



**Direttore responsabile**  
ANSELMO CASTELLI

**Vice direttore**  
Stefano Zanon

**Coordinamento scientifico**  
Giuliana Beschi, Cristiano Corghi

**Coordinatore di redazione**  
Stefano Zanon

**Consiglio di redazione**  
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,  
Paolo Bisi, Elena Fracassi,  
Alessandro Pratesi, Carlo Quiri,  
Luca Reina

**Comitato di esperti**  
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi,  
S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi,  
A. Bortolotto, E. Bozza, B. Bravi,  
M. Brisciani, P. Clementi, G.M.  
Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,  
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,  
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,  
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,  
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,  
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,  
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,  
M. Taurino, E. Valcarenghi,  
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

**Hanno collaborato a questo numero**  
M. Artioli, M. Bernardello, G. Beschi,  
P. Bisi, A. Castelli, U. Ceriani,  
G.M. Colombo, C. Corghi, S. Gritti,  
G. Romiti, L. Simonelli

**Stampa**  
Grafica Sette S.r.l.  
Via P.G. Piamarta, 61, Bagnolo M. (BS)  
Tel. 030-6820600  
Sito web: [www.seventyseven.biz](http://www.seventyseven.biz)

**Editore**

Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, n. 33  
46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376/775130  
P. IVA e C.F. 01392340202  
lunedì-venerdì  
ore 9:00/13:00 - 14:30/17:00  
Sito Web: [WWW.RATIO.IT](http://WWW.RATIO.IT)  
Posta elettronica:  
[servizioclienti@gruppocastelli.com](mailto:servizioclienti@gruppocastelli.com)

Iscrizione al Registro Operatori  
della Comunicazione n. 3575  
del 28.11.1995  
Autorizzazione del Tribunale  
di Mantova n. 5/2003  
Periodico mensile,  
spedizione in abbonamento postale

**Chiuso per la stampa il 20.01.2026**

# RATIO Nonprofit

Periodico dedicato al terzo settore

## Sommario 2/2026

### Opinione

- Passaggio beni strumentali tra attività commerciale e non commerciale

3

## L'approfondimento

### Normativa

- Coinvolgimento dei lavoratori dell'impresa sociale, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività

4

## Enti religiosi

### Normativa

- Scuole paritarie, Imu, Irap e Terzo settore

8

## Enti del Terzo Settore

### Imposte e tasse

- Cessazione dal 2026 dell'Anagrafe delle Onlus

12

### Agevolazioni

- Procedura di iscrizione all'elenco dei beneficiari del 5 per mille per le Onlus che si trasformano in ETS

14

- Accesso al 5 per mille dal 2026

18

### Bilancio



- Suddivisione del rendiconto gestionale di un Ente del Terzo Settore (ETS)

20

- Componenti figurativi e volontari nel bilancio degli ETS

22



- Rendicontazione in bilancio delle raccolte fondi negli ETS

30

# Associazioni sportive dilettantistiche

<b>Imposte dirette</b>	- Ripristinata detassazione e tracciabilità pagamenti per enti sportivi	<b>36</b>
	- Nessuna soglia di esenzione per i premi sportivi	<b>38</b>
	- Precisazioni in tema Irap per gli enti sportivi	<b>40</b>



## Imposte e tasse

<b>Accertamento</b>	- Interesse legale dal 2026 e ravvedimento operoso	<b>42</b>
---------------------	--	-----------

## Rubriche

<b>Scadenzario</b>	- Adempimenti mese di febbraio 2026	<b>46</b>
--------------------	-------------------------------------	-----------

<b>Notizie in breve</b>		<b>48</b>
-------------------------	--	-----------

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

**Indirizzo del sito Web: WWW.RATIO.IT**

**Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com**

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.

Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.

**I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.**

Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.

Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

**\*\*\*Riproduzione vietata\*\*\***

*Informatica privacy*

Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 13 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - **privacy@gruppocastelli.com**.

I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informatica completa è disponibile all'indirizzo **www.ratio.it/privacy-policy**.

