

Approvato il decreto fiscale: ecco cosa cambia per il Terzo settore

di Antonio Fici * 14 dicembre 2018

Nella giornata di ieri, 13 dicembre 2018, la Camera dei Deputati ha definitivamente approvato il disegno di legge di conversione del c.d. decreto-legge "fiscale". Il testo presenta un articolo (il 24-ter) di specifico interesse per il terzo settore, poiché modifica alcune disposizioni del relativo Codice. Il professor Fici illustra cosa cambia per il non profit.



Nella giornata di ieri, 13 dicembre 2018, la Camera dei Deputati ha definitivamente approvato il disegno di legge di conversione del c.d. decreto-legge "fiscale", 23 ottobre 2018, n. 119.

Il testo presenta un articolo (il 24-ter) di specifico interesse per il terzo settore, poiché modifica alcune disposizioni del relativo Codice, cioè del d.lgs. 117/2017. Per comodità dei lettori, riportiamo integralmente il citato art. 24-ter del decreto fiscale.

Art. 24-ter. – *(Modifiche al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117)*

1. All'articolo 33, comma 3, del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, dopo le parole: "delle spese effettivamente sostenute e documentate" sono aggiunte le seguenti: ", salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6".

2. All'articolo 77 del citato decreto legislativo n. 117 del 2017 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole: "non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5," sono soppresse;

b) al comma 5, le parole: "di cui al comma 1" sono sostituite dalle seguenti: "non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5";

c) al comma 6 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Le somme raccolte con l'emissione dei titoli e non impiegate a favore degli enti del Terzo settore entro dodici mesi dal loro collocamento sono utilizzate per la sottoscrizione o per l'acquisto di titoli di Stato italiani aventi durata pari a quella originaria dei relativi titoli";

d) il comma 15 è abrogato.

3. All'articolo 79 del citato decreto legislativo n. 117 del 2017, dopo il comma 2 è inserito il seguente:

"2-*bis*. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi".

4. All'articolo 83, comma 1, del citato decreto legislativo n. 117 del 2017, al secondo periodo, le parole: "in denaro" sono soppresse.

5. All'articolo 101, comma 10, del citato decreto legislativo n. 117 del 2017, le parole: "articoli 77, comma 10" sono sostituite dalle seguenti: "articoli 77, 79, comma 2-*bis*".

1) La prima novità di rilievo – che ha anche rilevante natura sostanziale – **riguarda le organizzazioni di volontariato (ODV)**, che nella nuova sistematica del Codice costituiscono una particolare tipologia di ente del terzo settore (accanto a quelle delle associazioni di promozione sociale, degli enti filantropici, delle società di mutuo soccorso, delle imprese sociali e delle reti associative), cui infatti corrisponde una specifica sezione del Registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS).

Con l'introduzione all'art. 33, comma 3, delle parole "salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6", si fa definitiva chiarezza su un punto: **alle ODV è consentito svolgere attività di interesse generale anche dietro versamento di corrispettivi che superano le spese effettivamente sostenute e documentate per la realizzazione di tale attività, a condizione, però, che tale eventuale esercizio remunerativo di attività di interesse generale rimanga "secondario e strumentale" rispetto all'esercizio delle medesime attività verso il solo rimborso spese.**

In buona sostanza, le ODV saranno adesso tenute a svolgere le loro attività di interesse generale almeno in via principale verso rimborso spese e sono ammesse a svolgerle verso il pagamento di corrispettivi superiori alle spese soltanto "in via secondaria e strumentale", cioè nei limiti di cui all'articolo 6 del Codice. Attività secondarie e strumentali delle ODV, pertanto, potranno essere le medesime attività di interesse generale qualora svolte verso il pagamento di corrispettivi superiori alle spese.

Le ODV potranno così autofinanziarsi non solo svolgendo attività "diverse" da quelle di interesse generale, ma anche svolgendo con metodo lucrativo (cioè ottenendo ricavi superiori ai costi) le medesime attività di interesse generale che ne costituiscono l'attività tipica. Ciò non vuol dire, naturalmente, che le ODV perderanno la loro specificità all'interno del terzo settore e finiranno per omologarsi alle imprese sociali. L'attività verso corrispettivi superiori alle spese, infatti, sarà consentita solo ove "secondaria e strumentale" rispetto a quella condotta a rimborso spese.

L'attività verso pagamento di corrispettivi superiori alle spese dovrà essere, dalle ODV che la svolgono (ribadiamo infatti che non è un obbligo bensì una possibilità), adeguatamente tenuta distinta da quella a rimborso spese, tant'è che il loro organo di amministrazione dovrà documentarne il carattere secondario e strumentale nella relazione di missione o in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio, a seconda della forma che avrà il loro rendiconto economico alla luce di quanto disposto dall'art. 13 del Codice.

