RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

ETS ED ENTI NON COMMERCIALI

di GIANNI MARIO COLOMBO

Associazioni di promozione sociale e imposte dirette

Le associazioni di promozione sociale, all'interno del Terzo settore, godono di una disciplina specifica sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva.

Per tutti gli ETS, diversi dalle imprese sociali, **l'art. 79, c. 2 D.Lgs. 117/2017** chiarisce a quali condizioni le attività di interesse generale, di cui all'art. 5 del medesimo decreto, si considerano di natura non commerciale, e, quindi, fiscalmente rilevanti. **L'art. 85 del Codice del Terzo Settore,** da parte sua, disciplina il regime tributario specifico delle associazioni di promozione sociale, in sostanziale continuità con l'art. 148 del Tuir e la L. 383/2000, con alcuni interventi di aggiornamento e razionalizzazione.

Sotto il profilo fiscale, occorre, anzitutto, osservare che, ai sensi dell'art. 79, c. 6 del CTS, ***"si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi".*** Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. La norma in commento ha un andamento tortuoso e specifica quali attività, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate non commerciali e quali si considerano, comunque, commerciali.Il c. 1 riprendendo l'art. 148, c. 3 del Tuir, ripropone la **decommercializzazione** per le attività svolte, dietro corrispettivo, in diretta attuazione degli scopi istituzionali in favore di associati e altre categorie di soggetti a essi assimilate, tra le quali rientrano le attività svolte a favore di enti del Terzo settore, composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore, ai sensi dell'art. 5, c. 1, lett. m).

Nel testo del D.Lgs. 117/2017 originario non è stata riprodotta la disposizione che ricomprende nel perimetro della decommercializzazione anche le attività svolte nei confronti *"dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali".* Ha posto rimedio a questa lacuna l'art. 26 D.L. 73/2022 che estende l'area della non commercialità per le attività svolte dalle APS dietro pagamento di corrispettivi specifici agli **iscritti e tesserati** anche di altre APS. Tale estensione vale anche per le fattispecie previste dal c. 4 dello stesso articolo. La decommercializzazione opera per le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, e, quindi, letteralmente, non solo per le attività di interesse generale (art. 5). C'è da chiedersi, a questo punto, se anche attività diverse da quelle dell'art. 5, eventualmente svolte dalle APS, non possano godere della decommercializzazione.
Si noti che, con riferimento alla disciplina generale, l'art. 79, c. 6 del CTS, **oltre che agli associati allarga ai familiari e conviventi degli associati la presunzione di commercialità** dei *"corrispettivi specifici"* versati, mentre l'art. 85, c. 1, con riferimento alla disciplina speciale delle associazioni di promozione sociale, ritiene non commerciali i corrispettivi specifici versati dagli associati e dai *"familiari conviventi".* Il che significa che il corrispettivo specifico versato dal convivente non familiare di una APS dovrebbe rivestire natura commerciale.Inoltre, potrebbero verificarsi 2 diversi trattamenti ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, a seconda del soggetto destinatario dell'attività. Da un lato, **le prestazioni rese agli associati sono decommercializzate sia sul piano delle imposte sui redditi, sia dell'Iva.** Dall'altro, **le prestazioni rivolte a familiari conviventi degli associati sono considerate non commerciali solo ai fini delle imposte dirette, e soggette a Iva in misura ordinaria.** Analogamente, per le APS, non si considerano commerciali le attività svolte dietro pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati degli enti collegati che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, ma, si noti bene, non anche dei tesserati, come è previsto dall'art. 148, c. 3 del Tuir.
Il c. 2 conferma l'esenzione, ai fini del reddito, già prevista dall'art. 148 del Tuir, per la cessione di proprie pubblicazioni a terzi. La novità delle disposizioni riguarda il riferimento agli scopi istituzionali e di estensione della base di riferimento anche ai familiari degli associati. **Vanno, invece, considerate commerciali,** ai sensi dell'art. 85, c. 3, **le attività già contenute nell'art. 148, c. 4 del Tuir,** tra le quali le attività tipicamente commerciali svolte dagli enti (gestione di spacci aziendali e di mense; organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; gestione di fiere ed esposizioni di carattere commerciale; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari).

Peraltro, nel comma successivo, parimenti a quanto previsto nell'art. 148, c. 5 del Tuir, per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, si stabilisce che **non si considerano commerciali le attività di somministrazione di alimenti e bevande** effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, nonché quelle di organizzazioni di viaggi e

Riproduzione vietata - lunedì 19 febbraio 2024