

# La fiscalità degli Enti del Terzo settore (ETS)

di Gian Mario Colombo (\*)

Il nuovo Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) riordina la disciplina civilistica e fiscale degli enti non profit. Ai fini fiscali, per gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, è fondamentale l'individuazione dei criteri di **svolgimento** delle **attività istituzionali**, nonché la verifica dell'attività **prevalente** ai fini della determinazione della **natura** commerciale o non commerciale dell'**ente**.

L'art. 9, comma 1, lett. a), Legge delega al Governo per la riforma del Terzo settore (Legge 6 giugno 2016, n. 106) prevede che i decreti attuativi debbano procedere a:

- revisione complessiva della definizione di ente non commerciale connessa alle finalità di interesse generale, perseguite dall'ente;
- introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto di:
  - finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente;
  - divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili e degli avanzi di gestione;
  - impatto sociale delle attività svolte.

Il primo punto da dover sottolineare è che, a una prima lettura, sembrerebbe che l'ente non commerciale debba essere qualificato, non in base al criterio dello svolgimento, in via esclusiva o principale, di attività non commerciale, bensì in funzione delle finalità di interesse generale perseguite. Ne deriverebbe l'ininfluenza dell'eventuale esercizio di attività commerciale ai fini della qualificazione soggettiva dell'ente sotto il profilo fiscale.

Va ricordato che, attualmente, la nozione di ente non commerciale è connotata da uno stretto legame con le attività svolte, senza una adeguata considerazione della finalità perseguite dall'ente. I principi e i criteri della Legge delega sembrano rovesciare la prospettiva, e orientarsi verso la configurazione di enti non

lucrativi di cui al Libro Primo del Codice civile come enti *non profit*, il cui fondamento è costituito dal principio del *non distribution constraint* (1).

Prima di affrontare questo nodo, a nostro avviso fondamentale per stabilire l'impatto, sotto il profilo fiscale, della riforma sugli enti di cui trattiamo, conviene anzitutto esaminare l'art. 4, comma 1, lett. b), della Legge delega, che concerne le attività di interesse generale.

La norma prevede che: "le attività di interesse generale sono individuate secondo criteri che tengono conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché sulla base dei settori di attività già previsti dal D.Lgs. n. 460/1997, e dal D.Lgs. n. 155/2006".

Vi è, pertanto, da una parte la necessità di individuare le attività di interesse generale da agevolare e incentivare con la riforma fiscale; nonché, preliminarmente, occorre definire le finalità di interesse generale perseguite dall'ente (vedi art. 9, comma 1, lett. a), che abbiamo citato all'inizio di questo lavoro.

Coordinando le due norme, se ne ricava, così come è avvenuto per le ONLUS, che le "finalità di interesse generale" vengono perseguite mediante l'esercizio di attività specifiche e ben individuate (2). Con ciò, si rende concreta la connessione necessaria, ai fini agevolativi, tra fini e mezzi, che in qualche misura garantiscono il raggiungimento delle finalità. Va, peral-

(\*) *Dottore Commercialista e Revisore in Milano*

(1) Sul punto, cfr. P. Ferri, "Revisione della disciplina degli Enti non commerciali", in AA.VV., *Riforma del Terzo settore*,

Wolters Kluwer, 2016, pag. 46.

(2) Tali attività sono dettagliatamente elencate nell'art. 5 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

## Terzo settore

tro, notato che l'attuale definizione di ente non commerciale, basata sull'oggetto (attività svolta), rischia di escludere da tale categoria gli enti *non profit* che non appartengono ai regimi speciali (come sono, ad esempio, le ONLUS) per il solo fatto di esercitare attività organizzate in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195, c.c. (vedi art. 55, comma 2, lett. a), T.U.I.R.). Basti pensare agli enti che svolgono servizi sociali di grande rilevanza economica, come, ad esempio, la sanità, l'assistenza, la scuola, pur perseguendo finalità di carattere sociale.

