



---

# **LA GESTIONE DELLE ORGANIZZAZIONI DEL TERZO SETTORE: PROFILI GIURIDICI, FISCALI E CONTABILI**

---

**Il regime fiscale delle Onlus e cosa cambia con  
il passaggio al Runtis**

**Chiara Borghisani e Filippo Bellavite Pellegrini**

*Dottori commercialisti*



A partire dal 1° gennaio 2026, e non oltre il 31 marzo 2026, le Onlus saranno chiamate a scegliere se iscriversi al RUNTS e in quale sezione collocarsi, determinando un mutamento sostanziale nella loro qualificazione fiscale e civilistica.

# EXCURSUS NORMATIVO

Il dettato normativo individua, in linea teorica, tutte le attività consentite alle Onlus e, di contro, permette di desumere anche ciò che alle Onlus sia vietato fare. Così, dal combinato disposto delle lettere a) e c) dell'art. 10, comma 1 del D.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460, si ricava che le Onlus debbano espressamente prevedere nel proprio statuto e perseguire nei fatti una o più delle attività individuate negli undici settori (poi divenuti 12 con l'introduzione del n. 11-*bis* cooperazione e solidarietà internazionale) delineati nella disposizione appena richiamata. La dottrina ha sottolineato come la finalità di solidarietà sociale sia l'elemento qualificante e discriminante dell'intera categoria.

# EXCURSUS NORMATIVO

La normativa in analisi prevede che, per alcuni settori indicati all'art. 10, comma 1, le finalità di solidarietà sociale si considerino sempre presenti (“solidarietà immanente”). Fanno parte di questa categoria, ai sensi del successivo comma 4, i settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico e artistico, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, della promozione della cultura e dell'arte (solo quando siano riconosciuti finanziamenti dall'amministrazione centrale dello Stato) e della ricerca scientifica di particolare interesse sociale. Per gli altri settori la solidarietà si considera presunta in quanto “legata” allo stato di svantaggio del soggetto fruitore dell'attività.

# EXCURSUS NORMATIVO

L'individuazione di due “categorie” di attività esercitabili da una Onlus reca con sé anche l'individuazione delle attività connesse.

Attività connesse:

1. attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili e cooperazione e solidarietà internazionale), di cui ai numeri 2), 4), 5), 6). 9), 10) e 11) bis del comma 1, lett. a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3;
2. attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

# Onlus: dove andare?



Il primo nodo da sciogliere, nella nostra analisi, è se iscriversi al RUNTS.

Scelta «quasi» obbligata in assenza della quale è prevista la devoluzione del patrimonio formatesi in costanza di qualifica.



## Onlus: dove andare?

Il secondo nodo da sciogliere, è la scelta della sezione del RUNTS alla quale iscriversi.

Non esiste per le Onlus una «trasmigrazione» automatica in una precisa sezione del RUNTS (come avvenuto per ODV e APS).

## Art. 4 D. Lgs. 117/2017

Sono (**soggettivamente-nda**) enti del Terzo Settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute e non riconosciute, le fondazioni e gli altri **enti di carattere privato** diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, (**oggettivamente- nda**) di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti al RUNTS”

