate in via esclusiva o prevalente, procedendo a un confronto tra:

- le entrate commerciali da attività di interesse generale commerciali (perché esercitate con un margine eccessivo) e da attività diverse, al netto delle sponsorizzazioni;
- le entrate non commerciali indicate all'art. 79 co. 5-bis del DLgs. 117/2017.

La tabella seguente riepiloga le entrate aventi natura non commerciale che vanno considerate nel test per qualificare l'ETS, tenendo conto dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Entrata non commerciale	Caratteristiche
Contributi	<i>Contributi pubblici e privati non aventi natura di corrispettivo, oppure destinati a finanziare attività considerate non commerciali.</i>
Sovvenzioni	<i>Entrate non commerciali solo se non hanno natura corrispettiva.</i>
Liberalità	<i>Erogazioni effettuate spontaneamente e per puro spirito di liberalità.</i>
Quote associative	<i>Quote o contributi associativi privi di natura corrispettiva.</i>
Proventi non commerciali per ODV, APS e società di mutuo soccorso	<i>Corrispettivi specifici e altre entrate derivanti da attività non commerciali individuate dagli artt. 84 e 85 del DLgs. 117/2017.</i>
Entrate da attività di interesse generale non commerciali	<i>→ Entrate da attività di interesse generale non commerciali in base al raffronto tra corrispettivi (compresi gli apporti delle Amministrazioni pubbliche) e costi effettivi; → entrate da attività di interesse generale di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e da talune attività di interesse generale svolte dalle ex IPAB.</i>
Proventi da raccolte fondi	<i>→ Proventi da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; → proventi da raccolta fondi effettuata mediante sollecitazione al pubblico, anche se svolta con continuità.</i>
Valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività non commerciali	<i>Valore normale delle prestazioni e delle cessioni effettuate senza corrispettivo oppure a fronte di corrispettivi inferiori al loro valore normale.</i>

Determinazione del reddito complessivo per l'ETS non commerciale

Se l'ETS risulta non commerciale (perché le entrate commerciali non sono superiori rispetto a quelle non commerciali):

- il reddito eventualmente prodotto dall'esercizio delle attività di interesse generale non commerciali risulta decommercializzato ai fini IRES; inoltre non sono imponibili i proventi delle raccolte fondi pubbliche occasionali, i contributi pubblici per lo svolgimento delle attività di interesse generale e le altre voci di entrata definite come non commerciali;
- resta tuttavia ferma l'imposizione dei redditi fondiari, dei redditi di capitale, dei redditi diversi e dei redditi d'impresa derivanti da ulteriori attività commerciali svolte dall'ETS (es. da attività di interesse generale commerciali, dalle attività diverse e dalle iniziative di raccolta fondi organizzate e continuative con scambi di tipo corrispettivo).

Determinazione del reddito complessivo per l'ETS commerciale

Se l'ETS risulta commerciale (perché le entrate commerciali prevalgono su quelle non commerciali), è qualificato ai fini IRES come un ente privato diverso dalle società che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; ciò determina l'attrazione nell'ambito del reddito d'impresa di tutte le entrate e i proventi e la perdita di tutte quelle agevolazioni fiscali che presuppongono la non commercialità dell'ente.

MUTAMENTO DELLA QUALIFICA DA ETS NON COMMERCIALE A ETS COMMERCIALE

Il mutamento della qualifica dell'ETS da non commerciale a commerciale ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume la natura commerciale e comporta l'assolvimento entro i tre mesi successivi degli adempimenti contabili necessari.

Pertanto, la perdita della qualifica di ETS non commerciale produce i suoi effetti fin dall'inizio del periodo d'imposta in cui si verificano i presupposti (ossia dal 1° gennaio per gli enti con esercizio solare).

Per agevolare gli enti nella prima fase di applicazione della nuova disciplina, per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2025, il mutamento di qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale e viceversa, **produce effetti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui lo stesso si verifica** (art. 79 co. 5-ter del DLgs. 117/2017).

In deroga alla regola generale, quindi, per i periodi d'imposta 2026 e 2027 (per i soggetti solari), il passaggio di qualifica produce i propri effetti dal periodo d'imposta successivo.

PASSAGGIO DI BENI STRUMENTALI DALLA SFERA COMMERCIALE A QUELLA NON COMMERCIALE

Nel codice del Terzo settore è contemplato un meccanismo opzionale di sospensione delle plusvalenze che potrebbero emergere, in sede di prima applicazione del DLgs. 117/2017 a seguito dell'iscrizione al RUNTS così come negli anni successivi, per effetto del passaggio dei beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale (art. 79-bis del DLgs. 117/2017).

