



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 19 Novembre 2025

ENTI NON COMMERCIALI

Il futuro assetto fiscale di un ETS “generico” ai fini delle imposte dirette

di **Luca Caramaschi**

IMPOSTE SUL REDDITO

Neutralità fiscale “limitata” per i conferimenti di studi professionali

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

ENTI NON COMMERCIALI

La devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo settore

di **Patrizia Sideri**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il 36-bis e il 36-ter quasi sempre fuori dal perimetro dell'accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**

ACCERTAMENTO

Autorizzazione del PM per l'accesso al locale a uso promiscuo con collegamento agevole all'abitazione

di **Fabio Campanella**

Il futuro assetto fiscale di un ETS “generico” ai fini delle imposte dirette

di **Luca Caramaschi**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**ASSOCIAZIONI
E SPORT**

IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4% anziché € 150 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Con il presente contributo si intendono analizzare gli aspetti fiscali che caratterizzeranno le organizzazioni di tipo associativo nell'ipotesi in cui esse optino per l'assunzione della qualifica di ente del Terzo settore (di seguito ETS) con conseguente iscrizione nella **Sezione g) “altri enti del Terzo settore”** del relativo Registro Nazionale (di seguito RUNTS). ETS “generici” che, pertanto, dal prossimo 1° gennaio 2026 saranno tenuti ad applicare la relativa disciplina fiscale prevista dal Titolo X (articoli che vanno da 79 a 89) del D.Lgs. n. 117/2017 (di seguito “Codice del Terzo settore” o semplicemente “Codice”).

Le previsioni rilevanti contenute nel Codice

Con riferimento agli ETS “generici” occorre preliminarmente evidenziare che all'interno del Titolo X del Codice vi sono disposizioni fiscali che non trovano in alcun modo applicazione per tale categoria di ETS: si tratta delle previsioni contenute negli artt. 84, 85 e 86 dedicate, rispettivamente, agli ETS che – nel rispetto di specifici requisiti indicati nel Codice – assumono la qualifica di Organizzazioni di Volontariato (OdV) iscritte nella Sezione a) del RUNTS o di Enti Filantropici (EF) iscritti nella Sezione c) del RUNTS con riferimento all'art. 84, che assumono la qualifica di Associazioni di Promozione Sociale (APS) iscritte nella Sezione b) del RUNTS o di Società Operaie di Mutuo Soccorso (SOMS) iscritte nella Sezione f) del RUNTS con riferimento all'art. 85 o, congiuntamente per OdV e APS con riferimento all'art. 86. Tralasciando le previsioni che in questa sede poco interessano (art. 81 relativo al social *bonus*, art. 87 sulla tenuta e conservazioni delle scritture contabili e art. 88 relativo al *de minimis*), le disposizioni di carattere fiscale contenute nel Codice che trovano, quindi, applicazione, per i c.d. ETS “generici” ai fini delle nostre valutazioni sono le seguenti:

? art. 79, Disposizioni in materia di imposte sui redditi;

? art. 80, Regime forfettario degli ETS non commerciali;

? art. 82, Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali;

? art. 83, Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali;

? art. 89, Coordinamento normativo.

Partendo proprio da quest'ultima disposizione normativa è importante evidenziare come il comma 1 del citato art. 89 stabilisca espressamente che agli enti di Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) non si applicano le seguenti disposizioni:

? artt. 143, comma 3, 144, commi 2, 5 e 6 e 148 e 149, TUIR;

? Legge n. 398/1991.

Pertanto, buona parte delle previsioni che hanno riguardato gli enti di tipo associativo nell'ultimo trentennio, compresa la decommercializzazione dei corrispettivi specifici contemplata dal comma 3 dell'art. 148, TUIR, così come l'applicazione del Regime Forfettario 398 per i proventi commerciali conseguiti dall'ente associativo non saranno più dal prossimo 1° gennaio 2026 a disposizione di coloro che assumeranno la qualifica di ETS iscrivendosi nel RUNTS.

Va peraltro osservato come, se da un lato talune previsioni del sistema normativo estraneo al Codice non più applicabili, sono state trasfuse in varie disposizioni all'interno dello stesso Codice (si pensi all'obbligo di separazione delle attività commerciali rispetto a quelle istituzionali, alla detassazione dei contributi derivanti da convenzioni con la PA e dei fondi pervenuti da raccolte pubbliche occasionali di fondi), è altrettanto vero che diverse agevolazioni "preesistenti" non sono più previste dal Codice o sono previste solo in relazione ad alcune tipologie di enti del Terzo settore (come nel caso delle APS per quanto riguarda la decommercializzazione dei corrispettivi specifici) oppure sono state "sostituite" da agevolazioni con caratteristiche simili (si pensi ai regimi forfettari previsti dagli artt. 80 e 86 dello stesso Codice).