# Oggi



ONLUS

# Domani

Fondazione ETS

Organizzazione di volontariato

Associazione di promozione sociale

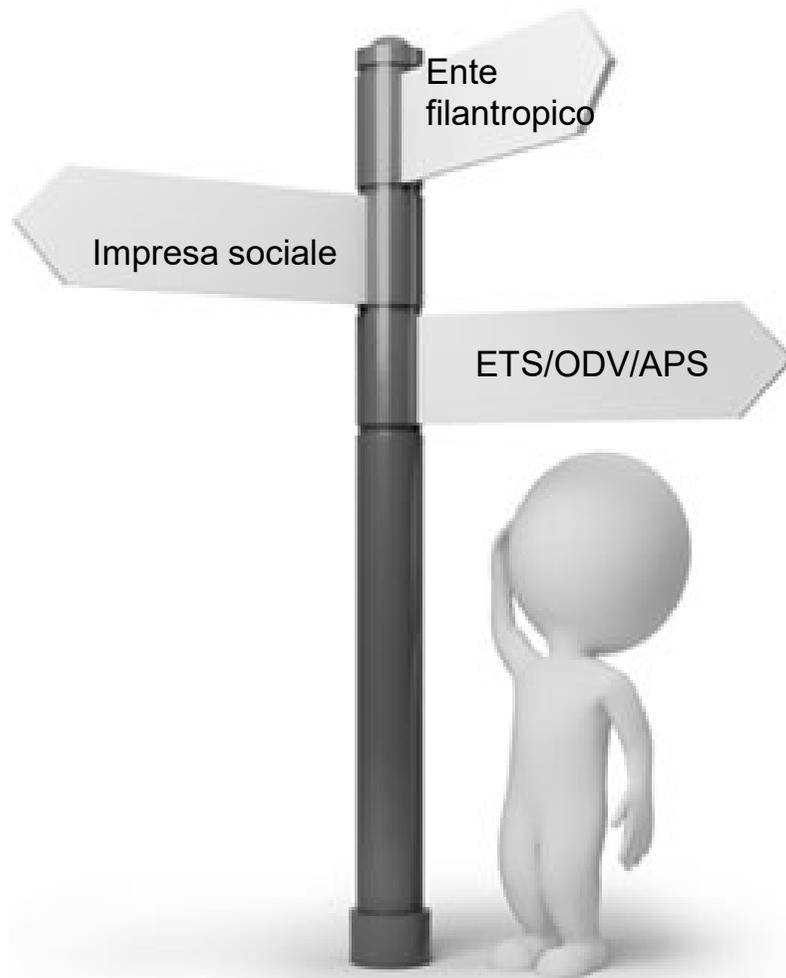
Società di Mutuo Soccorso

Ente filantropico

Rete associativa

Impresa sociale

# Dal Modello Onlus al modello ETS



- 1) Valutazione soggettiva (natura giuridica)
- 2) Valutazione oggettiva (tipo di attività)
- 3) Valutazione fiscale
- 4) Valutazione della continuità della natura fiscale
- 5) Valutazione in ordine alla governance
- 6) IVA
- 7) Contabilità

# 1) Valutazione soggettiva

**TUTTI I SOGGETTI GIURIDICI POSSONO ESSERE ADOTTATI PER LE 7 TIPOLOGIE DI ETS?**

**ODV E APS:** solo associazioni (riconosciute e non riconosciute)

**Ente filantropico:** solo associazioni riconosciute e fondazioni

**SoMs:** solo associazioni

**Reti:** solo associazioni di secondo livello (riconosciute e non riconosciute) che associano enti

# 1) Valutazione soggettiva

## QUALE SOGGETTO GIURIDICO PUO' ASSUMERE LA QUALIFICA DI ETS GENERICO

Associazioni riconosciute e non riconosciute

Fondazioni

Gli altri enti di carattere privato diversi dalle società: il comitato

Il caso del Trust: Nota MLPS 9 del 21 aprile 2022 e L. 104/2024

Il caso delle **imprese sociali**: possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile (art. 1, D. Lgs. 112/2017) che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale.

## 2) Valutazione oggettiva

### QUALI ATTIVITA' ESERCITA UN ETS?

Attività di Interesse Generale (AIG) – Art. 5 CTS sono esercitate in via esclusiva o principale

Per Le imprese sociali - art 2 D.Lgs 112/2017 non coincidono in toto con CTS;

In PIÙ Microcredito (ai sensi dell'art. 111 del D.Lgs. 385/1993)

NO Beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti o erogazione di denaro beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate (lett. s art. 5 D.Lgs. 117/17)

NO Promozione della cultura della legalità (lett. v art. 5 D.Lgs. 117/17)

NO Promozione e tutela dei diritti umani, dei diritti dei consumatori e degli utenti, delle pari opportunità, banche del tempo e gruppi di acquisto solidale (lett. w art. 5 D.Lgs. 117/17)

