

Il nuovo regime tributario degli enti del terzo settore: le imposte dirette

Le attività e i proventi non commerciali, il regime forfetario e il "social bonus"

di Paolo Duranti | 5 FEBBRAIO 2018



Il Titolo X del [D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117](#), recante il codice del terzo settore, disciplina il regime fiscale degli enti a questo appartenenti. Dopo l'indispensabile inquadramento delle attività di interesse generale e di quelle diverse, che caratterizzano il terzo settore, si approfondiscono le disposizioni in materia di imposte sui redditi, il regime forfetario degli enti del terzo settore non commerciali e il cd. "social bonus".

SOMMARIO:

- **PREMESSA**
- **INQUADRAMENTO NORMATIVO**
- **ATTIVITÀ NON COMMERCIALI AI FINI DELLA TASSAZIONE DIRETTA**
- **SETTORI DELLE ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**
- **PROVENTI NON COMMERCIALI**
- **REGIME FORFETARIO**
- **ATTIVITÀ COMMERCIALI**
- **ACQUISIZIONE DELLA QUALIFICA DI ENTE COMMERCIALE**
- **"ATTIVITÀ DIVERSE"**
- **"SOCIAL BONUS"**

Premessa

Nel presente articolo si illustra in modo schematico la nuova disciplina tributaria dettata - ai fini dell'imposizione diretta - per gli enti del terzo settore dalla riforma contenuta nel [D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117](#). Da tale panoramica restano **escluse le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale**, destinatarie di una disciplina *ad hoc* (artt. [84](#), [85](#) e [86](#) del codice), che sarà oggetto di un successivo intervento.

Inquadramento normativo

Ai fini delle imposte sui redditi, il regime fiscale riservato agli enti del terzo settore è contenuto in due provvedimenti normativi:

- artt. [79](#) ss. del codice del terzo settore ([D.Lgs. 3 agosto 2017, n. 117](#));
- artt. [143](#) ss. del TUIR.

⚠ Attenzione

Da tale regime sono **escluse**, per espressa previsione normativa, le **imprese sociali**.

Attività non commerciali ai fini della tassazione diretta

ATTIVITA' CHE SI CONSIDERANO NON COMMERCIALI	
<p>Attività di interesse generale (v. definizione nella tabella che segue)</p> <p>Attività convenzionate Sono comprese in tale tipologia le attività accreditate, contrattualizzate o convenzionate con:</p> <ul style="list-style-type: none">• le Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165;• l'Unione europea;• le Pubbliche amministrazioni straniere;• altri organismi pubblici di diritto internazionale.	<p>Si considerano di natura non commerciale, se svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi.</p> <p>⚠ Attenzione</p> <p>A tale fine, si deve tenere conto anche degli apporti economici degli enti pubblici.</p>
<p>Attività svolte nei confronti dei propri associati</p>	<p>Si considerano di natura non commerciale le attività svolte dall'ente del terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi, purché siano conformi alle finalità istituzionali dell'ente.</p>
<p>Attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale</p>	<p>Non si considerano di natura commerciale, se:</p> <ul style="list-style-type: none">• sono svolte direttamente dagli enti la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, sempre che tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo e ai risultati prodotti;• vengono affidate dagli enti di cui sopra ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo le modalità indicate dal D.P.R. 20 marzo 2003, n. 135.

Attività di interesse generale

Si tratta delle attività che gli enti del terzo settore (escluse le imprese sociali, ma comprese le cooperative sociali) sono tenuti ad esercitare in **via esclusiva o principale**, per il perseguimento, **senza scopo di lucro**, di

finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. In particolare, si considerano di interesse generale le attività aventi ad oggetto i **ambiti elencati nella Tabella.**

Settori delle attività di interesse generale

(l'elenco può essere aggiornato con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri)