*Testata volontariamente sottoposta a certificazione di tiratura e diffusione in conformità al Regolamento CSST  
Certificazione Editoria Specializzata e Tecnica*

### Guy Billout

Nato nel 1941 a Dacize in Francia, alla fine degli anni '60 si è trasferito negli Stati Uniti.

Il suo talento fu subito notato da Milton Glaser, all'epoca art director del neonato New York Magazine, il quale gli affidò le prime commissioni.

Guy Billout si è fatto strada nel mondo dell'illustrazione diventando il precursore della cosiddetta "illustrazione concettuale" esercitando un'influenza enorme in un grande numero di illustratori.

Ha collaborato per decenni con la rivista The Atlantic Monthly, oltre a pubblicare su tutti i principali media americani e internazionali: The Atlantic Monthly, The New York Times, The New Yorker, The Wall Street Journal, The Washington Post, Oprah, Travel & Leisure, Business Week, Fortune, Time, Le Monde.

Ha pubblicato anche diversi libri per bambini sfruttando sempre il suo peculiare stile minimalista, scarno e preciso, con illustrazioni immancabilmente intrise di ironia e sorprese.

Nel 2016 è stato inserito nella Hall of Fame della prestigiosa Society of Illustrators di New York.

Nel 2023 l'Associazione Tapi- rulan gli ha dedicato una grande mostra monografica dal titolo "Be you" nel contesto della 18<sup>a</sup> Mostra internazionale di illustratori contemporanei a Cremona e successivamente a Genova.

**Fabio Toninelli**

In copertina

Titolo dell'opera:

"Antipodes"

Tecnica: Acquerello e aerografo

# COMPONENTI FIGURATIVI E VOLONTARI NEL BILANCIO DEGLI ETS

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPORTO DEL VOLONTARIATO
- TRATTAMENTO CONTABILE

D. Lgs. 3.07.2017, n. 117 - Art. 4 L. 4.07.2024, n. 104 - Principio contabile OIC 35 - Documento FNC 16.03.2022

La valorizzazione dei componenti non finanziari (su tutti il volontariato) nelle realtà non commerciali e la modalità di rilevazione ha rappresentato dal 2002 un tema dibattuto dal punto di vista tecnico. Il Principio Contabile OIC 35 è intervenuto a dirimere la questione gettando le basi per una valutazione organica delle varie realtà, poggiata su criteri derivati dal mondo delle imprese e prevedendo la facoltatività dell'imputazione dei componenti figurativi. In particolare, il legislatore ha previsto per gli enti di cui all'art. 13, c. 1 D. Lgs. 117/2017 (con entrate superiori a € 300.000 o dotati di personalità giuridica) la possibilità di indicare in calce al rendiconto gestionale costi e proventi valorizzati, oltre alla necessità di illustrare nella relazione di missione quanto imputato, attraverso un prospetto dei costi e dei proventi figurativi. Per gli ETS di cui all'art. 13, c. 2 D. Lgs. 117/2017 (con entrate non superiori a € 300.000,00 e che siano privi di personalità giuridica) rimane comunque, anche al di fuori dell'eventuale opzione, la necessità di dare evidenza delle modalità tramite cui l'ente ha soddisfatto il test di secondarietà previsto per le eventuali attività diverse. L'OIC 35 prevede inoltre una prima classificazione di costi e proventi figurativi, oltre ai criteri base di misurazione.