A questo proposito è interessante notare che la Legge delega non esclude che gli enti *non profit* possano esercitare attività commerciali purché coerenti con le finalità istituzionali.

Peraltro, non solo in base al principio di trasparenza, si richiede, anche ai fini civilistici, una sorta di separazione tra attività istituzionali e attività di impresa, ma si insiste altresì nel ribadire la strumentalità di queste ultime rispetto al raggiungimento degli scopi istituzionali, prevedendo anche criteri e vincoli che garantiscano l'osservanza di tale legame. Il perseguimento degli scopi statutari mediante l'esercizio di attività commerciali, a nostro avviso, non dovrebbe, quindi, necessariamente intaccare la natura (commerciale o non commerciale) dell'ente: una cosa è infatti la natura dell'attività, altra cosa è la natura dell'ente (3). Facciamo, infine, notare che, nel nostro ordinamento, già esiste un modello simile a quello delineato sopra, per gli enti del Terzo settore, e cioè, definito in base alle finalità di solidarietà sociale, e non in base all'oggetto: è quello delle ONLUS. Inoltre, trattandosi di un regime speciale, si sono voluti specificare gli scopi, le attività e porre una serie di clausole obbligatorie per statuto (requisiti soggettivi e oggettivi) che caratterizzano quella particolare tipolo-

gia di ente. Le finalità di interesse generale perseguite dall'ente vengono declinate in finalità civiche solidaristiche, e di utilità sociale.

Infine, vi è da sottolineare come, opportunamente, nella Legge delega venga previsto che l'elenco delle attività di interesse generale sia periodicamente da aggiornare con D.P.C.M., da adottare su proposta del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti. Ciò potrà consentire di mantenere la disciplina del Terzo settore sempre aderente ai continui sviluppi caratterizzanti la realtà sociale.

### **Fiscalità degli enti del Terzo settore: il D.Lgs. n. 117/2017**

Ai fini delle imposte dirette è fondamentale la lettura dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017. L'articolo, nel suo complesso, presenta alcuni dubbi interpretativi non di poco conto.

Si stabilisce, anzitutto, che sono applicabili agli enti del Terzo settore, in quanto compatibili (4), le disposizioni del Titolo II del T.U.I.R., relative sia agli enti non commerciali che a quelli commerciali. In proposito, tuttavia, si condivide anzitutto quanto osservato dal Consiglio di Stato nel Parere sulla bozza di provvedimento: "Si ritiene opportuno puntualizzare quali sono le norme del T.U.I.R. ritenute effettivamente applicabili, ovvero, e, quantomeno, indicare quelle sicuramente non applicabili".

### **Attività considerate di natura non commerciale**

Per tutti gli ETS diversi dalle imprese sociali, il comma 2 dell'art. 79 chiarisce a quali condizioni le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Decreto si considerano di natura non commerciale (5). Due sembrano essere i criteri che a tal fine rilevano:

(3) La Relazione Illustrativa al Decreto concernente il Codice del Terzo settore sul punto così si esprime: "La commercialità, nelle finalità con cui è stato costruito il nuovo Codice del Terzo settore, può costituire un elemento del tutto fisiologico in rapporto alle finalità di interesse generale perseguite".

(4) Il Codice del Terzo settore, per gli ETS diversi dalle imprese sociali, in possesso dei requisiti per essere qualificati en-

ti non commerciali, conferma innanzitutto la modalità di tassazione attualmente prevista dal T.U.I.R. per tutti gli enti non commerciali, per i quali è stabilito che il reddito complessivo è dato dalla somma degli imponibili ascrivibili alle diverse categorie di redditi: fondiari, di capitale, di impresa, e diversi.

(5) Cfr. Relazione illustrativa al Decreto: "La riforma consente di meglio definire il concetto di non commercialità, in rap-

a) le attività sono svolte a titolo gratuito (per l'utenza);

b) o sono svolte dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici delle amministrazioni pubbliche (italiane e straniere), e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. *ticket* sanitari).