- Interventi e servizi sociali di cui all'art. 1, commi [1](#) e [2](#), della legge 8 novembre 2000, n. 328, ed interventi e servizi di cui alla [legge 5 febbraio 1992, n. 104](#), e alla [legge 22 giugno 2016, n. 112](#);
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie di cui al [D.P.C.M. 14 febbraio 2001](#);
- educazione, istruzione e formazione professionale (ai sensi della [legge 28 marzo 2003, n. 53](#)) ed attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali ⁽¹⁾;
- interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio (ai sensi del [D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42](#));
- formazione universitaria e post-universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale ⁽²⁾;
- radiodiffusione sonora a carattere comunitario (ai sensi dell'[art. 16, comma 5](#), della legge 6 agosto 1990, n. 223);
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- servizi strumentali ad enti del terzo settore resi da enti composti per almeno il 70 per cento da enti del terzo settore;
- cooperazione allo sviluppo (ai sensi della [legge 11 agosto 2014, n. 125](#));
- attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale ⁽³⁾;
- servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'art. 2, comma 4, della riforma della disciplina dettata per l'impresa sociale;
- alloggio sociale (ai sensi del [D.M. 22 aprile 2008](#)), nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- agricoltura sociale (ai sensi dell'[art. 2](#) della legge 18 agosto 2015, n. 141);
- organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla [legge 19 agosto 2016, n. 166](#), oppure erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate;
- promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco ⁽⁴⁾;
- cura delle procedure di adozione internazionale (ai sensi della [legge 4 maggio 1983, n. 184](#));
- protezione civile (ai sensi della [legge 24 febbraio 1992, n. 225](#));
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

(1) E' comunque esclusa l'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi.

(2) Sono comprese le attività, anche editoriali, di **promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato**.

(3) Per "**commercio equo e solidale**" si intende un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata di norma in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un **accordo di lunga durata** finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda:

- il pagamento di un prezzo equo;
- misure di sviluppo in favore del produttore;
- l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonchè di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile.

(4) Comprese le **banche del tempo** di cui all'[art. 27](#) della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i **gruppi di acquisto solidale** di cui all'[art. 1, comma 266](#), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008).

Proventi non commerciali

Non si considerano commerciali (e quindi non concorrono alla formazione del reddito dell'ente) le seguenti **tipologie di proventi**:

- fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- contributi erogati da Amministrazioni pubbliche (di cui all'[art. 1, comma 2](#), del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165) ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale;
- le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Regime forfetario

Gli enti del terzo settore che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale possono optare per un regime forfetario ai fini **IRES**, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività "di interesse generale" o "diverse" (se svolte con modalità commerciali) i seguenti **coefficienti di redditività**:

ATTIVITA'	COEFFICIENTE DI REDDITIVITA' ⁽¹⁾
Prestazioni di servizi	Ricavi fino a 130.000 euro: coefficiente del 7 per cento
	Ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro: coefficiente del 10 per cento
	Ricavi oltre 300.000 euro: coefficiente del 17 per cento
Altre attività	Ricavi fino a 130.000 euro: coefficiente del 5 per cento
	Ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro: coefficiente del 7 per cento

Ricavi oltre 300.000 euro: coefficiente del 14 per cento

(1) Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, per la determinazione del coefficiente rileva l'ammontare dei **ricavi relativi all'attività prevalente**. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di **prestazioni di servizi**.

All'importo risultante da tale operazione si devono **aggiungere i componenti positivi di reddito** relativi a:

- plusvalenze patrimoniali ([art. 86](#) del TUIR);
- sopravvenienze attive ([art. 88](#) del TUIR);
- dividendi ed interessi ([art. 89](#) del TUIR);
- proventi immobiliari ([art. 90](#) del TUIR).

Al riguardo, la norma precisa quanto illustrato nella Tabella che segue.

LA DISCIPLINA DEL REGIME FORFETARIO	
Opzione	Deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetto dall' inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata e fino a quando non viene revocata (e comunque per un triennio).
Revoca dell'opzione	Deve essere effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetto dall' inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.
Impresa commerciale	Gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione di inizio attività (di cui all' art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).
Annualità pregresse	I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello dal quale ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime.
Benefici	Nei confronti degli enti che optano per il regime forfetario è prevista l' esclusione da : <ul style="list-style-type: none">• studi di settore;• parametri;• ISA (indici sistematici di affidabilità fiscale).