Lo stato di sospensione permane a condizione e fintantoché i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

CORRISPETTIVI SPECIFICI PER LE PRESTAZIONI DEGLI ENTI ASSOCIATIVI

Fatte salve le disposizioni di maggior favore contemplate per le organizzazioni di volontariato (ODV), le associazioni di promozione sociale (APS) e le società di mutuo soccorso, per le

associazioni del Terzo settore hanno **natura commerciale** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate:

- nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (art. 79 co. 6 del DLgs. 117/2017).

Per familiari conviventi si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Attività di interesse generale svolta con modalità non commerciali

Non si considerano commerciali, tuttavia, le attività svolte a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e di familiari conviventi alle condizioni di cui ai co. 2 e 2-bis dell'art. 79, ossia se i costi effettivi sono pari o superiori ai corrispettivi, oppure viene rispettato il margine di tolleranza del 6%.

Attività svolta verso terzi

Nella circ. 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.7), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'attività "esterna" delle associazioni del Terzo settore, cioè quella resa da tali enti nei confronti dei terzi, resta fuori dalla sfera di applicazione della previsione agevolativa. Quindi, si tratterebbe sempre di attività commerciale.

AGEVOLAZIONI SPECIFICHE PER ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO ED ENTI FILANTROPICI

Per le organizzazioni di volontariato (ODV) non si considerano commerciali anche le seguenti attività:

- ❖ vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- ❖ cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- ❖ somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale (art. 84 co. 1 del DLgs. 117/2017).

Per beneficiare della decommercializzazione le attività devono essere svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente.

Decommercializzazione dei redditi degli immobili per le ODV e gli enti filantropici

In favore di ODV ed enti filantropici, è prevista l'esenzione da imposta per i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale.

Secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.8), l'esenzione riguarda esclusivamente i redditi di natura fondiaria; la detassazione si applica quindi sia sui redditi catastali degli immobili strumentali all'attività di interesse generale non commerciale, sia sui redditi derivanti dalla gestione degli immobili, inclusa la locazione, a condizione che a tale gestione consegua la produzione di redditi di natura fondiaria, destinati al sostegno delle finalità istituzionali proprie dell'ente.

I redditi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare in forma d'impresa non possono beneficiare dell'agevolazione.

AGEVOLAZIONI SPECIFICHE PER ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE

SOCIALE E SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO

Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale (APS) in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti:

- degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- ovvero di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS che rendono alla categoria servizi strumentali (co. 1 dell'art. 85 del DLgs. 117/2017).

Come visto in precedenza, per la generalità degli enti associativi ETS, invece, i corrispettivi specifici assumono natura commerciale a meno che l'attività sia svolta nel rispetto delle condizioni di non commercialità (perdita, pareggio o con margine positivo limitato).

La disposizione deroga a questa previsione ed è fruibile anche dalle società di mutuo soccorso.

Ulteriori fattispecie di decommercializzazione

Per le APS, non si considerano commerciali anche:

- ❖ le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali;
- ❖ le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Inoltre, anche per le APS i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale, sono esenti dall'IRES (art. 85 co. 7 del DLgs. 117/2017). Al riguardo valgono le medesime considerazioni formulate nel precedente § 4.

Attività che si considerano commerciali per presunzione di legge

Per le APS, si considerano comunque commerciali:

1. le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
2. le somministrazioni di pasti;
3. le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
4. le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
5. le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali.

Si considerano commerciali anche le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

1. gestione di spacci aziendali e di mense;
2. organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
3. gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
4. pubblicità commerciale;
5. telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Queste attività, commerciali per presunzione, potrebbero essere svolte in via abituale, oppure occasionale, dando così luogo, rispettivamente, a redditi d'impresa, oppure redditi diversi.

Deroga per la somministrazione di alimenti e bevande con finalità assistenziali

In deroga all'elencazione delle attività che si presumono commerciali, per le APS iscritte nell'apposito registro tenuto dal Ministero dell'Interno, oppure che siano a queste affiliate, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici:

1. la somministrazione di alimenti o bevande presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari;
2. l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

Il beneficio è riconosciuto solo se queste attività sono strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sono effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati al co. 1 dell'art. 85 del DLgs. 117/2017 (associati, iscritti, ecc.).

Inoltre non devono essere utilizzati strumenti di promozione pubblicitaria.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
Dott.ssa Adriana ADRIANI