## SCHEMA DI SINTESI

<b>INQUADRAMENTO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ ETS con entrate pari o superiori a € 300.000,00 o con personalità giuridica           <ul style="list-style-type: none"> <li>• Facoltà di indicare in coda al rendiconto gestionale (e del rendiconto per cassa) dei costi e i proventi figurativi.</li> <li>• Inserimento nella relazione di missione di un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi.</li> <li>• Il prospetto viene rappresentato solo se l'ente ha deciso di riportare la misurazione dei costi e dei proventi figurativi in calce al rendiconto gestionale.</li> </ul> </li> <li>⇒ ETS con entrate inferiori a € 300.000,00 e privi di personalità giuridica. ⇒ Indicazione facoltativa.</li> <li>⇒ ETS con entrate superiori a € 60.000,00           <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indicazione facoltativa.</li> <li>• Modulistica di bilancio da approvare con specifico decreto ministeriale.</li> </ul> </li> </ul>
<b>DEFINIZIONE</b>	<p>I costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ <b>Esempi</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un esempio di costi figurativi è dato dall'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17 del D. Lgs. 117/2017.</li> <li>• La valutazione è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che gli stessi volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.</li> </ul> </li> </ul>
<b>DATI OGGETTO DI VALUTAZIONE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ Relazione di missione           <ul style="list-style-type: none"> <li>Punto 22 - Schema ministeriale               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, c. 1 D. Lgs. 3.07.2017, n. 117 e s.m.i.</li> <li>• Erogazioni gratuite di denaro e cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale.</li> <li>• Differenza tra valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e loro costo effettivo di acquisto.</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>⇒ Modalità           <ul style="list-style-type: none"> <li>Prospetto illustrativo di costi e proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale.               <ul style="list-style-type: none"> <li>Il prospetto è accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
<b>COMPONENTI FIGURATIVE ESPOSTE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ Costi figurativi relativi all'impiego di volontari non occasionali tra quelli individuati nel punto 22 della Relazione di missione, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'art. 51 D. Lgs. 15.06.2015, n. 81.</li> <li>⇒ Valore dei servizi gratuiti erogati tra cui, oltre ai servizi forniti a enti o soggetti terzi, anche i servizi forniti dai volontari non abituali.</li> <li>⇒ Cessioni di beni e servizi, che devono essere misurate al loro "valore normale".           <ul style="list-style-type: none"> <li>La dizione di origine tributaria configura nella sostanza, ai fini della misurazione in bilancio, un fair value da considerare in relazione alle previsioni ordinariamente contenute in particolare nell'art. 9 del Tuir.</li> </ul> </li> </ul>

## APPORTO DEL VOLONTARIATO

APPORTO  
DEL  
VOLONTARIATOCALCOLO  
DEL RAPPORTO  
VOLONTARI-  
DIPENDENTI  
AI FINI DELLA  
COMPATIBILITÀ  
DELLA STRUTTURA  
DELL'ENTE  
CON LE PREVISIONI  
IN MATERIA DI ODV  
E APS• Posizione  
MLPS

• La nota n. 18244 emanata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in data 30.11.2021 si sofferma, nella Sezione B) "Apporto del Volontariato", su talune significative problematiche in materia di gestione e determinazione dell'apporto volontaristico negli enti del Terzo settore (Ets) e, in particolare, nelle Organizzazioni di Volontariato (Odv) e nelle Associazioni di promozione sociale (Aps) alla luce delle previsioni del Codice del Terzo settore e dei successivi pronunciamenti del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (MLPS).

## • Presupposti

Punto B.1)  
Nota 18244  
MLPS

• Calcolo del rapporto tra volontari e dipendenti nelle ODV e APS, per le quali il D. Lgs. 117/2017 fissa parametri specifici per la corretta qualificazione degli Enti, a cui sono riservate rispettivamente le sezioni a) e b) del RUNTS, con l'apporto fondamentale dell'attività volontaristica dei propri associati diretti o indiretti.

• La rilevanza agisce sulla misurazione dei limiti di cui agli artt. 33, cc. 1 e 36, ultimo comma ("in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei volontari").

• Modalità  
di calcolo

Nota 18244  
MLPS

• Possibilità per l'ente di optare per il criterio capitario ("criterio per teste") o per il criterio delle ore di attività prestate.

• Il MLPS propende per il "criterio capitario", ritenuto meno gravoso per gli enti di piccole dimensioni e maggiormente in linea con il disposto normativo.

L'onere amministrativo del calcolo risulta giustificato sia dalla volontarietà della misurazione sia dalla necessità di dover effettuare un calcolo su base monetaria preciso, valore che può essere anche indicato nel bilancio dell'ente nell'apposito prospetto in calce al rendiconto gestionale (D.M. 5.03.2020 - OIC 35).