Come si vede, il tema di fondo da affrontare, come

già è avvenuto per l'esenzione IMU degli immobili degli enti non commerciali svolgenti particolari attività di interesse sociale, anche seguendo le indicazioni ritraibili, in materia, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, è quello della "modalità non commerciale" di esercizio di attività (6). A tale scopo, più che il fine non lucrativo perseguito dall'ente, rileva la modalità di esercizio dell'attività, che non può essere come per le imprese organizzata in termini tali da garantire quantomeno la remunerazione dei fattori produttivi con i ricavi conseguiti dalla gestione. Non si capisce, infatti, come questo modulo gestionale sia compatibile con le logiche degli enti *non profit*, ove spesso a comporre i proventi concorrono liberalità e contributi pubblici e privati. Ne discende ai nostri fini: da una parte la gratuità della prestazione per l'utenza (lett. a) e, dall'altra, la possibilità di richiedere un corrispettivo all'utente o a terzi (lett. b), anche in presenza di contributi pubblici (accreditamento, contrattualizzazione, convenzione) per lo svolgi-

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

##### Attività considerate di natura non commerciale

Per tutti gli ETS diversi dalle imprese sociali, il D.Lgs. n. 117/2017 chiarisce a quali condizioni le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale.

Due sembrano essere i criteri che a tal fine rilevano, e cioè che le attività siano svolte:

- a **titolo gratuito** (per l'utenza); o
- dietro versamento di **corrispettivi che non superano i costi effettivi**, tenuto anche conto degli apporti economici delle amministrazioni pubbliche (italiane e straniere), e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. *ticket* sanitari).

mento di servizi sociali, a condizione che detti proventi non superino i costi effettivi.

Questo significa - come spiega la Relazione Illustrativa al Decreto - che, "affinché l'attività dell'ETS possa considerarsi non commerciale, la somma tra il corrispettivo (proveniente dall'utente o da terzi) e i contributi di cui al precedente punto b) non potrà superare i costi effettivi, intendendosi per questi ultimi sia i

costi diretti che quelli indiretti afferenti la specifica attività". Anche se il testo non è chiarissimo, sembra di capire che l'equazione su cui poggia il sistema è l'uguaglianza costi (spese) - ricavi (proventi), e che, pertanto, il conseguimento di una differenza positiva tra componenti positivi e componenti negativi (avanzo di gestione) sarebbe, in qualche modo, preclusivo all'ottenimento del beneficio della decommercializzazione dell'attività, in quanto configurerebbe esercizio di attività economica con modalità commerciali (7). Indubbiamente, prima ancora che da un punto di vista fiscale, è doveroso osservare, sotto il profilo aziendale, che una simile concezione non sembra favorire una gestione efficiente dei servizi sociali da parte degli enti *non profit*, i quali, oltretutto, grazie a una gestione in sostanziale pareggio o in perdita, non potranno usufruire di forme di autofinanziamento, ad esempio, per il rinnovo delle attrezzature, degli impianti e per l'ammmodernamento della struttura.

In conclusione, non sembra proprio che l'esercizio di attività con "modalità non commercia-

porto alle singole e specifiche attività di cui agli artt. 5 e 6 ed alle modalità di gestione dell'ente e di individuare coerentemente la natura commerciale o non commerciale dell'ente, attraverso criteri in grado di fornire una maggiore certezza applicativa rispetto al sistema esistente".

(6) Cfr. D.M. n. 200/2012 il quale individua parametri di carattere generale e specifici ai fini dell'esenzione IMU degli enti non commerciali, tenendo conto della normativa europea in materia di concorrenza, quali condizioni per provare l'esercizio

di attività con "modalità non commerciale", con l'intento di escludere gestioni di carattere imprenditoriale.

(7) Ovviamente non è precluso all'ente del Terzo settore di produrre con la propria attività avanzi di gestione; tuttavia, tale circostanza preclude la possibilità di usufruire della decommercializzazione dell'attività istituzionale.

A questo punto, qualora ve ne fossero i presupposti, conviene valutare l'opportunità di "transitare" alla impresa sociale.