NO Cura delle procedure di adozione internazionale (lett. x art. 5 D.Lgs. 117/17)

NO Protezione civile (lett. y art. 5 D.Lgs. 117/17)

## 2) Valutazione oggettiva

### QUALI ATTIVITA' ESERCITA UN ETS?

#### Attività diverse (AD)

- ETS Art. 6 CTS e Art. devono essere secondarie e strumentali rispetto alle AIG
- Impresa Sociale Art. 2 comma 3 D.Lgs 112/2017 (per esclusione)

#### Raccolta fondi (RF) – Art. 7 CTS

## 2) Valutazione oggettiva

Sono AIG, nel rispetto delle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività indicate nell'art. 5 CTS

Il caso degli enti filantropici: Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 28/2024

Risoluzione 75/2023

Interesse sociale e particolare interesse sociale: Nota MLPS 11379/2022

# 3) Valutazione fiscale

Nuovo paradigma di commercialità  
legato non all'attività ma  
alla **modalità di svolgimento** della stessa

### 3) Valutazione fiscale

il Codice del Terzo Settore introduce un modello dinamico, in cui la qualifica fiscale dell'ente è determinata ex post, sulla base dei dati contabili.

L'art. 79 CTS, in particolare, prevede **un'analisi su due livelli**:

- Determinazione della natura fiscale dell'AIG (nuovo modello di commercialità legato non all'attività ma alla modalità di svolgimento della stessa) art. 79 c. 2, 2-bis, 3.;
- Determinazione della natura fiscale dell'ETS in ragione della prevalenza di ricavi piuttosto che di proventi, art. 79 c.5.

### 3) Valutazione fiscale ETS

Art. 79, c.5, D. Lgs. 117/2017:

Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo.

Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora

- i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo,
- nonché' le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6,

superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali

### 3) Valutazione fiscale ETS

**La qualifica fiscale di ETS** dovrà, pertanto, essere **valutata anno per anno** sulla base dei dati contabili rilevati.

Unica eccezione, **l'impresa sociale**, annoverata a pieno titolo tra gli ETS, sezione d) dell'art. 46 D. Lgs. 117/2017, è normata dal D. Ls. 112/2017, che in tema di qualificazione fiscale l'annovera a pieno titolo tra gli enti commerciali riservandole, art. 18, c. 1 e c.2 D. Lgs. 112/2017, un particolare regime di favore in tema di non concorrenza alla formazione dell'imponibile fiscale del reddito prodotto, secondo uno schema permutato dalla Cooperazione.

## 3 bis) Valutazione fiscale Impresa sociale

1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali
  - le somme destinate al versamento **del contributo per l'attività ispettiva** di cui all'articolo 15,
  - nonché **le somme destinate ad apposite riserve** ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2.

L'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite.

2. **Non concorrono** altresì a formare il reddito imponibile delle imprese sociali le imposte sui redditi riferibili alle **variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83** del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La disposizione di cui al periodo precedente è applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio ai sensi dell'articolo 3, comma 1.

## 4) Valutazione della continuità della natura fiscale

Non essendo più la natura fiscale delle attività (e in subordine dell'ente) valutata ex ante, ma discendendo da una valutazione effettuata ex post sui dati contabili, ci potrebbero essere mutamenti da un anno all'altro della natura fiscale delle AIG e dell'ente.

## 4) Valutazione della continuità della natura fiscale

L'iscrizione al RUNTS potrebbe comportare un mutamento di qualifica fiscale dell'ente.

La natura fiscale dell'ETS non più aprioristicamente determinata ma risulta dalla verifica dei dati di bilancio.