Tavola n. 1

Organizzazioni di volontariato	Art. 32 Base associativa	Le organizzazioni di volontariato sono enti del terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a 7 persone fisiche o a 3 organizzazioni di volontariato, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'art. 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.
	Art. 33 Risorse	Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi delle prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei volontari.
Associazioni di promozione sociale	Art. 35 Base associativa	Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a 7 persone fisiche o a 3 associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'art. 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.
	Art. 36 Risorse	Le associazioni di promozione sociale possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, fatto comunque salvo quanto disposto dall'art. 17, c. 5, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguitamento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei volontari o al 20% del numero degli associati.

## TRATTAMENTO CONTABILE

PRASSI  
ANTE RIFORMA

Agenzia delle Onlus

<b>• Commissione CNDC</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Riteneva iscrivibili in bilancio (al loro valore di mercato) le sole attività volontaristiche rappresentative di servizi specializzati, con iscrizione possibile solo in caso di valore che fosse stato determinabile con attendibilità.</li> </ul>
<b>• Iscrizione contabile nel rendiconto gestionale</b>	<p>Proventi da liberalità di servizi e, in contropartita, oneri di personale per un eguale ammontare.</p>
<b>• Gruppo lavoro CNR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Considerava il volontariato rilevabile nel bilancio (a valore di mercato), indipendentemente dal fatto che questo si riferisse a servizi specializzati o non specializzati, in quanto le prestazioni avrebbero egualmente richiesto il sostenimento di un costo, al rispetto dei seguenti requisiti:           <ul style="list-style-type: none"> <li>.. rilevazione attraverso un affidabile sistema di controllo delle presenze dei volontari;</li> <li>.. valutazione a valore equo, con riferimento a salari e stipendi erogati ai dipendenti dell'ente.</li> </ul> </li> </ul> <p><b>• Iscrizione contabile nel rendiconto gestionale</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Proventi da liberalità aventi quale contropartita:           <ul style="list-style-type: none"> <li>.. una voce dell'attivo patrimoniale unicamente nel caso in cui l'apporto sia derivante dalla prestazione volontaria destinata a generare contributi da enti finanziatori;</li> <li>.. un costo in caso di mancata soddisfazione del primo requisito.</li> </ul> </li> </ul>

Tavola n. 2

Elenco costi e entrate figurative

Costi figurativi	Proventi figurativi
Costi figurativi relativi ai volontari non occasionali (art 17, c. 1 del Cts).	Proventi figurativi relativi ai volontari non occasionali per il loro <i>fair value</i> .
Erogazioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale (per esempio, la concessione in comodato gratuito di un locale dato ad altro ente; servizi professionali e non professionali donati dall'ente o per i quali l'ente avrebbe dovuto sostenere un costo).	Ricevimento gratuito di beni e servizi per il loro <i>fair value</i> (per esempio, servizi professionali e non professionali donati all'ente).
Differenza tra valore normale di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il costo effettivo di acquisto.	Differenza tra <i>fair value</i> di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo.

**OIC 35****• Principio generale**

- L'inserimento di costi ed entrate figurative è del tutto facoltativo per l'Ente.
- I componenti figurativi rappresentano una integrazione delle movimentazioni finanziarie riportate in contabilità.
- I costi complessivi tengono conto anche di quanto riportabile quale costo figurativo.

**• Motivazioni per l'Ente**

- Valutazione del rispetto dei limiti previsti dal D.M. 107/2021 per le attività diverse

- Le operazioni che generano un costo figurativo individuano contestualmente una erogazione liberale ricevuta, comportando anche l'iscrizione di un provento figurativo.

- La "secondarietà" può essere valutata anche rispetto ai costi sostenuti dall'ente, comprensivi di quelli figurativi.

<b>Art. 3 D.M. 19.05.2021, n. 107</b>	<p>1. Le attività diverse di cui all'art. 6 del D. Lgs. 3.07.2017, n. 117 si considerano secondarie rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore;</li> <li>b. i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.</li> </ol> <p>2. Nel documentare, ai sensi dell'art. 13, c. 6 del D. Lgs. 3.07.2017, n. 117, il carattere secondario delle attività di cui all'art. 6 del medesimo decreto, l'organo di amministrazione dell'ente del Terzo settore evidenzia il criterio a tal fine utilizzato tra quelli di cui al c. 1.</p> <p>3. Ai fini del computo della percentuale di cui al c. 1, lett. b), rientrano tra i costi complessivi dell'ente del Terzo Settore anche:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, c. 1 del D. Lgs. 3.07.2017, n. 117, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestata, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi, di cui all'art. 51 del D. Lgs. 15.06.2015, n. 81;</li> <li>b. le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;</li> <li>c. la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.</li> </ol> <p>4. Ai fini del computo delle percentuali di cui al c. 1 non sono considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli enti del Terzo Settore presso enti terzi.</p>
---------------------------------------	--