## Terzo settore

li" possa avere come riferimento il pareggio, o peggio ancora, la perdita di bilancio.

Decisivo, a questo punto, diventa il rapporto costi/ricavi.

È evidente che, a livello interpretativo, il punto fondamentale da affrontare è il significato da attribuire all'espressione "costi effettivi".

In prima battuta, viene da dire che il significato più immediato è quello di ritenere che costi effettivi equivalga a costi totali (8), contrariamente, ad esempio, a quanto previsto dall'art. 143, comma

1, del T.U.I.R., ove, ai fini della decommercializzazione delle attività svolte, si contrappongono i corrispettivi ai costi di diretta imputazione.

Allo scopo di individuare le voci che compongono i costi effettivi, un tema interessante da chiarire è se nei costi effettivi possano essere compresi anche i costi figurativi (costi, cioè, non aventi natura monetaria). Ci si intende, in modo particolare, riferire alle prestazioni di servizi svolte da volontari gratuitamente.

Premesso che il lavoro volontario è disciplinato dall'art. 17 del Decreto in esame, e, quindi, è perfettamente legittimo, e, tenuto conto che non vi è dubbio che esso contribuisce a realizzare il volume di attività conseguito dall'ente, al punto che molti di essi, senza il contributo dei volontari, non potrebbero conseguire le loro finalità istituzionali, non si vede perché non possa essere ricompresa nel calcolo di cui sopra ai fini della configurazione dei "costi effettivi" la valorizzazione dell'attività dei volontari. Questa posizione appare ragionevole, anche solo se si tiene presente che nel comma 5 dello

### LA NOVITÀ NORMATIVA

#### Differenza positiva tra componenti positivi e negativi

Il conseguimento di una differenza positiva tra componenti positivi e componenti negativi (avanzo di gestione) è preclusivo all'ottenimento del beneficio della decommercializzazione dell'attività, in quanto configurerebbe esercizio di **attività economica con modalità commerciali**.

Prima ancora che da un punto di vista fiscale, sotto il profilo aziendale, una simile concezione **non** sembra favorire una **gestione efficiente** dei **servizi sociali** da parte degli **enti non profit**, i quali, oltretutto, grazie a una gestione in sostanziale pareggio o in perdita, **non** potranno usufruire di forme di **autofinanziamento**, ad esempio, per il rinnovo delle attrezzature, degli impianti e per l'ammodernamento della struttura.

stesso articolo, nello stabilire i termini del confronto tra attività commerciali e le attività non commerciali, tra queste ultime si tiene conto del "valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciale" (9).

Il comma 3 dell'art. 79 prevede la decommercializzazione delle attività di ricerca scientifica poste in essere direttamente da enti del Terzo settore aventi come finalità principale lo svolgimento di attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e nei limiti in cui tutti gli

utili sono interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati. Parallelamente, sono decommercializzate le attività di cui sopra, se affidate da detti enti ad Università o ad altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo le modalità di cui al D.P.R. n. 135/2000. Nella sostanza, il contenuto della norma si richiama alla disciplina delle fondazioni di ricerca ONLUS. Occorre tuttavia, preliminarmente, notare che tutti gli enti del Terzo settore, e non solo le fondazioni, rientrano tra i soggetti agevolati. Anche nel caso delle ONLUS, la modalità di svolgimento dell'attività nonché la loro riconducibilità alla categoria di ricerca scientifica di particolare interesse sociale sono specificate nel D.P.R. n. 135/2003. Uno degli elementi caratterizzanti la disciplina, testé richiamata per le ONLUS, è che essa sia gestita secondo modalità che ne garantiscano le ricadute in termini di beneficio verso la collettività in chiave di diffusione dei risultati conoscitivi ottenuti dalla comunità scientifica, e al fine del perseguimento degli obiettivi di settore,

(8) In questo senso, come si è visto nel testo, si esprime anche la Relazione Illustrativa. A nostro avviso, nei costi effettivi dovrebbero essere ricompresi anche gli accantonamenti, am-

mortamenti, ecc. (almeno quelli riconosciuti fiscalmente).