Il ruolo di centralità dell'art. 79

La disciplina fiscale degli ETS "generici" è sostanzialmente contenuta nell'art. 79, Codice del Terzo settore, disposizione che, all'interno delle previsioni di carattere fiscale applicabili a tutti gli ETS, riveste un ruolo di centralità: è a esso, infatti, che il Legislatore delegato ha affidato il compito di "definire" la natura commerciale o non commerciale dei nuovi enti del Terzo settore, passando in via preliminare dall'individuazione della natura commerciale o meno delle attività svolte (*in primis* quelle di interesse generale) e dei proventi conseguiti dai medesimi soggetti.

La verifica della natura delle Attività di Interesse Generale (AIG)

Sotto questo profilo è interessante rilevare come il Legislatore, al fine di definire la “natura” (commerciale o non commerciale) delle attività di interesse generale svolta dall’ETS, richieda un confronto numerico tra i corrispettivi (entrate) e i costi effettivi (uscite) derivanti dallo svolgimento delle medesime. A questo proposito il Legislatore ha previsto una più benevola definizione di “costi effettivi” (rispetto ai “costi di diretta imputazione” richiamati dall’art. 143, comma 1, TUIR e di non semplice applicazione) decisamente inclusiva e comprensiva di tutte le tipologie di costo riferibili alle attività di interesse generale, con una soglia di tolleranza del 6% dello scostamento tra entrate e costi effettivi e fissando in 3 periodi d’imposta consecutivi il tempo nel quale, in presenza del richiamato scostamento, è possibile conservare la natura non commerciale dell’attività di interesse generale svolta dallo stesso ETS.

Tenendo poi presente che nel caso in cui l’ETS “generico” svolga contemporaneamente più attività di interesse generale riconducibili alle diverse lettere elencate nell’art. 5 del Codice, la verifica tra ricavi e costi effettivi imposta dal comma 2 del citato art. 79, Codice, deve essere operata sulle singole attività esercitate.

Gli elementi necessari alla verifica della natura di ETS

Esaurita questa prima e necessaria verifica tesa a verificare la natura (commerciale o non commerciale) delle AIG esercitate dall’ETS (si ricorda che lo svolgimento in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale è condizione imprescindibile per l’esistenza di ogni ETS), sarà quindi possibile entrare nel merito della qualificazione della natura stessa del nostro ETS “generico”. Per fare questo occorre analizzare gli ulteriori commi dell’art. 79, in particolare i commi 4, 5, 5-*bis* e 5-*ter* (questi ultimi 2, figli della frammentazione subita dall’originario comma 5 a opera del primo Decreto correttivo, il D.Lgs. n. 105/2018, Codice del Terzo settore).

Anche su queste disposizioni è intervenuto il D.L. n. 73/2022 con modifiche che, tuttavia, pur in parte apprezzabili, hanno per altri versi lasciato inalterate quelle perplessità di carattere interpretativo con le quali dovranno sicuramente scontrarsi gli operatori del settore nella fase di prima applicazione delle nuove disposizioni. Vediamo nel dettaglio le modifiche.

Partiamo dal comma 4 dell’art. 79, CTS, che, in analogia con le identiche previsioni contenute nel comma 3 dell’art. 143, TUIR, riferito agli enti non commerciali, disciplina il trattamento delle entrate derivanti dalle raccolte pubbliche di fondi svolte in modo occasionale e di quelle rappresentate da contributi pubblici, anche in regime di convenzione o accreditamento con la PA. Per queste, il citato comma 4 disponeva nella sua precedente versione che i richiamati proventi «*non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di*

cui al comma 5». Con un intervento meramente stilistico, e che, come vedremo di seguito, non risolve il possibile “riferimento circolare” derivante dal combinato disposto di questo comma con il successivo comma 5, il citato D.L. n. 73/2022 sostituisce il riferimento agli ETS “di cui al comma 5” con un più preciso richiamo agli ETS “di natura non commerciale di cui al comma 5”.

Il comma 5 dell’art. 79 afferma, infatti, che: «.... *gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all’art. 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’art. 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all’art. 6, superano, nel medesimo periodo d’imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali*».

Dalla lettura di tale disposizione 2 sono quindi gli elementi da prendere in considerazione:

1. i proventi derivanti da attività di interesse generale da art. 5 svolte con modalità commerciali e proventi da attività diverse da art. 6 (con esclusione delle sponsorizzazioni);
2. le entrate derivanti da attività “non commerciali”.

Relativamente alla definizione delle entrate di cui al richiamato punto *sub* 2), è il comma 5-*bis* dell’art. 79, CTS, che si preoccupa di offrire una definizione di tale concetto prevedendo che: «*Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali: i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell’ente, i proventi non commercializzati di cui agli artt. 84 e 85, ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali*».

Ora, dall’esame congiunto delle previsioni contenute nei richiamati commi 4, 5 e 5-*bis*, sorge spontanea una domanda: ma per queste tipologie di entrata (raccolta fondi e contributi pubblici) vale la non imponibilità *tout court* sancita dal comma 4, oppure, vale la non commercialità definita secondo i criteri previsti nel comma 5-*bis*?