**• Valore di mercato**

- In linea generale ad un costo figurativo corrisponde un provento figurativo.
- Le due componenti economiche, che contribuiscono alla gestione dell'ente dovrebbero in generale bilanciarsi.

**Esempio**

Se un volontario effettua servizi per 100, l'ente rileva, con le modalità indicate, in calce al rendiconto gestionale (non al suo interno) un costo di 100 e (teoricamente) un provento di 100.

- L'OIC 35 prevede anche la possibilità di effettuare una valutazione su un doppio canale, considerando:
  - .. il costo del servizio basato sulle indicazioni ministeriali
  - .. il provento figurativo, secondo il valore attribuito dal mercato alla prestazione, ove riscontrabile con i canoni previsti dall'art. 9 del TUIR.

Tavola n. 3

Costi e proventi figurativi nel bilancio degli Ets di non piccole dimensioni

## RENDICONTO GESTIONALE

## Costi e proventi figurativi\*

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale				Totale	

\* Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale.

## Relazione di missione

- 22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:
- .. i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, c. 1 del D. Lgs. 2.08.2017, n. 117 e s.m.i.;
  - .. le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
  - .. la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;
- accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti.

IMPATTO  
SUL  
BILANCIO

OIC 35

- Se l'ente opta per la rappresentazione facoltativa in bilancio delle componenti figurative, occorre rispettare tutte le previsioni in materia.
- I componenti economici figurativi non rilevano comunque rispetto alla produzione di stato patrimoniale e rendiconto gestionale, essendo posti in calce al rendiconto gestionale e derivando da valutazioni extra-contabili (non esistono flussi monetari correlati).
- Inseriti i valori in calce al rendiconto gestionale, la relazione di missione deve presentare le informazioni concernenti i componenti dei costi figurativi rientranti tra i costi complessivi.
- Se il parametro del costo complessivo viene utilizzato al fine di documentare la secondarietà delle attività diverse l'esposizione in bilancio è di fatto obbligatoria.
- La misurazione (funzionale alla secondarietà delle attività diverse) deve in tal caso essere accompagnata da una descrizione dei criteri di valutazione adottati.
- Anche gli ETS di piccole dimensioni di cui all'art. 13, c. 2 del D. Lgs 117/2017 (con entrate inferiori a € 300.000,00 e che siano privi di personalità giuridica) possono indicare tali importi in calce al rendiconto per cassa, in quanto a loro volta soggetti alla valutazione di secondarietà rispetto alle eventuali attività diverse.

BOZZA  
CIRCOLARE  
AGENZIA  
ENTRATE  
19.12.2025

- Il 19.12.2025 l'Agenzia delle Entrate ha reso pubblica una bozza di circolare, in consultazione pubblica, sulla disciplina fiscale degli enti del Terzo settore (ETS) iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). Il documento fornisce i primi chiarimenti sulle disposizioni del Codice del Terzo settore in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli enti iscritti nel Runts. I soggetti interessati possono inviare i contributi fino al 23.01.2026. Le proposte dovranno essere inviate all'indirizzo email: dc.pflaenc@agenziaentrate.it utilizzando lo schema "Tematica", "Paragrafi della circolare interessati", "Osservazioni" e "Contributi".
- Attraverso la consultazione pubblica, l'Agenzia raccoglierà le osservazioni e le proposte per recepirli eventualmente nella stesura della versione definitiva della circolare. Al termine della consultazione, l'Agenzia delle entrate pubblicherà i contributi ricevuti tranne quelli per cui è stata espressamente richiesta la non divulgazione. Dal 19.12, fino al 23.01.2026, i soggetti interessati possono inviare osservazioni e proposte di modifica o di integrazione sulla bozza del documento.
- La bozza di circolare è strutturata in 6 capitoli, rispettivamente i seguenti.
  1. Struttura del Codice del Terzo settore.
  2. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi contenute nel Codice del Terzo settore.
  3. Regimi forfettari degli enti del Terzo settore.
  4. Le disposizioni in materia di imposta sull'Iva contenute nel Codice del Terzo settore.
  5. Abrogazione della disciplina in favore delle onlus e soppressione dell'anagrafe delle Onlus.
  6. Impresa sociale.
- In relazione al computo dei componenti figurativi, la bozza precisa, in particolare:
  - .. la metodologia di calcolo della componente relativa ai volontari, secondo quanto interpretato dal MLPS;
  - .. i parametri di applicazione dell'art. 9 Tuir in relazione alla valorizzazione delle componenti inerenti beni e servizi.

