

ENTI NON COMMERCIALI

Proseguono le modifiche alla riforma del terzo settore – II° parte

di Luca Caramaschi

In considerazione di quanto premesso con il [precedente contributo](#), seguiamo ora l'analisi delle modifiche apportate al nuovo **codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017)** dal **D.L. 119/2018**, convertito nella **L. 136/2018**, con l'obiettivo di **migliorarne l'operatività** e in taluni casi, **ampliarne i contenuti**.

Nuova soglia di tolleranza per valutare le attività di interesse generale

Dove si poteva fare certamente di più è con riferimento alla disposizione che aiuta a comprendere la **natura** (commerciale o non commerciale) dei nuovi **enti del terzo settore**; verifica che, è bene ricordarlo, parte dalla **preliminare analisi** della natura dell'attività di interesse generale svolta dall'ente del terzo settore.

[L'articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#) è certamente la 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 ETS, passando in via preliminare dall'individuazione della natura commerciale o meno delle attività svolte e dei proventi conseguiti dai medesimi soggetti.

Sotto quest'ultimo aspetto è interessante rilevare come il legislatore, con il **D.Lgs. correttivo 105/2018**, avesse perso l'occasione di "ammorbire" il rigido criterio basato sul **confronto tra corrispettivi e costi effettivi**, posto che, nella versione finale del provvedimento, era stato stralciato quel **comma 2-bis** che era invece comparso nella bozza del decreto almeno fino a pochi giorni dalla sua approvazione definitiva.

Detto **comma 2-bis** precisava che *"le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 10% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre 2 periodi di imposta consecutivi"*, nel tentativo appunto di attenuare l'estrema rigidità del confronto tra ricavi e costi in forza del quale, tuttavia, nella versione definitivamente approvata, anche lo scostamento di un euro determinava il **mutamento di natura dell'attività di interesse generale** svolta dall'ETS.

È quindi con la legge di conversione del **D.L. 119/2018** che il Legislatore, probabilmente convintosi della necessità di introdurre una **soglia di tolleranza**, introduce, questa volta in via definitiva, un nuovo **comma 2-bis** all'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#) che ora recita quanto segue *"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”.

Evidentemente l'ipotizzato **scostamento del 10%** è stato **ritenuto eccessivo** dal Legislatore che, nell'attuale versione licenziata dalla **L. 136/2018** ha quindi optato per introdurre uno scostamento solo del **5%**, pur confermando la sua **tolleranza per un biennio**.

Come detto, però, **si doveva fare di più**. A partire dai casi di **contemporaneo svolgimento di più attività di interesse generale** riconducibili a diverse lettere elencate nell'[articolo 5 D.Lgs. 117/2017](#); situazione nella quale ancora oggi occorre chiedersi se la verifica tra ricavi e costi effettivi (adottando la neo-introdotta **soglia di tolleranza**) vada operata sul complesso delle attività (con una evidente e possibile “compensazione” tra attività condotte con logiche commerciali e attività svolte con criteri non commerciali) **piuttosto che sulla singola attività**.

Allo stesso modo, il legislatore non affronta la “vera” questione interpretativa che riguarda il citato **articolo 79**: l'interpretazione del **ruolo che i proventi contemplati da comma 4** (stiamo parlando 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) **“giocano” ai fini della verifica** della natura commerciale o non commerciale dell'ETS.

Stante anche quanto viene affermato nei successivi commi dell'**articolo 79** ci si chiede ancora oggi se, per queste tipologie di entrata (**raccolta fondi e contributi pubblici**), vale la **non imponibilità tout court** (“in ogni caso”) prevista dal **comma 4** o la non commercialità ai sensi del nuovo **comma 5-bis**.

La risposta non è affatto scontata e, come già osservato in **precedenti contributi**, l'una o l'altra soluzione potrebbero determinare la **concorrenza o non concorrenza** degli stessi ai fini della verifica circa la **natura dell'ETS**.

Su questi temi appare urgente un **immediato intervento chiarificatore dell'Agenzia delle entrate** o, ancora meglio, un ulteriore **intervento dirimente da parte del Legislatore**.

Erogazioni liberali in natura anche per le ODV

L'ultimo ritocco operato alla **disciplina degli ETS** dalla **L. 136/2018**, di conversione del **D.L. 119/2018**, riguarda la disciplina delle **detrazioni e delle deduzioni** spettanti ai contribuenti nel caso di **erogazioni liberali** effettuate a favore degli enti del terzo settore.

In particolare il Legislatore interviene nella previsione contenuta nell'[articolo 83, comma 1, D.Lgs. 117/2017](#) e che prevede una **detrazione IRPEF pari al 30%** degli oneri sostenuti dal contribuente per le **erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del terzo settore non commerciali** per un importo complessivo, in ciascun periodo d'imposta, **non superiore a 30.000 euro**.

La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito mediante **strumenti di pagamento tracciabili** (bonifico, bollettino postale, carte di credito, carte di debito, assegni circolari, ecc.).

Al secondo periodo il **comma 1** del citato **articolo 83** prevedeva un incremento della **detrazione al 35%** se il destinatario della erogazione liberale era una **organizzazione di volontariato**, ma solo per quelle in denaro.

Trattandosi di un **evidente refuso** il Legislatore interviene per sopprimere il riferimento al “denaro”, **legittimando quindi l’agevolazione incrementata** anche per le erogazioni liberali in natura effettuate **a favore delle ODV**.

Il necessario avallo degli organi comunitari

Infine, con una modifica apportata alle disposizioni di attuazione e coordinamento previste dall'[articolo 101, comma 10, D.Lgs. 117/2017](#) viene ampliato, in virtù dei ritocchi apportati dalla **L. 136/2018**, il novero delle agevolazioni la cui **efficacia** viene **subordinata** all’intervento di una **esplicita autorizzazione comunitaria**.

In precedenza limitata alla sola previsione contenuta nel **comma 10** dell'**articolo 77** (il credito d’imposta riconosciuto agli istituti emittenti i titoli di solidarietà che effettuano erogazioni liberali in danaro a favore degli ETS), **l’autorizzazione viene ora prevista** sia per **l’intera disciplina dei titoli di solidarietà** (prevista appunto dall'**articolo 77**) che per la **nuova soglia di tolleranza del 5%** prevista per la verifica della natura delle **attività di interesse generale** svolte dagli ETS (il nuovo **comma 2-bis** dell'**articolo 79**).

Rimane invece inalterata la parte che richiede la necessaria autorizzazione comunitaria al fine di poter applicare i **regimi forfettari** previsti per la **generalità degli ETS non commerciali** dall'[articolo 80](#) e per le sole ODV e APS dall'[articolo 86 D.Lgs. 117/2017](#).