La risposta non appare banale posto che l’una o l’altra soluzione potrebbero determinare la concorrenza o non concorrenza degli stessi ai fini della verifica circa la natura dell’ente di Terzo settore. Senza entrare in ragionamenti troppo “filosofici”, ma dai riflessi operativi potenzialmente devastanti, è probabile che la scrittura dei 2 commi sopra descritti sia il frutto di un mancato coordinamento del Legislatore che, tuttavia, i Decreti correttivi emanati non hanno sanato. Al fine di dare una “giustificazione” sistematica al complesso meccanismo di determinazione della natura dell’ETS, nel merito chi scrive ritiene che detti proventi da raccolta fondi occasionale e nella forma di contributi pubblici debbano in ogni caso rilevare ai fini della verifica circa la natura dell’ente e che, in questa fase debbano necessariamente rilevare come entrate aventi natura non commerciale. Solo nel caso in cui detto criterio conduca comunque ad accertare la natura commerciale dell’ETS, dette entrate verrebbero riqualficate come aventi natura commerciale (come peraltro ogni altra entrate conseguita da

un ETS avente detta natura).

I corrispettivi specifici corrisposti dagli associati dell'ETS "generico"

Con una previsione decisamente "decontestualizzata" rispetto a quelle che la precedono, ma rilevante per la disciplina dei nostri ETS "generici", il comma 6 dell'art. 79 dispone con riferimento ai proventi (corrispettivi) specifici che l'ETS avente natura associativa ottiene dai propri associati per effetto della cessione di beni o prestazioni di servizi eseguite nei loro confronti. Con tale previsione, che ricalca quella già prevista nel comma 2 dell'art. 148, TUIR, il Legislatore ha sancito il concorso alla formazione del reddito complessivo di questi proventi e quindi la loro sostanziale "commercialità". Diversamente da quanto previsto nel comma 3 del citato art. 148 – inapplicabile, come detto, per tutti gli ETS – il Legislatore del Codice ha poi optato per riconoscere a determinate condizioni l'agevolazione della decommercializzazione dei medesimi proventi per le sole Associazioni di Promozione Sociale (APS) e Società Operaie di Mutuo Soccorso (SOMS) in virtù di quanto previsto dall'art. 85, comma 1, CTS. E quindi non per gli ETS "generici".

La non felice collocazione poi di questa disposizione, non consentiva di comprendere appieno il ruolo di questi proventi nel procedimento di verifica della natura dell'ETS, così come la sua non chiara formulazione non permetteva di comprendere quale fosse la natura di tali proventi nel caso gli stessi fossero ritratti dallo svolgimento di una attività di interesse generale svolta dall'ETS avente natura associativa. Affermare in questa situazione che i proventi derivanti dall'attività di interesse generale svolta dall'ETS in favore dei propri soci avesse sempre e in ogni caso natura commerciale avrebbe voluto dire "invalidare" il processo di verifica descritto nei commi 2 e 2-bis dell'art. 79 e relativa alla verifica della natura delle attività di interesse generale svolte dall'ente medesimo.

Opportunamente, con una modifica apportata al terzo periodo del comma 6 da parte del D.L. n. 73/2022, il Legislatore colma tale lacuna affermando che detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo «, **salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis**», facendo pertanto rientrare anch'essi nella verifica di commercialità delle attività di interesse generale descritta in precedenza.

Il testo integrale dell'ultimo periodo del comma 6 dell'art. 79 recita, infatti, che: «*Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità, salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis*».

Per effetto di questa disposizione, quindi, a determinate condizioni (tutte da verificare) anche l'ETS "generico" potrà verificare se – in relazione alle attività di interesse generale svolte nei confronti dei propri associati – potrà anch'esso godere di quella decommercializzazione dei corrispettivi specifici che il comma 3 dell'art. 148, TUIR, disapplicato per gli ETS dal 1°

gennaio 2026, ha nel regime previgente riconosciuto in via generalizzata.

Il giudizio finale

Evidenziati tutti gli elementi necessari per la verifica della natura dell'ente occorre a questo punto tradurre in concreto queste informazioni e procedere così alla valutazione definitiva circa la qualificazione dell'ente, che trascina con sé la conseguente definizione degli adempimenti di natura civilistica e contabile (sia in termini di regimi contabili che di adempimenti pubblicitari) nonché la definizione del perimetro delle agevolazioni (fiscali e non) applicabili.

Per verificare concretamente la natura dell'ente, quindi, occorre mettere su 2 “piatti” di una bilancia ideale le 2 grandezze da porre a confronto (entrate commerciali ed entrate non commerciali) al fine di verificarne il peso, dando per scontato che detta verifica non potrà che essere effettuata “a bocce ferme” ovvero alla conclusione dell'esercizio sociale (con gravi conseguenze di cui diremo oltre, nel caso di riqualificazione della natura dell'ente, in particolare nel passaggio da ETS non commerciale a ETS commerciale).