(9) La Relazione Illustrativa, più volte citata, precisa che sono incluse nel calcolo quelle svolte a titolo gratuito.

meglio individuati nel D.P.R. n. 135/2003. Venendo agli enti del Terzo settore, è importante sottolineare - come avverte la Relazione Illustrativa al Decreto in esame -, al fine di garantire una non esclusività del raggiungimento dei risultati della ricerca, che non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti. Ci preme far notare che, a nostro avviso, questo aspetto può coesistere anche con modalità gestionali caratterizzate da assetti oneroso-corrispettivi (10).

### **Attività non imponibili**

Il comma 4 conferma la non imponibilità in capo agli enti del Terzo settore, che hanno le caratteristiche dell'ente non commerciale, dei 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.

A tale previsione si accompagnano anche specifici obblighi contabili e di rendicontazione, previsti dall'art. 87, comma 5, del Decreto in esame, in relazione alle somme raccolte, volti a garantire anche la legittima fruizione del beneficio fiscale.

Come si vede, la norma in esame riproduce il contenuto dell'art. 143, comma 3, del T.U.I.R. relativamente alla raccolta pubblica di fondi degli enti non commerciali. Sono, peraltro, note le critiche a questa norma per la sua genericità e indeterminatezza (11); ma, in questa sede, interessa sottolineare che, al di là della raccolta pubblica di fondi, non vengono normati altri aspetti fiscali della materia, come, ad esempio, la raccolta dalle imprese, nonché le

varie altre forme moderne di raccolta fondi, così come lascia invece intravedere l'art. 7 del Decreto in esame.

Ai sensi del comma 4, lett. b), dell'art. 79, "i contributi e gli apporti delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 dello stesso articolo", non concorrono alla formazione del reddito del Terzo settore di cui al comma 5". La disposizione riproduce il contenuto del comma 3 dell'art. 143 del T.U.I.R. Resta inteso - come precisa la Relazione Illustrativa - che le entrate di cui sopra non concorrono alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore, che nel loro complesso assumono natura non commerciale; in caso contrario, le stesse sono assoggettate a tassazione quali redditi di impresa.

### **Natura (commerciale o non commerciale) dell'ente**

Altro tema rilevante, strettamente collegato a quanto detto sopra (vedi comma 2), è quello della natura commerciale o non commerciale dell'ente.

Osserviamo che la verifica del carattere esclusivo o prevalente dell'attività non commerciale svolta, che viene effettuata sulla base di una peculiare disciplina, vale solo per gli ETS diversi dalle imprese sociali.

Pertanto, la disciplina di cui all'art. 149 del T.U.I.R. conserva la sua validità per gli enti non commerciali che non siano enti del Terzo settore.

In via di principio, ai sensi del comma 5 dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017, gli enti del Terzo settore si considerano non commerciali

(10) Per meglio chiarire questo concetto, conviene prendere a riferimento la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 22 settembre 2004, n. 123/E, relativamente alla ricerca clinica. A fronte di una specifica istanza di interpello di una Fondazione di ricerca ONLUS la quale esponeva di reperire le risorse finanziarie necessarie per l'espletamento della propria attività, anche sotto forma di proventi derivanti dall'attività di ricerca svolta in convenzione con le case farmaceutiche, chiedendo di conoscere il trattamento fiscale da riservare a siffatti proventi, l'Agenzia delle entrate ha risposto ritenendo riconducibile l'attività di collaborazione scientifica con le case farmaceutiche:

a) tra le attività istituzionali della Fondazione, qualora, in ragione della convenzione stipulata, questa rimanesse proprietaria

dei risultati della sperimentazione, mettendoli a disposizione della comunità scientifica;

b) tra le attività direttamente connesse, consentite con i limiti previsti dall'art. 10, comma 5, del D.Lgs. n. 460/1997, qualora la convenzione prevedesse che proprietaria dei risultati dello studio fosse la stessa azienda farmaceutica, sempre che l'attività risultasse svolta in stretta connessione con quella istituzionale al fine di amplificare il patrimonio di conoscenze scientifiche di settore, con conseguente divulgazione dei risultati presso la comunità scientifica.