# INTERESSE LEGALE DAL 2026 E RAVVEDIMENTO OPEROSO

## SOMMARIO

- MISURA DEGLI INTERESSI LEGALI
- RAVVEDIMENTO OPEROSO

*Art. 1284, c. 1 c.c. - Art. 5 R.D. 14.12.1933, n. 1669 - Art. 7 R.D. 21.12.1933, n. 1736  
 Art. 46, c. 2 D.P.R. 26.04.1986, n. 131 - Art. 17, c. 1 D. Lgs. 31.10.1990, n. 346  
 Art. 2, c. 185, e 3, c. 141 L. 23.12.1996, n. 662 - D.M. Economia 10.12.2024*

Ai fini del ravvedimento operoso si segnala che a decorrere dal 1.01.2026 il tasso degli interessi legali è pari al 1,60% annuo.

La nuova misura degli interessi si applica in relazione al periodo d'imposta intercorrente tra il 1.01.2026 e la data della regolarizzazione.

## MISURA DEGLI INTERESSI LEGALI

Periodo	Tasso	Riferimenti normativi
<b>Dal 1.01.2026</b>	1,60% annuo	D.M. Economia e Finanze 10.12.2025
<b>Dal 1.01.2025 al 31.12.2025</b>	2,0% annuo	D.M. Economia e Finanze 10.12.2024
<b>Dal 1.01.2024 al 31.12.2024</b>	2,5% annuo	D.M. Economia e Finanze 29.11.2023
<b>Dal 1.01.2023 al 31.12.2023</b>	5,00% annuo	D.M. Economia e Finanze 13.12.2022
<b>Dal 1.01.2022 al 31.12.2022</b>	1,25% annuo	D.M. Economia e Finanze 13.12.2021
<b>Dal 1.01.2021 al 31.12.2021</b>	0,01% annuo	D.M. Economia e Finanze 11.12.2020
<b>Dal 1.01.2020 al 31.12.2020</b>	0,05% annuo	D.M. Economia e Finanze 12.12.2019
<b>Dal 1.01.2019 al 31.12.2019</b>	0,80% annuo	D.M. Economia e Finanze 12.12.2018
<b>Dal 1.01.2018 al 31.12.2018</b>	0,30% annuo	D.M. Economia e Finanze 13.12.2017
<b>Dal 1.01.2017 al 31.12.2017</b>	0,10% annuo	D.M. Economia e Finanze 7.12.2016
<b>Dal 1.01.2016 al 31.12.2016</b>	0,20% annuo	D.M. Economia e Finanze 11.12.2015
<b>Dal 1.01.2015 al 31.12.2015</b>	0,50% annuo	D.M. Economia e Finanze 11.12.2014
<b>Dal 1.01.2014 al 31.12.2014</b>	1,00% annuo	D.M. Economia e Finanze 12.12.2013
<b>Dal 1.01.2012 al 31.12.2013</b>	2,50% annuo	D.M. Economia e Finanze 12.12.2011
<b>Dal 1.01.2011 al 31.12.2011</b>	1,50% annuo	D.M. Economia e Finanze 7.12.2010
<b>Dal 1.01.2010 al 31.12.2010</b>	1,00% annuo	D.M. Economia e Finanze 4.12.2009
<b>Dal 1.01.2008 al 31.12.2009</b>	3,00% annuo	D.M. Economia e Finanze 12.12.2007
<b>Dal 1.01.2004 al 31.12.2007</b>	2,50% annuo	D.M. Economia 1.12.2003
<b>Dal 1.01.2002 al 31.12.2003</b>	3,00% annuo	D.M. Economia 11.12.2001
<b>Dal 1.01.2001 al 31.12.2001</b>	3,50% annuo	D.M. Tesoro 11.12.2000
<b>Dal 1.01.1999 al 31.12.2000</b>	2,50% annuo	D.M. Tesoro 10.12.1998