Proviamo quindi a fornire una rappresentazione grafica della nostra ideale bilancia.

La “bilancia” che misura la natura degli ETS

PIATTO A – COMMERCIALE

? ricavi da attività di interesse generale non svolte nel rispetto dei requisiti previsti dall'art. 79, commi 2, 2-*bis* e 3 (con modalità commerciali)
? ricavi da attività diverse (senza considerare le sponsorizzazioni)

PIATTO B – NON COMMERCIALE

? proventi da attività di interesse generale svolte nel rispetto dei requisiti previsti dall'art. 79, commi 2, 2-*bis* e 3 (con modalità non commerciali)
? contributi, sovvenzioni. Liberalità, quote associative, **proventi non commercializzati di cui artt. 84–85 (solo per OdV e APS)**
? valore normale delle cessioni gratuite (proventi figurativi)

Con riferimento alle entrate di natura commerciale (vedi piatto A) occorre poi chiedersi se le fattispecie elencate nel comma 5 debbono intendersi come tassative oppure se sia possibile includervi anche altre tipologie di proventi che rivestono indubbiamente carattere commerciale (ad esempio, per i contributi pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 che non rispettano i criteri di cui ai commi 2, 2-*bis* e 3 o per i proventi derivanti da attività di raccolta fondi non occasionali di cui all'art. 7, D.Lgs. n. 117/2017). Sul punto, in attesa degli opportuni chiarimenti, chi scrive ritiene che il nostro piatto A (quello commerciale) debba essere formato esclusivamente dalle ipotesi menzionate dalla norma posto che laddove il Legislatore ha voluto assegnare un ambito più esteso (come

per le entrate non commerciali) lo ha affermato in modo esplicito (facendo riferimento a «ogni altra entrata assimilabili alle precedenti»).

Sono questi gli aspetti sui quali occorre fare chiarezza, posto che la verifica in merito alla natura degli enti del Terzo settore è un punto fondamentale per comprendere se le discipline di favore previste dal Codice del Terzo settore risulteranno o meno applicabili.

La perdita della qualifica di ente non commerciale

Abbiamo già osservato in precedenza come la possibile riqualificazione della natura dell'ETS da commerciale a non commerciale sia in grado di determinare situazioni decisamente ingestibili da parte dello stesso ente. Del tema se ne occupa il comma 5-ter del più volte citato art. 79 il quale, nella sua versione originaria affermava che *«il mutamento della qualifica, da ente di Terzo settore non commerciale a ente di Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale»*. Si profila quindi una riqualificazione con effetto retroattivo della natura dell'ente le cui conseguenze, sia di natura contabile che fiscale, sono tali da determinare in molti casi la scomparsa dell'ente stesso. Di fronte alle richieste avanzate da più parti di prevedere una decorrenza posticipata delle conseguenze prodotte da una eventuale riqualificazione, il Legislatore del Decreto correttivo le ha colte solo in parte riconoscendola solo per i primi 2 periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di carattere fiscale previste dal Titolo X (in pratica per i soli 2 periodi d'imposta successivi a quelli di ottenimento dell'autorizzazione da parte della Commissione Europea).

Il testo dell'attuale comma 5-ter dell'art. 79 recita, infatti, che: *«Per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'art. 104 comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale o da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica»*.

Vale la pena osservare come i 2 periodi d'imposta decorrono dal prossimo 1° gennaio 2026 e non sono quindi ancorati ai primi 2 periodi d'imposta di vita di un ETS (pertanto, "mobili"). Ciò determina la conseguenza per cui un ETS che si costituirà a partire dal terzo anno successivo alla effettiva applicazione delle disposizioni fiscali di cui al Titolo X del Codice non potrà "sbagliare" valutazione sin dal suo primo periodo d'imposta di esistenza.

Il regime forfettario "generale" dell'art. 80

Nell'impossibilità di applicare il regime forfettario di cui alla Legge n. 398/1991 così come quello previsto nell'ambito del TUIR all'art. 145, gli ETS "generici" potranno, laddove sulla base delle valutazioni operate in precedenza siano qualificabili come ETS aventi natura non



commerciale (a questo vale il riferimento di cui all'art. 79, comma 5, Codice), dal 1° gennaio 2026 in relazione ai proventi commerciali conseguiti nell'ambito sia delle attività di interesse generale che delle attività diverse potranno applicare il nuovo regime forfettario di cui all'art. 80, Codice.

Detto regime, che esplica la sua efficacia ai soli fini della imposizione diretta (come per l'art. 145, TUIR), e non anche quindi ai fini dell'applicazione dell'IVA che sconta quindi le regole ordinarie, prevede l'applicazione di coefficienti percentuali a scaglioni per la determinazione dei ricavi e richiede l'esercizio di una opzione che vincola l'ETS per un triennio.