Mutamento di qualifica fiscale realizza una situazione «*analoga*» a quella che si attua nel caso di trasformazione eterogenea

|                           |            |  |  |
|---------------------------|------------|--|--|
| <b>ETS</b><br><b>ENTE</b> | <b>ETS</b> |  |  |
| <b>ENTE</b>               |            | <b>ETS NON COMMERCIALE</b>   | <b>ETS COMMERCIALE</b>   |
|                           | <b>ENC</b> | Passaggio da ente non commerciale a ETS non commerciale: situazione di continuità fiscale fuori dal regime di impresa  | Passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale: mutamento della natura fiscale dell'ente, possibile emersione di plusvalenze latenti (artt. 67 e 68 TUIR) |
|                           | <b>EC</b>  | Passaggio da ente commerciale a ETS non commerciale: mutamento della natura fiscale dell'ente, destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio di impresa (art. 86 TUIR) | Passaggio da ente commerciale a ETS commerciale: situazione di continuità fiscale, irrilevanza della stessa  |

## 5) Valutazione in ordine alla governance

Il CTS introduce regole più stringenti in materia di governance. Gli aspetti maggiormente “delicati” sono legati:

Partecipazione di soggetti esclusi: l'art. 4, al comma 2, individua dei **soggetti che non possono assumere la qualifica di ETS**, né esercitare attività di direzione, coordinamento o controllo su ETS per preservarne l'autonomia gestionale (ad eccezione di quanto previsto in termini di esclusione).

**Analoga previsione** è contenuta anche nell'art. 4, comma 1, del D. Lgs. 112/2017 anche se la previsione ivi contenuta risulta molto più circostanziata **per le imprese sociali**. Anche questo aspetto ha trovato esplicitazione nella Nota Direttoriale 2243 del 4 marzo 2020.

## 5) Valutazione in ordine alla governance

Partecipazione volontari: l'art. 17 ha disciplinato in modo puntuale la figura del volontario, quale soggetto caratterizzante gli ETS e la loro operatività. La presenza dei volontari è modulata in modo differente in ragione della tipologia di ETS.

Nelle ODV e nelle APS le attività di interesse generale devono essere svolte avvalendosi prevalentemente dei propri soci volontari (limite minimo)

Nelle imprese sociali i volontari non possono essere eccedenti il 50% del numero dei lavoratori (numero massimo) ( art. 13, c. 2, Dlgs 112/2027)

Nelle APS la numerosità dei volontari (o dei soci) costituisce parametro di riferimento per conteggiare il numero di lavoratori che possono essere impiegati per lo svolgimento delle attività.

## 5) Valutazione in ordine alla governance

Nomina amministratori e remunerazione delle cariche: l'art. 26 del CTS prevede che gli amministratori debbano essere scelti a maggioranza tra le persone fisiche associate (o tra gli enti associati in caso di enti di secondo livello).

Per le ODV gli amministratori devono essere tutti scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate tra i propri associati dagli enti associati.

In tema di remunerazione le ODV non possono remunerare gli amministratori in quanto vige un divieto assoluto di remunerazione del volontario (e gli amministratori, per lettura combinata degli articoli 32 e 33 del CTS sono necessariamente volontari),

inoltre analoga previsione è applicabile ai soggetti che vogliono applicare la previsione di non commercialità dell'AIG recata dal comma 3, lett. b-bis dell'articolo 79 (profilo fiscale con ricadute civilistiche).

## 6) IVA

Art. 89, c. 7. Si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) **all'articolo 3**, terzo comma, primo periodo, le parole «di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché' delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)» sono sostituite dalle seguenti: **«di enti del Terzo settore di natura non commerciale»**;

b) all'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), **la parola «ONLUS» è sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale»**

## 6) IVA

12) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS;

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e **da enti del Terzo settore di natura non commerciale**;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché' da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e **da enti del Terzo settore di natura non commerciale**, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché' le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

## 6) IVA

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da **enti del Terzo settore di natura non commerciale**, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché' fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché' le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.