(11) Cfr.: G.M. Colombo - M. Setti, *Contabilità, Bilancio e controllo degli Enti non profit*, Cap. 9, IPSOA, VII Edizione, Milano, 2015.

## Terzo settore

se svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Decreto, con le modalità non commerciali precisate precedentemente (vedi commi 2 e 3 dello stesso art. 79). Gli enti del Terzo settore possono qualificarsi come enti non commerciali solo se le loro attività prevalenti hanno natura non commerciale nel senso testé chiarito, indipendentemente dal fatto che vi sia esercizio di attività di impresa o meno.

L'ente si configura invece come commerciale qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, i proventi delle attività istituzionali di cui all'art. 5 del Decreto (svolte secondo modalità commerciali) e dall'art. 6 (attività diverse), fatta eccezione, in questo ultimo caso, per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al Decreto previsto dall'art. 6, che saranno definiti con Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, risultino superiori rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali: vale a dire i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente od ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (compresi i proventi e le entrate non commerciali, ai sensi dell'art. 79, commi 2, 3 e 4, lett. b), tenuto altresì conto del valore normale delle cessioni e prestazioni relative ad attività non commerciali (incluse quelle svolte a titolo gratuito o anche simbolico (12); si pensi, ad esem-

### LA NOVITÀ NORMATIVA

#### Natura (commerciale o non commerciale) dell'ente

Gli enti del Terzo settore possono qualificarsi come enti **non commerciali** solo se le loro **attività prevalenti** hanno **natura non commerciale**, indipendentemente dal fatto che vi sia esercizio di attività di impresa o meno. L'ente si configura invece come **commerciale** qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, i **proventi delle attività istituzionali** risultino **superiori** rispetto alle entrate derivanti da attività **non commerciali**: vale a dire i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente od ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (compresi i proventi e le entrate non commerciali), tenuto altresì conto del valore normale delle cessioni e prestazioni relative ad attività non commerciali (incluse quelle svolte a titolo gratuito o anche simbolico).

pio, al concorso dell'attività svolta dal volontariato) (13).

Il comma 6 dell'art. 79 si riferisce agli enti associativi, con particolare riferimento ai rapporti ed alle attività svolte nei confronti dei propri associati e dei loro familiari e conviventi, in conformità alle finalità istituzionali (che vengono considerate non commerciali), nonché alle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi (che non concorrono alla formazione dei redditi di tali enti). Viceversa, costituiscono attività commerciali le cessioni di beni e le pre-

stazioni di servizi fatte dietro corrispettivi specifici nei confronti degli associati o dei loro familiari o conviventi, comprese le quote differenziate determinate in ragione di maggiori prestazioni a cui i soci hanno diritto.

Come si vede, la disposizione ricalca il tenore dell'art. 148, commi 1 e 2, del T.U.I.R., che viene disapplicato per gli enti in questione dall'art. 89 del Codice del Terzo settore.

Infine, occorre notare che il comma 3 dell'art. 148 del T.U.I.R., che esclude la natura commerciale per le attività svolte dagli enti di tipo associativo in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati, viene modificato, limitandone l'applicazione agli enti che per definizione restano esclusi dall'ambito del Terzo settore e alle associazioni sportive dilettantistiche.

(12) Si pensi, ad esempio alla mensa dei poveri, ove viene richiesto in alcuni casi, all'utente un contributo simbolico, che non ha nulla a che vedere con i prezzi di mercato.

(13) Sarebbe davvero paradossale che eventuali ricavi di at-

tività commerciali non prevalenti possano far assumere la qualifica "commerciale" a enti che svolgono attività a titolo prevalentemente gratuito o con corrispettivi di scarso valore per il solo fatto che non si tiene conto dei costi figurativi.