I coefficienti di redditività

TIPO ATTIVITÀ	SCAGLIONI DI RICAVI	COEFFICIENTE REDDITIVITÀ
---------------	---------------------	--------------------------

Neutralità fiscale “limitata” per i conferimenti di studi professionali

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Lavoro autonomo: determinazione del reddito e operazioni straordinarie

Scopri di più

L'introduzione dell'[art. 177-bis, TUIR](#), a opera del D.Lgs. n. 192/2024 consente ai professionisti di fruire della **neutralità fiscale** per (quasi) tutte le operazioni di **riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo**. Nel presente contributo si analizza l'ambito di applicazione della **neutralità fiscale per il conferimento di studi professionali**. Va subito evidenziato che, al pari di quanto previsto nell'[art. 176, TUIR](#), per i **conferimenti d'azienda**, anche l'[art. 177-bis](#) garantisce la **neutralità fiscale** solamente a quelle operazioni che abbiano a **oggetto uno “studio professionale”**, definendo tale nel [comma 1](#) il «*complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale*». Non è, quindi, sufficiente il **trasferimento di singoli beni che compongono lo studio**, ma è necessario che oggetto del conferimento sia lo **studio professionale**, quale insieme di **beni materiali e immateriali organizzati dal professionista** per lo svolgimento della propria attività. Non sembrano esservi dubbi sul fatto che oggetto del trasferimento in neutralità fiscale possa essere anche solamente un **“ramo” dello studio professionale**, purché lo stesso abbia le descritte caratteristiche.

Il [comma 1, dell'art. 177-bis, TUIR](#), disciplina i **conferimenti di studi professionali** in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel **sistema ordinistico**, di cui all'[art. 10, Legge n. 183/2011](#), prevedendo la neutralità fiscale degli stessi a condizione, come detto, che l'oggetto del conferimento sia uno studio professionale. La novità, rispetto al passato, è di aver introdotto la **neutralità fiscale per operazioni che comportano il passaggio** da un regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo a un modello societario (quale la STP) che produce reddito d'impresa (superando quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la [risposta a interpello n. 125/E/2018](#) con riferimento al conferimento di uno studio individuale in una STP). Tuttavia, la neutralità fiscale non è limitata ai conferimenti di studi in STP, ma si riferisce più in generale ai **conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali** regolamentate nel sistema ordinistico, anche se diverse dalle STP. Tale aspetto è stato chiarito nella [risposta a interpello n. 148/E/2025](#) dello scorso 4 giugno 2025, con riferimento al conferimento in una S.r.l. costituita per l'esercizio di attività odontoiatrica ai sensi dell'[art. 1, comma 153, Legge n. 124/2017](#). Infatti, anche **l'attività odontoiatrica rientra tra quelle professioni regolamentate nel sistema ordinistico**, a nulla rilevando che la società non risulti

iscritta nell'Albo professionale.

Restano esclusi, invece, dall'ambito oggettivo della neutralità fiscale, i **conferimenti di studi professionali** in società costituite per l'esercizio di **attività di lavoro autonomo non regolamentate** nel sistema ordinistico, quali ad esempio quelli in **società di "mezzi" o di "servizi"** (tipicamente in forma di S.r.l.). Nel primo caso, si tratta di **società costituite tra professionisti** non per svolgere l'ordinaria attività professionale, bensì per **fornire ai soci medesimi i beni strumentali o i servizi** che facilitano lo svolgimento dell'attività professionale, mentre nel secondo caso si tratta di **società che offrono sul mercato una prestazione d'opera** che richiede la presenza di un'**organizzazione più complessa** rispetto all'attività professionale svolta dal lavoratore autonomo. Ad esempio, il conferimento dello studio professionale in una S.r.l. che **svolge attività di elaborazione dati contabili** (il c.d. Ced) **non potrà fruire della neutralità fiscale**, di cui all'[art. 177-bis, TUIR](#), trattandosi di **soggetto conferitario diverso da una società rientrante nel sistema delle professioni** regolamentate nel sistema ordinistico.

Su tale ultimo aspetto, tuttavia, si potrebbe pervenire alla conclusione di poter applicare il **regime di neutralità fiscale**, di cui all'[art. 176, TUIR](#), nell'ipotesi in cui lo **studio conferito sia qualificabile come azienda**. A tale proposito, la **Massima Q.A.20 del Consiglio Notarile delle Tre Venezie** (di recente pubblicazione) ha precisato che il complesso unitario di elementi materiali e immateriali organizzato dal professionista per l'esercizio della propria attività può assumere **la natura di azienda** quando *«la prestazione professionale costituisce solo uno degli elementi dell'attività organizzata in forma di impresa. Può ritenersi verificata la sussistenza del suddetto requisito quando il complesso unitario di attività materiali ed immateriali organizzato dal professionista è in grado di generare un proprio avviamento che prescinda, in tutto o in parte, dal suo titolare»*. Al ricorrere di tale circostanza, quindi, il **conferimento non rientrerebbe nel regime di neutralità fiscale** di cui all'[art. 177-bis, TUIR](#), ma in quello di cui all'[art. 176, TUIR](#).

La devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo settore

di **Patrizia Sideri**

OneDay Master

Personalità giuridica e operazioni straordinarie degli ETS

Scopri di più

La disciplina della **devoluzione del patrimonio** negli enti del Terzo settore (ETS), rappresenta un meccanismo di **tutela rafforzata della destinazione del patrimonio** a finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in coerenza con il principio di assenza dello scopo di lucro; **2 sono**, infatti, i **capisaldi a fronte delle agevolazioni di cui possono beneficiare gli ETS**: da un lato, il **divieto di distribuzione degli utili**, anche indiretta; dall'altro, la **devoluzione del patrimonio**.

Vi sono **2 casi in cui un ETS è tenuto alla devoluzione del patrimonio**: in **caso di scioglimento e in caso di cancellazione dal RUNTS**, con mantenimento dell'operatività **quale ente non profit** (non ETS).

Nel **primo caso**, ricordiamo che gli enti del Terzo settore sono tenuti, ai sensi dell'[art. 9, D.Lgs. n. 117/2017 \(Codice del Terzo settore, o CTS\)](#), a **devolvere il patrimonio in caso di scioglimento**: *«In caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'articolo 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. **Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli**».*

Nel **secondo caso**, l'obbligo di devoluzione è **limitato al patrimonio incrementato durante il periodo di permanenza nel RUNTS**, stabilito dal [comma 2 dell'art. 50, CTS](#): *«L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente **devolvere il proprio patrimonio** ai sensi dell'articolo 9, limitatamente **all'incremento patrimoniale** realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale».*

La **decorrenza del termine iniziale** per il calcolo dell'incremento patrimoniale varia a seconda che si tratti di **enti di nuova costituzione** o di enti che si **iscrivono ex novo al RUNTS**, senza

provenire da preesistenti registri qualificati (ONLUS, ODV, APS), nel qual caso il **calcolo decorre dalla data di effettiva iscrizione al RUNTS**; in caso, invece, di ETS migrati in **quanto già iscritti nei previgenti registri** (ODV, APS, e ONLUS), il periodo da considerare decorre dalla **data di iscrizione iniziale** nei rispettivi registri pregressi: ciò in ragione del regime agevolato e dell'obbligo di devoluzione del patrimonio, che caratterizzava **tali tipologie di enti**, anche nel periodo antecedente alla **Riforma del Terzo settore**.

In tal senso, vedasi la Nota Direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 11508 dell'8 agosto 2024, con cui viene chiarito come **applicare l'obbligo di devoluzione dell'incremento patrimoniale** previsto dall'[art. 50, comma 2, CTS](#), distinguendo tra **2 categorie di enti del Terzo settore (ETS)**:

- **ETS migrati dai precedenti registri di Organizzazioni di Volontariato (ODV), Associazioni di Promozione Sociale (APS) o all'Anagrafe delle ONLUS**: per gli ETS che erano già iscritti ai preesistenti registri e la cui **iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore è avvenuta senza interruzioni**, l'obbligo di devoluzione si applica all'intero patrimonio accumulato, includendo quindi anche quello generato durante il periodo di iscrizione ai vecchi registri;
- **ETS non migrati: per gli ETS che non provengono dai registri precedenti**, l'incremento patrimoniale soggetto all'obbligo di devoluzione verrà calcolato solo a **partire dalla data della loro iscrizione al RUNTS**.

Circa le **modalità di calcolo dell'incremento patrimoniale** verificatosi nel periodo di permanenza all'interno del RUNTS (o dal periodo di iscrizione nei rispettivi registri ODV, APS, ONLUS per gli enti migrati), occorrerà procedere al raffronto tra il **valore del patrimonio netto** al momento di **decorrenza della prima iscrizione**, con il valore del **patrimonio netto alla data di cancellazione dal RUNTS**: tale dato, risulta di agevole individuazione per gli ETS tenuti a redigere il **bilancio per competenza** (in quanto dotati di personalità giuridica o con ricavi superiori a 300.000 euro), in quanto il patrimonio netto è determinato dalla **differenza tra l'attivo e il passivo della situazione patrimoniale**, mentre sarà più **difficoltoso negli ETS che redigono il rendiconto per cassa**. In ogni caso, in presenza di valori patrimoniali oggetto di valutazione, occorrerà ricorrere a una **perizia per la determinazione del valore effettivo dell'attivo e del passivo**.

Infine, ricordiamo che occorre richiedere il **preventivo parere al RUNTS circa la devoluzione**: la richiesta di **parere sulla devoluzione** del patrimonio residuo andrà effettuata **all'Ufficio Regionale RUNTS** che ha tempo **30 giorni per emettere il parere** (con applicazione del principio del silenzio assenso); solo successivamente all'intervenuto parere positivo, **l'organo preposto potrà deliberare lo scioglimento e la devoluzione del patrimonio residuo**. In assenza del parere o in caso di comportamento difforme dallo stesso, l'atto di devoluzione del patrimonio è nullo.