Attività commerciali

Si considerano tuttavia commerciali le **seguenti attività**:

- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di **associati, familiari o conviventi** degli stessi, verso pagamento di corrispettivi specifici;
- i **contributi e le quote supplementari** determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Acquisizione della qualifica di ente commerciale

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali, qualora i **proventi delle attività di interesse generale**, svolte in forma di impresa non in conformità alle regole esposte, nonché delle **attività "diverse"** (di cui all'[art. 6](#) del D.Lgs. n. 117/2017 - v. *infra*), fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al citato art. 6, nel medesimo periodo d'imposta **superino le entrate derivanti da attività non commerciali**.

Attenzione

A tale fine, per **attività "non commerciali"** si intendono:

- i contributi;
 - le sovvenzioni;
 - le liberalità;
 - le quote associative dell'ente,
- tenuto conto anche del **valore normale** delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

Decorrenza

Il mutamento della qualifica produce effetto a partire dal **periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale**.

“Attività diverse”

Ai sensi dell'art. 6 del codice del terzo settore, gli enti non profit possono esercitare attività diverse da quelle qualificate come “di interesse generale”, di cui all'art. 5, in presenza delle seguenti **condizioni**:

- tale possibilità sia prevista nell'**atto costitutivo o nello statuto**;
- tali **attività siano secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale. A tale fine, rilevano i criteri che saranno individuati con un apposito decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. A prescindere da quanto sarà sancito da tale provvedimento, la norma precisa che occorre comunque tenere conto del **rapporto** esistente tra le **risorse impiegate per le attività di interesse generale e quelle riconducibili alle attività diverse**; in tale verifica rilevano anche le **risorse volontarie e gratuite**.

“Social bonus”

L'[art. 81](#) del codice ha istituito un **credito d'imposta** - denominato “*social bonus*” - **correlato alle donazioni** effettuate agli enti del terzo settore.

Al riguardo si precisa quanto segue:

- il credito d'imposta è riconosciuto nelle **misure** indicate nella Tabella;

MISURA DEL “SOCIAL BONUS”	
Soggetto che effettua l'erogazione liberale	Misura del credito d'imposta
Persona fisica	65 per cento
Ente, società	50 per cento

- l'erogazione liberale deve essere effettuata in **denaro** agli enti del terzo settore che hanno presentato al

Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il **recupero di immobili pubblici** inutilizzati e dei **beni mobili ed immobili confiscati** alla criminalità organizzata;

- tali beni dovranno essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento - con modalità non commerciali - di **attività di interesse generale**;
- non si applica l'[art. 83](#) del codice;
- il credito d'imposta è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del **15 per cento del reddito imponibile** e ai titolari di reddito d'impresa nei limiti del **5 per mille dei ricavi annui**;
- l'agevolazione in esame deve essere ripartita in **tre quote annuali** di pari importo, è utilizzabile in **compensazione** e **non rileva ai fini dell'IRES e dell'IRAP**;
- la norma pone in capo agli enti beneficiari delle erogazioni liberali effettuate per la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni, gli **obblighi** elencati nella Tabella.

Obblighi dei beneficiari delle erogazioni liberali

1. **Comunicare trimestralmente** al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'**ammontare** delle donazioni ricevute nel trimestre di riferimento;
2. **pubblicare** sul proprio sito internet:
3. **comunicare** i dati di cui al precedente n. 2) al **Ministero del lavoro** ai fini della loro pubblicazione in un apposito **portale**. Qui sarà possibile **consultare**, nel rispetto della normativa sulla *privacy*:
 - l'ammontare delle donazioni ricevute;
 - la destinazione e l'utilizzo di tali fondi;
 - le informazioni relative allo stato di conservazione del bene;
 - gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto;
 - i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso;
 - l'ente responsabile del bene;
 - le informazioni relative alla fruizione, in via prevalente, per l'esercizio delle attività istituzionali.

Riferimenti normativi:

- D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, artt. [5](#), [6](#) e [79-83](#);
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. [143-150](#).

DOCUMENTI SUGGERITI



Terzo Settore,
alcune novità
applicabili da
subito

23 GENNAIO 2018

Argomenti trattati

TERZO SETTORE

SOCIAL BONUS

REGIME FORFETARIO

