

ENTI NON COMMERCIALI

I corrispettivi specifici versati dagli associati degli enti del terzo settore – I° parte

di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Ci stiamo avvicinando a grandi passi alla **definitiva entrata in vigore del titolo X del D.Lgs. 117/2017**, che contiene la disciplina fiscale degli enti del terzo settore.

Norma centrale è quella di apertura del citato titolo decimo, l'[articolo 79](#) che ci introduce alle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Viene indicato che la disciplina applicabile sarà, appunto, quella riportata nel codice del terzo settore e, *“in quanto compatibili”*, le norme del testo unico delle imposte sui redditi.

Nucleo centrale della nuova disciplina appare il **secondo comma**, laddove viene previsto che **lo svolgimento delle attività di interesse generale che costituiscono l'oggetto della attività dell'ente “si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi”** o che comunque: *“non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi”*.

A fronte di questa affermazione di carattere generale, **qualche considerazione merita il successivo comma 6**, laddove, in analogia con quanto previsto dai primi due commi del vigente [articolo 148 Tuir](#) (che, ricordiamo, cesserà di essere applicabile agli enti del terzo settore una volta attive le disposizioni in esame), dopo aver confermato la **natura “non commerciale”** delle somme versate dagli associati (comprendendo anche i familiari e i conviventi degli stessi), a titolo di quote o contributi associativi, **ribadisce, al contrario, la natura “commerciale” dei corrispettivi specifici versati dai medesimi soggetti a fronte di cessione di beni o prestazioni di servizi loro forniti dall'ente del terzo settore.**

Così come accade ora con il terzo comma dell'[articolo 148 Tuir](#), la natura commerciale dei corrispettivi specifici viene meno solo, in questo caso, per le **associazioni di promozione sociale** (vedi [articolo 85, comma 2, cts.](#)).

Il problema che, a questo punto, si pone, è **se la presunzione di natura commerciale del corrispettivo specifico versato dall'associato dell'ente del terzo settore (iscritto in un settore del Runts diverso da quello delle associazioni di promozione sociale) abbia natura assoluta o sia comunque subordinato al test di commercialità dell'attività previsto dal secondo comma della norma in esame.**

Si ritiene che l'interpretazione corretta sia la seconda e che, pertanto, pur in presenza di proventi derivanti da corrispettivi specifici versati da associati di enti del terzo settore non aps, questi rimangano **comunque non commerciali** ove il loro ammontare non superi i **costi effettivi sostenuti per lo svolgimento dell'attività di interesse generale**.

A tale conclusione si giunge alla luce di un paio di considerazioni. La prima è che, **se così non fosse, ci troveremmo di fronte ad un'illogica disparità di trattamento**. In presenza di corrispettivo il cui ammontare non generi ricavi rispetto ai costi, infatti: quello versato dai non associati assumerebbe la veste di natura non commerciale, mentre, e a diversa conclusione, si dovrebbe giungere per quello versato dagli associati.

Ma sul punto vale anche un'altra considerazione. Già oggi l'[articolo 143 Tuir](#) stabilisce, nella seconda parte del suo primo comma, che, indipendentemente dalla previsione del vigente secondo comma dell'[articolo 148 Tuir](#), la prestazione di servizi resa in conformità alle finalità istituzionali è di natura non commerciale quando viene effettuata: *“verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”*. Pertanto, la disciplina del nuovo codice del terzo settore sarebbe una ripetizione della situazione già in essere.

Alla obiezione che qualcuno potrebbe sollevare circa la potenziale inutilità della norma (in quanto, non superando il *test* del secondo comma i corrispettivi specifici sarebbero stati comunque di natura commerciali, anche in assenza di specifica previsione legislativa), appare facile replicare che anche nel sistema vigente del testo unico delle imposte sui redditi sarebbe possibile considerare comunque pleonastica la previsione di cui al secondo comma dell'[articolo 148 Tuir](#).

Il problema non si porrà, invece, per le **associazioni di promozione sociale** in quanto, in questo caso, il corrispettivo specifico versato dall'associato manterrà la sua natura “non commerciale” anche nel caso di **ricavi superiori del cinque per cento ai costi relativi**.

Un accenno merita anche il trattamento ai fini Iva dei corrispettivi specifici. Il Codice del Terzo Settore non interviene sulla normativa dell'Iva che conserva, pertanto, l'originaria formulazione. **I corrispettivi specifici potrebbero godere della non imponibilità ai fini Iva dettata dall'[articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) solo se essi derivassero dall'attività condotta nei confronti degli associati.**

Se i corrispettivi specifici realizzati nei confronti degli associati fossero considerati **commerciali** senza che fosse possibile definire la loro natura, sulla base del *test* di commercialità di cui al comma 2 dell'[articolo 79](#), questo **pregiudicherebbe, anche ai fini Iva, il trattamento agevolato**.

Infatti, per le **organizzazioni mutualistiche** la cui attività è diretta prevalentemente nei confronti degli associati, la **previsione assoluta di commercialità dei corrispettivi specifici** indurrebbe l'ente a perdere la natura di ente non commerciale.

Sulla base della norma di chiusura contenuta nell'[articolo 4 D.P.R. 633/1972](#), le disposizioni sulla perdita della qualifica di **ente non commerciale** ai fini delle imposte dirette si dovranno applicare anche ai fini dell'**imposta sul valore aggiunto**.

