

**I corrispettivi specifici nelle associazioni culturali.  
Applicabilità del 3° comma dell'articolo 148 del TUIR**

**A cura di Giancarlo Romiti  
Commercialista in Rapallo (GE)  
Professionista del Terzo Settore e dello Sport**

La tassazione o meno di determinate attività svolte dagli enti non commerciali è, da sempre, oggetto di particolari controversie che la riforma del Terzo Settore (D.Lgs 117/2017) non ha certamente contribuito ad attenuare, anzi costringe oggi gli operatori ad una maggiore e più attenta valutazione dal punto di vista giuridico fiscale affinché le scelte operate non arrechino pregiudizio alle future attività svolte dalle diverse organizzazioni no profit.

Ai sensi del 1° comma dell'art 148 *“Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Inoltre viene previsto che “Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo. Trattasi in generale di denaro incassato con lo scopo di “coprire” le cosiddette spese di funzionamento.*

Il 2° comma del 148 specifica che, comunque, sono da considerarsi attività commerciali *“...le cessioni di beni e le prestazioni effettuate agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto”*. Inoltre è successivamente previsto che le predette somme fanno parte del reddito d'impresa se di carattere abituale o, al contrario, sono componenti positivi occasionali.

E veniamo ora al comma 3 il quale, come vedremo, a parziale deroga di quanto al precedente comma 2, prevede, per determinati enti, la de-commercializzazione di alcune attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Condizione essenziale è, al fine di garantire l'effettività del rapporto associativo e la non lucratività, il rispetto delle clausole di cui al comma 8 del 148 del Tuir, nonché la trasmissione telematica del modello EAS. Questo il testo attualmente in vigore dal 30.6.2019:

*“Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati”*.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2018 e al punto 5.2 della CM 18/E del 1° agosto 2018, il comma 3 del 148 del Tuir conserverà la propria efficacia sino al momento in cui non entreranno in vigore le disposizioni di cui al Titolo X del Codice del terzo Settore (CTS), ossia, per quanto al comma 2 dell'articolo 104 del D.Lgs 117/2017, dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). In pratica non prima del 2021.

## L'EVOLUZIONE NORMATIVA

L'articolo 89, comma 4 del D.lgs 117/2017 (Codice del Terzo Settore) ha sostituito le parole «*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona non si considerano commerciali*» con le seguenti: «*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, ~~assistenziali, culturali~~, sportive dilettantistiche, ~~di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona~~ non si considerano commerciali*».

Il comma 1022 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019 (L. 145/2018) ha rimpiazzato le parole: «*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche non si considerano commerciali*» con le parole:

«*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche, nonché per le **strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse** non si considerano commerciali*».

L'articolo 14, comma 1 del D.L. 34/2019 (c.d. Decreto Crescita), ha avvicinato le parole:

«*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche, nonché per le **strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse** non si considerano commerciali*» con le parole:

«*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, **assistenziali, culturali**, sportive dilettantistiche, **di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona**, nonché per le **strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse**, non si considerano commerciali*».

Lo stesso articolo 14, al successivo comma 2, prevede che il comma 4 dell'articolo 89 del Dlgs 117/2017, già modificativo del comma 3 dell'art 148 del Tuir, sarà, per quanto in precedenza argomentato, dall'anno successivo all'operatività del RUNTS, sostituito dal seguente:

«*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, **assistenziali, culturali** sportive dilettantistiche, ~~di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona~~ nonché per le **strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse** non si considerano commerciali*».

Da questi frenetici intrecci e sovrapposizioni cerchiamo ora di trovare il “filo di Arianna”, come noto già utile a Teseo per raggiungere l'uscita dal labirinto costruito da Minosse, al fine di comprendere una situazione decisamente avviluppata.

Innanzitutto si consideri che il testo originario del 4° comma dell'articolo 89 del D.Lgs 117/2017, dopo l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore, avrebbe cancellato la possibilità di detassare i corrispettivi specifici, versati dagli associati nell'ambito delle attività istituzionali, per le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e formazione extra scolastica della persona, con possibilità dunque per tali realtà di de-commercializzare esclusivamente le quote associative, le erogazioni liberali, le raccolte fondi ed i contributi pubblici in assenza del c.d. sinallagma.

Successivamente, con la Legge di bilancio 2019, tra i soggetti a cui non è, già da ora, preclusa la possibilità di non considerare imponibili i corrispettivi specifici, si sono aggiunte “*le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse*”, oserei dire, vere e proprie “entità astratte” per cui il legislatore non ci ha mai indicato i relativi riferimenti.

Dopodiché il cd Decreto Crescita, al 1° comma dell'articolo 14, ha reinserto, con decorrenza 30.6.2019, la possibilità per le associazioni culturali ed assistenziali di usufruire dell'agevolazione di cui al comma 3 del 148. In pratica è stata ripristinata la situazione ante D.Lgs 117 con la sola

aggiunta delle strutture periferiche, integrazione già introdotta dalla precedente Legge di Bilancio 2019. Il successivo comma 2 dell'articolo 14 del DL 34/2019 riscrive il comma 3 del 148 in cui sono presenti, tra le altre, le sole assistenziali ma non le culturali, novella che, riferendosi al comma 4 dell'art 89 del D.Lgs 117/2017, per quanto predetto, entrerà in vigore solo dall'anno successivo a quello di piena operatività del RUNTS.

In definitiva oggi le associazioni culturali possono ancora usufruire delle agevolazioni di cui al comma 3 dell'articolo 148 del Tuir, fattispecie che, con l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali di cui al D.Lgs 117/2017, verrà in futuro limitata alle sole *"...associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse non si considerano commerciali"*.

Si evidenzia infine brevemente che, per coloro che resteranno fuori dal Terzo Settore, occorrerà sempre considerare, come peraltro accade già oggi al fine di mantenere la qualifica di enti non commerciali, i parametri indicati dall'articolo 149 del Tuir. Questo perché ai fini Iva l'articolo 4 del DPR 633/72, "gemello" del più volte modificato comma 3 del 148 del Tuir, è rimasto immutato e conseguentemente, una volta entrato a pieno regime il 117, i corrispettivi specifici incassati da un'associazione culturale, estranea alla riforma, saranno imponibili ai fini Ires perché di natura commerciale, ma, se conseguiti in conformità alle finalità istituzionali, potranno continuare ad essere considerati fuori campo Iva.

**A cura di Giancarlo Romiti**  
**Commercialista in Rapallo (GE)**  
**Professionista del Terzo Settore e dello Sport**



**PROFESSIONISTI  
DEL TERZO SETTORE  
E DELLO SPORT**