La modifica all'art. 33, comma 3, del Codice, rende ancora più manifesta l'urgenza di emanare il decreto interministeriale di cui all'articolo 6 del Codice, quel decreto, cioè, che definisca "criteri e limiti" alla stregua dei quali le attività di cui all'articolo 6 devono considerarsi "secondarie e strumentali". Unitamente al Registro unico e alle autorizzazioni comunitarie sulle misure fiscali, questo decreto costituisce un passo fondamentale verso la completa attuazione della riforma del 2017. La speranza è dunque che, anche sull'onda di queste ulteriori novità legislative, si possa procedere speditamente alla sua emanazione.

2) Varie modifiche riguardano l'art. 77 del Codice sui "titoli di solidarietà". Per effetto della soppressione al primo comma delle parole "non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5", **tali titoli diventano uno strumento generale, non più limitato ai soli enti non commerciali del terzo settore (ma comprensivo degli enti commerciali, così come di imprese sociali e di cooperative sociali), di promozione e sostegno degli enti del terzo settore e delle loro attività di interesse generale.** Si ampliano così, espressamente, i margini operativi della nuova "finanza sociale", non sussistendo alcuna ragione per cui tali titoli dovessero essere limitati agli enti non commerciali del terzo settore. L'abrogazione del comma 15, e pertanto della necessità di un decreto ministeriale che stabilisca le modalità attuative dell'art. 77, elimina un (prevedibile) ostacolo all'operatività della norma (anche se rimane il problema dell'autorizzazione comunitaria). L'aggiunta al comma 6 colma un vuoto di previsione con riguardo all'ipotesi in cui le somme raccolte non fossero per qualsiasi ragione impiegate in favore degli enti del terzo settore dagli istituti emittenti i titoli di solidarietà entro dodici mesi dal loro collocamento: in tal caso esse dovranno essere utilizzate per la sottoscrizione o per l'acquisto di titoli di Stato italiani aventi durata pari a quella originaria dei relativi titoli.

3) Il nuovo comma 2-bis introdotto all'art. 79 rende più elastico il confine tra attività (considerate) commerciali ed attività (considerate) non commerciali, che, com'è noto, serve a tracciare, a fini fiscali, la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali del terzo settore. Se, prima, lo sfioramento (anche di un solo punto percentuale) del rapporto di cui all'art. 79, comma 2, determinava infatti l'immediata perdita della qualifica di non commercialità, adesso, per effetto del nuovo comma 2-bis, i ricavi possono, in un periodo d'imposta, financo superare, entro però il limite del 5%, i costi dell'attività, senza che ciò determini la perdita della qualifica di non commercialità. Inoltre, lo sfioramento entro il 5% può avvenire, senza conseguenze per l'ente del terzo settore, anche nel successivo periodo d'imposta, ma non oltre tale periodo, perché alla terza occasione consecutiva di sfioramento – questa volta sì – l'attività sarebbe considerata commerciale, così come l'ente del terzo settore che la ponga in essere.

Per effetto della modifica realizzata all'art. 101, comma 10, questa misura è sottoposta all'autorizzazione della Commissione europea, cui pertanto ne è subordinata l'efficacia.

4) Nel secondo periodo dell'articolo 83, comma 1, del Codice sono state soppresse le parole "in denaro", ciò significa che la misura di favore ivi prevista (cioè la detrazione del 35% per erogazioni liberali in favore di ODV) riguarda le erogazioni liberali di qualsiasi specie, non solo quelle in denaro ma anche quelle in natura, coerentemente, del resto, con quanto previsto nel primo periodo del medesimo articolo 83, comma 1, con riguardo a tutti gli altri enti non commerciali del terzo settore, che a tal fine non distingue tra erogazioni in denaro e in natura.

Il "cantiere" della Riforma rimane "in movimento", e le novità di cui al decreto fiscale appena approvato rappresentano un ulteriore tassello del processo di perfezionamento del quadro legislativo degli enti del terzo settore avviato nel 2017. Sicuramente non saranno le ultime, ma di certo quelle qui brevemente presentate sono modifiche importanti nel segno della promozione e dello sviluppo di enti fondamentali per le persone e le comunità. L'auspicio è che il "cantiere" continui ad avanzare ancora più rapidamente e che si raggiungano, ancorché in ritardo, le tappe programmate nel 2017.

**Professore nell'Università del Molise. Avvocato*