## RAVVEDIMENTO OPEROSO

Tavola n. 1

Fattispecie di violazioni e omissioni regolarizzabili - dal 1.09.2024

Misura <sup>(1)</sup>	Oggetto	Termine della regolarizzazione
<b>1/10 del minimo:</b> ravvedimento breve  Lett. a)	Mancato pagamento del tributo o di un acconto.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entro <b>30 giorni</b> dalla data della commissione.</li> <li>Se la regolarizzazione avviene entro i <b>14 giorni</b> successivi alla scadenza del termine per il versamento, la sanzione ridotta a <b>1/10</b> è ulteriormente ridotta a <b>1/15 per ogni giorno di ritardo</b>.</li> </ul>
<b>1/9 del minimo<sup>(1)</sup>:</b> ravvedimento intermedio  Lett. a-bis)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	Entro il <b>90° giorno</b> successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.
<b>1/8 del minimo:</b> ravvedimento lungo  Lett. b)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	Entro il termine per la presentazione della <b>dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione</b> .
<b>1/7 del minimo:</b> ravvedimento ultrannuale  Lett. b-bis)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	Oltre il termine per la presentazione della <b>dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione</b> .
<b>1/6 del minimo:</b> con schema d'atto senza Pvc  Lett. b-ter)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	<b>Dopo la comunicazione dello schema di atto</b> per il contraddittorio (art. 6-bis, c. 3 L. 212/2000), <b>non preceduto da un verbale di constatazione</b> , senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (art. 6, c. 2-bis, 1° periodo D. Lgs. 21/1997).
<b>1/5 del minimo:</b> con notifica di Pvc e prima dello schema d'atto  Lett. b-quater)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	<b>Dopo la constatazione</b> della violazione mediante processo verbale (art. 24 L. 7.01.1929, n. 4) senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale (art. 5-quater D. Lgs. 218/1997), e, comunque, <b>prima della comunicazione dello schema di atto per il contraddittorio</b> (art. 6-bis, c. 3 L. 212/2000).
<b>1/4 del minimo:</b> con schema d'atto preceduto da Pvc  Lett. b-quinquies)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	<b>Dopo la comunicazione dello schema di atto per il contraddittorio</b> (art. 6-bis, c. 3 L. 212/2000), relativo alla violazione constatata con processo verbale (art. 24 L. 4/1929) senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (art. 6, c. 2-bis, 1° periodo D. Lgs. 218/1997).
<b>1/10 del minimo</b>  Lett. c)	<b>Omissione della presentazione della dichiarazione.</b>	Presentazione con ritardo <b>non superiore a 90 giorni</b> . Nel caso di assenza di versamenti carenti o omessi, si applica la sanzione minima di € 25 (250 x 1/10).

## Nota

- La riduzione della sanzione, in ogni caso, è esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a **90 giorni**.

<sup>(1)</sup> Il ravvedimento non è applicabile dopo la presentazione della domanda di adesione del contribuente in occasione dello schema di contraddittorio preventivo nonché dopo la comunicazione del contribuente di adesione al verbale.