Da ultimo, si evidenzia che a presidio della disposizione sull'obbligo di devoluzione, **oltre alla sanzione della nullità dell'atto di devoluzione** (ricordiamo che la nullità non è sanabile e non è



soggetta a prescrizione, ai sensi dell'[art. 1422, c.c.](#)), il CTS prevede una **sanzione amministrativa a carico degli amministratori** *«In caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi degli enti del Terzo settore che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro»* ([art. 91, comma 2](#)).

Il 36-bis e il 36-ter quasi sempre fuori dal perimetro dell'accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Intelligenza Artificiale e fisco

Accertamenti e compliance fiscale l'era digitale

Scopri di più

Ai sensi dell'[art. 1, D.Lgs. n. 218/1997](#), l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché il recupero dei crediti indebitamente compensati, possono essere **definiti con adesione del contribuente.**

In pratica, l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo e oggettivo, pur essendo praticamente illimitato, investe sostanzialmente **il perimetro dell'atto impositivo**. L'istituto dell'accertamento con adesione opera, pertanto, **entro l'area in cui si svolge**, in via ordinaria, **l'azione accertatrice** degli uffici.

Di conseguenza, **il particolare contraddittorio, di cui all'[art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), e all'[art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972](#), non può essere esperito in sede di accertamento con adesione**, così che tale controllo non è definibile mediante adesione. Così come **non è chiudibile in adesione il controllo formale vero e proprio, ex [art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#)**, per il quale è prevista una **specificata modalità di confronto**.

Sul punto, la **Corte di Cassazione** – [ord. n. 18397/2020](#) – ha affermato che la liquidazione, ai sensi dell'[art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), **costituisce un'attività differente da quella accertativa o di rettifica**, cui fa riferimento il D.Lgs. n. 218/1997, in quanto **non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione né una vera e propria valutazione o stima degli stessi, né lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'anagrafe tributaria**.

È vero che l'elencazione contenuta nella [circolare n. 235/E/1997](#) sottolinea l'ampiezza dell'istituto, ma è anche vero che l'[art. 1, D.Lgs. n. 218/1997](#), ha come oggetto la definizione degli accertamenti, **restando così esclusa la rettifica della dichiarazione a seguito della liquidazione della dichiarazione**, che non costituisce "*atto di accertamento*". **Medesime considerazioni** vanno fatte in ordine al controllo formale, **ex [art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#)** (opportunamente **l'Assonime** – [circolare n. 2/1998](#) – si sofferma su tale norma, ritenendo logico che debba seguire la stessa sorte del c.d. [36-bis](#) e quindi **fuori** dal procedimento di accertamento con adesione).

Dal punto di vista giuridico, a fondamento di tale tesi, oltre a richiamare l'[art. 1, D.Lgs. n. 218/1997](#), va segnalato che l'[art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 218/1997](#), **esclude dalla riduzione delle sanzioni proprio quelle applicate in sede di liquidazione** della dichiarazione.

Tuttavia, va rilevato che **è possibile il recupero a tassazione del c.d. [36-bis](#) o del c.d. [36-ter](#) attraverso l'accertamento ordinario**, tenuto conto che l'[art. 38, D.P.R. n. 600/1973](#), al comma 1, prevede che l'ufficio possa procedere alla rettifica delle dichiarazioni presentate *«quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione»*, applicando la sanzione per dichiarazione infedele. In queste ipotesi, **è escluso l'utilizzo dell'accertamento parziale, ex [art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973](#)**.

Ciò consente agli organi di controllo di usufruire del **maggior termine di decadenza**, di cui all'[art. 43, D.P.R. n. 600/1973](#), ovvero dell'[art. 57, D.P.R. n. 633/1972](#) (**31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**).

Termine diverso, rispetto a quello previsto dall'[art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), secondo cui gli uffici procedono al controllo **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**, fermo restando che, in forza di quanto indicato dall'[art. 25, lett. a\), D.P.R. n. 602/1973](#), **l'agente della riscossione notifica la relativa cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata.

Mentre il **controllo formale**, di cui all'[art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#), **va esercitato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione**, e la **cartella di pagamento** notificata **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione, ex [art. 25, lett. b\), D.P.R. n. 602/1973](#).

Se resta, quindi, possibile il recupero a tassazione del c.d. [36-bis](#) o del c.d. [36-ter](#), attraverso il **controllo ordinario**, ciò **dovrebbe permettere di accedere all'istituto dell'accertamento con adesione**, di cui al D.Lgs. n. 218/1997, anche nell'ipotesi in cui l'atto impositivo contenga, per esempio, **il solo recupero delle detrazioni per ristrutturazioni edilizie**.