27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale **e da enti del Terzo settore di natura non commerciale;**

## 6) IVA

Il carattere prevalentemente oggettivo e non soggettivo di queste esenzioni è suffragato anche dalla disciplina euro-unitaria. L'art. 132 della direttiva n. 2006/112/CE prevede che gli Stati membri esentino (fra le altre) le seguenti operazioni, a condizione che il soggetto erogatore sia autorizzato o riconosciuto dall'autorità pubblica e non che integri determinate caratteristiche soggettive:

b) l'ospedalizzazione, le cure e le operazioni connesse, assicurate da enti pubblici o, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

g) le operazioni connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;

## 6) IVA

- h) le operazioni connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, e le operazioni connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;
- p) il trasporto di malati o feriti in veicoli all'uopo equipaggiati da parte di organismi debitamente autorizzati.

## 6) IVA

Stando a un'interpretazione rigidamente letterale del quadro normativo sin qui brevemente richiamato, ne discende che le ONLUS che decideranno di acquisire la qualifica di ETS potranno continuare a fruire delle agevolazioni IVA in esame esclusivamente acquisendo (e mantenendo) la qualifica di ETS non commerciale.

Le **imprese sociali** per definizione ne rimangono attualmente comunque escluse.

Va da sé che un'interpretazione restrittiva della modifica normativa in esame porta con sé alcune importanti difficoltà operative, nonché tradisce la ratio normativa sottesa alle misure agevolative in esame, così come chiarita dalla Corte di Giustizia UE, nonché recepita dalla nostra Corte di Cassazione.

## 6) IVA

Seguendo un diverso orientamento interpretativo e, quindi, abbracciando un'interpretazione di tipo sistematico delle cennate modifiche normative, si potrebbe ipotizzare che,

- in presenza di tutti gli altri requisiti posti dalle singole norme di esenzione, il regime di esenzione IVA non venga meno per il solo fatto che il soggetto che eroga il servizio ha perso la qualifica di ONLUS senza aver acquisito quella di ETS non commerciale
- o l'applicazione di una iva agevolata al 5% alle imprese sociali per l'erogazione dei medesimi servizi

## 6) IVA

ONLUS che svolgono **attività socio-assistenziali** (art. 10, n. 27-ter)

Con riferimento agli «**enti aventi finalità di assistenza sociale**», la Cassazione, con l'ordinanza 10 maggio 2019, n. 12491, ha affermato che il nostro ordinamento non prevede un formale riconoscimento della finalità assistenziale dell'ente erogatore, potendo il relativo accertamento essere rimesso al giudice del caso concreto.

Inoltre, non osta all'operatività di detta esenzione la natura societaria dell'ente, atteso che la Corte di Giustizia UE, con la decisione 26 maggio 2005, Kingscrest, C-498/03, ha affermato che la nozione di “*organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro*” non esclude enti privati che perseguano fini di lucro.

## 6) IVA

Risposta 425/2021

.....Il citato articolo 89, comma 7, lettera b) del CTS, sostituendo la parola "ONLUS" con "enti del Terzo settore di natura non commerciale" ha evidenziato **la volontà del legislatore di escludere dal novero dei soggetti che possono applicare la disposizione contenuta nell'art. 10, comma 1, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, tutti gli enti che hanno natura commerciale**

e di conseguenza anche le imprese sociali che per definizione sono enti di carattere commerciale.

## 7) Contabilità

La contabilità rappresenta un pilastro fondamentale per la qualificazione fiscale e civile dell'ente.

L'articolo 13 ha disciplinato in modo puntuale il tipo di bilancio (e indirettamente il tipo di contabilità) che deve essere adottato dagli ETS

L'articolo 9 del D.Lgs 112/2017 ha disciplinato in modo puntuale il tipo di bilancio (e indirettamente il tipo di contabilità) che deve essere adottato dalle Imprese Sociali, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice Civile;

Nota 19740 del 29 dicembre 2021: attività connesse e attività diverse

# Disclaimer

Queste diapositive sono state create per l'attività indicata in premessa.

Non sono di conseguenza una trattazione esaustiva sull'argomento e non possono altresì essere diffuse, riprodotte o citate al di fuori di questo contesto.

Grazie per la comprensione

[borghisani@areanonprofit.com](mailto:borghisani@areanonprofit.com)

[filippo.bellavite@studiobellavite.it](mailto:filippo.bellavite@studiobellavite.it)