Tavola n. 2

Ravvedimento per omessi versamenti - dal 1.09.2024<sup>(1)</sup>

Termine del ravvedimento per omessi versamenti e per errori da controlli automatici o formali	Sanzioni ridotte
Entro i 14 giorni successivi alla scadenza del termine per il versamento.	<b>0,08%</b> (12,5% x 1/10 x 1/15) per ogni giorno di ritardo.
Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza del versamento.	<b>1,25%</b> (12,5% x 1/10)
Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza del versamento.	<b>1,39%</b> (12,5% x 1/9)
Dal 91° giorno successivo alla scadenza del versamento ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione.	<b>3,13%</b> (25% x 1/8)
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.	<b>3,57%</b> (25% x 1/7)
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro il termine per l'accertamento).	<b>4,17%</b> (25% x 1/6)
Dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale.	<b>5%</b> (25% x 1/5)

**Nota<sup>(1)</sup>** Se il ravvedimento interviene **oltre 90 giorni** dalla scadenza del termine e l'omissione o l'incompletezza integrino fino dall'origine un'ipotesi di **irregolarità dichiarativa e non di infedeltà** - come, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia omesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione - la sanzione da prendere a base di commisurazione del ravvedimento operoso **oltre i 90 giorni è pari a € 250** (art. 8 D. Lgs. 471/1997), da ridurre in base al momento di effettuazione del ravvedimento.

## REGOLARIZZAZIONE

- La regolarizzazione avviene eseguendo contestualmente entro i rispettivi termini il pagamento di:
  - .. tributo non versato;
  - .. interessi moratori;
  - .. sanzione in misura ridotta.
- Gli interessi moratori sono calcolati al **tasso legale (1,60% dal 1.01.2026)** con maturazione giorno per giorno, partendo dalla scadenza dell'adempimento e fino alla data di effettuazione del versamento.

## Esempio

### **Ravvedimento per omesso versamento ritenuta d'acconto**

<p><b>Dati</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'associazione sportiva dilettantistica "Gamma" ha omesso il versamento della ritenuta d'aconto, per € 2.000,00, relativa alla fattura del commercialista pagata nel mese di settembre 2025 e che avrebbe dovuto essere versata il 16.10.2025.</li> <li>L'associazione perfeziona il ravvedimento il 12.01.2026, effettuando i seguenti versamenti:</li> </ul> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;"><b>- tributo non versato:</b></td><td style="text-align: right;"><b>€ 2.000,00</b></td><td rowspan="3" style="vertical-align: middle; font-size: 2em; margin-left: 10px;">[</td><td style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 30%;"><b>Codice tributo 1040<sup>(1)</sup></b></td></tr> <tr> <td><b>- interessi moratori:</b></td><td style="text-align: right;"><b>€ 11,51</b></td><td style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 30%;"><math>\text{€ } 2.000,00 + \text{€ } 9,38 =</math> <b>€ 2.009,38</b></td></tr> <tr> <td><b>- sanzione ridotta:</b></td><td style="text-align: right;"><b>€ 2.000,00 x 1,39% = € 27,80</b></td><td style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 30%;"><b>Codice tributo 8948</b> <b>€ 27,80</b></td></tr> </table>	<b>- tributo non versato:</b>	<b>€ 2.000,00</b>	[	<b>Codice tributo 1040<sup>(1)</sup></b>	<b>- interessi moratori:</b>	<b>€ 11,51</b>	$\text{€ } 2.000,00 + \text{€ } 9,38 =$ <b>€ 2.009,38</b>	<b>- sanzione ridotta:</b>	<b>€ 2.000,00 x 1,39% = € 27,80</b>	<b>Codice tributo 8948</b> <b>€ 27,80</b>	<p>Per i versamenti delle ritenute da parte dei sostituti d'imposta è utilizzato il codice tributo dell'imposta omessa, cumulando l'importo dovuto per interessi. Negli altri casi devono essere utilizzati gli appositi codici tributo per il versamento degli interessi.</p>
<b>- tributo non versato:</b>	<b>€ 2.000,00</b>	[		<b>Codice tributo 1040<sup>(1)</sup></b>							
<b>- interessi moratori:</b>	<b>€ 11,51</b>			$\text{€ } 2.000,00 + \text{€ } 9,38 =$ <b>€ 2.009,38</b>							
<b>- sanzione ridotta:</b>	<b>€ 2.000,00 x 1,39% = € 27,80</b>		<b>Codice tributo 8948</b> <b>€ 27,80</b>								
<p><b>Nota<sup>(1)</sup></b></p>											

Compilazione Modello F24