ACCERTAMENTO

Autorizzazione del PM per l'accesso al locale a uso promiscuo con collegamento agevole all'abitazione

di **Fabio Campanella**

OneDay Master

Novità del contenzioso tributario

Scopri di più

L'[art. 52, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#) – per le **verifiche in ambito IVA**, richiamato dall'[art. 33, D.P.R. n. 600/1973](#), per quelle riferite alle **imposte dirette** – disciplina l'accesso dei verificatori ai locali che siano adibiti sia ad attività professionale sia ad abitazione (c.d. a uso promiscuo), prevedendo la necessità per i funzionari di munirsi della **preventiva autorizzazione del Procura** della Repubblica che può essere concessa anche in assenza dei gravi indizi di violazioni delle norme tributarie che sono, invece, richiesti per l'accesso ai locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata ([art. 52, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#)).

La Suprema Corte di Cassazione, con l'[ord. n. 28338/2025](#) del 25 ottobre 2025 ha **risolto la questione connessa all'identificazione del locale a uso promiscuo**, chiarendo che «l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ... ai fini dell'accesso del personale dell'Amministrazione finanziaria (o della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli Uffici finanziari ad essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo; destinazione, quest'ultima, che ricorre non soltanto ove i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi».

In sostanza, il Supremo Collegio ha identificato **quali locali sono da considerare a uso promiscuo**, e quindi **oggetto di tutela rafforzata** rispetto a quelli adibiti **esclusivamente all'attività d'impresa o professionale**: sia quelli utilizzati contestualmente per la **vita familiare e professionale** (si pensi, ad esempio, all'appartamento di residenza utilizzato anche per l'esercizio della propria attività), sia i **locali professionali separati dall'abitazione**, ma congiunti alla stessa da collegamenti agevoli che, secondo la Cassazione, consentano il **trasferimento dei documenti connessi all'attività dai locali professionali a quelli abitativi**. Questo orientamento può considerarsi ormai consolidato, alla luce dei conformi precedenti di legittimità adottati con le [ord. n. 7723/2018](#) e [n. 21411/2020](#). I giudici, inoltre, hanno colto l'occasione per ribadire che il **vaglio preventivo della magistratura** requirente sulle esigenze di

verifica e accesso agli spazi della vita privata del contribuente costituisce un giusto bilanciamento tra le **esigenze di celerità ed efficacia delle verifiche tributarie** – collegate alla stabilità finanziaria dello Stato – e la **tutela della persona**, sia in relazione ai principi eurounitari in tema di accessi e ispezione dei locali, sia in relazione ai principi costituzionali attualmente applicabili.

Incidentalmente, poi, il Supremo Collegio è tornato ad affrontare la **questione inerente alla valenza probatoria del Processo verbale di constatazione**, in ragione della natura dei fatti attestati, ricordando che al PVC possono riconoscersi **3 diversi livelli di attendibilità** e valenza probatoria.

Il primo livello di efficacia probatoria, ai sensi dell'[art. 2700, c.c.](#), è quello **connesso ai fatti attestati dal Pubblico ufficiale** come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto connesso alla provenienza del documento redatto dallo stesso Pubblico ufficiale e alle dichiarazioni a lui rese, per le quali viene riconosciuta fede privilegiata.

Il secondo livello di **valenza probatoria**, invece, è connesso alla **veridicità sostanziale delle dichiarazioni** rese al Pubblico ufficiale dalle parti oggetto di verifica o da terzi soggetti e quindi anche del **contenuto di documenti da loro redatti**, che fanno fede, fino a prova contraria; per scalfire l'efficacia probatoria del PVC è necessario che la specifica indicazione delle fonti di prova contrarie citate **consentano al giudice e alle parti processuali l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni rilasciate al Pubblico ufficiale**.

Infine, come terzo e minore livello di efficacia probatoria, vi è il caso in cui **il PVC costituisce comunque elemento di prova** che il giudice deve in ogni caso valutare in concorso con gli altri elementi, nell'ipotesi che le dichiarazioni rilasciate al Pubblico ufficiale e riportate nel verbale non siano supportate dall'indicazione e individuazione specifica dei soggetti che le hanno fornite; in tale eventualità, il **verbale può essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità** o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza – fino a querela di falso – che quei fatti riportati sono comunque **stati esaminati dall'agente verificatore**.

I giudici della Suprema Corte, nel definire il caso in esame, hanno negato il **valore probatorio assistito da fede privilegiata al PVC**, redatto dai verificatori al momento dell'accesso nel locale del contribuente utilizzato ai fini lavorativi in cui veniva negata la natura promiscua del locale, in quanto la **descrizione della stanza andava considerata** dichiarazione di scienza con soggettività percettiva e, per l'effetto, non poteva ritenersi prevalente rispetto ai documenti prodotti in giudizio dal contribuente che **attestavano la promiscuità del locale**.