

Risposta n. 115/2024

OGGETTO: Associazioni di promozione sociale – Quote di iscrizione e corrispettivi specifici versati da iscritti, non associati, di Aps che sono anche tesserati a organizzazioni nazionali di cui l'Aps è parte – articolo 148 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione istante (di seguito anche "*Sezione territoriale*" o "*Aps*") dichiara di essere un'associazione di promozione sociale iscritta nell'albo provinciale dal [...] 2017 e, dal [...] 2023, iscritta nel Registro unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS), a seguito del procedimento di trasmigrazione disciplinato dall'articolo 54 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore - Cts).

L'*Aps* istante rappresenta:

- di essere la sezione territoriale di una associazione di promozione sociale a carattere nazionale (di seguito "*Aps nazionale*");

- di perseguire come scopo l'educazione dei giovani, organizzando occasioni di incontro e scambio di esperienze, di acquisizione di competenze tecniche e umane, oltre a opportunità di servizio alla comunità e all'ambiente.

L'*Aps* fa presente che, in data [...] 2023, l'*Aps nazionale* ha apportato una modifica al proprio statuto (allegato all'istanza), anche con il fine di adeguarlo alle disposizioni di carattere fiscale del citato Cts e, tra gli effetti di tale modifica, figura la previsione che i membri delle Sezioni, collettivamente indicati come tesserati, siano distinti in *associati* e *iscritti*.

L'*Aps nazionale* ha chiesto alle sezioni territoriali (inclusa l'*Aps* istante) l'adozione di un nuovo modello di statuto (allegato all'istanza), conforme a quello adottato a livello nazionale. Il nuovo statuto distingue:

- gli *iscritti*, da identificarsi con gli educandi, ovvero coloro che sono inseriti nel percorso educativo, sostanzialmente i minori di età, considerato che al più il percorso educativo termina intorno al compimento del diciannovesimo anno di età, non beneficino di diritti di partecipazione e voto nell'assemblea dell'*Aps* e versano annualmente all'*Aps* la quota di iscrizione, comprensiva della quota di tesseramento all'*Aps nazionale*;

- gli *associati*, ovvero persone maggiorenni, impegnate nell'associazione come educatori volontari, che beneficino dei diritti partecipativi di cui sopra.

Con documentazione integrativa, l'*Aps istante* ha precisato che annualmente ciascun *iscritto* versa una quota pari a [...]. Di questi, [...] vengono versati quale quota di iscrizione all'*Aps* e [...] euro come quota di tesseramento all'*Aps nazionale*.

È stato, altresì, precisato che il tesseramento all'*Aps nazionale* ha validità annuale, può avvenire solo se si è associati o iscritti di una *Sezione territoriale* e dà diritto a «partecipare a tutte le attività [...], organizzate a livello locale (Sezione) o Nazionale; vestire l'uniforme [...] così come definita dal Regolamento [...]; avere una copertura assicurativa stipulata e garantita» dall'*Aps nazionale*; «usufruire di tutti i servizi che la Sezione» e l'*Aps nazionale* «mettono a disposizione; ricevere gratuitamente pubblicazioni e notiziari associativi e del [...]; ottenere le agevolazioni previste [...]; ricevere la tessera» dell'*Aps nazionale*.

Inoltre, gli *iscritti* versano all'*Aps* anche corrispettivi specifici per la fruizione delle attività educative proposte nel corso dell'anno. Tali attività educative, come precisato con la documentazione integrativa, sono aperte solo agli *iscritti* e agli *associati* e consistono nelle «occasioni di incontro con i giovani iscritti che comportano dei costi diretti per la fruizione delle attività stesse, quali ad esempio: uscite, escursioni, gite di uno o più giorni che prevedono costi di trasporto, costi di pernottamento in strutture ricettive, costi per vitto e costi amministrativi (quali il consumo di materiali specifici per attività come cancelleria, ecc.); partecipazione ad eventi organizzati dall'Associazione Nazionale [...] o altre associazioni [...] nazionali e internazionali che prevedono il versamento di una quota di adesione».

Tanto premesso, l'*Aps* istante, evidenziando come la creazione della nuova categoria degli *iscritti* privi di diritti partecipativi, possa comportare effetti in ordine all'applicazione dell'articolo 148 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), chiede se debbano essere considerati come proventi da attività commerciali:

- le quote di iscrizione versate dagli *iscritti*, privi di diritti partecipativi, parte delle quali viene a sua volta trasferita a titolo di tesseramento della singola persona all'*Aps nazionale*;

- i versamenti periodici di corrispettivi specifici, effettuati dai medesimi *iscritti*, per la fruizione delle attività educative proposte nel corso dell'anno dalla *Sezione territoriale*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Aps* istante ritiene che le quote annuali di iscrizione versate dagli *iscritti* e le quote versate dai medesimi soggetti per partecipare alle attività educative annuali rientrino tra i proventi non commerciali di cui all'articolo 148, comma 3, del Tuir, in quanto entrambi i versamenti riguardano attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e lo statuto contiene le clausole disposte dall'articolo 148, comma 8.

A supporto di tale tesi, l'*Aps* istante osserva che gli *iscritti* sono a tutti gli effetti parte dell'*Aps*, aderiscono alle finalità associative di cui all'articolo 2 dello statuto e hanno gli stessi diritti e doveri degli *associati*, fatti salvi i diritti di elettorato attivo e passivo in seno all'assemblea.

L'*Aps* osserva, inoltre, che lo statuto dell'*Aps nazionale* considera unitariamente come tesserati gli *iscritti* e gli *associati* alle Sezioni territoriali. I *tesserati* hanno, rispetto alla *Aps nazionale*, tutti i medesimi diritti e doveri.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che le disposizioni fiscali di cui al Titolo X del Cts sono applicabili agli Enti del Terzo settore (ETS) iscritti al Registro nazionale unico del Terzo settore (RUNTS) a decorrere *«dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10 [...]»* (articolo 104, comma 2, del Cts).

Allo stato, non essendo pervenuta l'autorizzazione della Commissione europea, non sono applicabili alle associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte nel RUNTS le norme fiscali del Cts e, quindi, per le Aps continuano ad applicarsi le norme del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) relative al regime fiscale degli enti non commerciali.

In particolare, per le Aps si applicano le previsioni di cui all'articolo 148 del Tuir, rivolte agli enti non commerciali costituiti in forma associativa.

Il citato articolo 148, al comma 1 dispone che *«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. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo»*.

Il successivo comma 2 dispone che si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi 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. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo»*

come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità».

Il comma 3, per talune tipologie di enti associativi (tra cui le Aps), prevede che *«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».*

In ultimo, il comma 8 dell'articolo 148, subordina l'applicazione della disposizione di cui al comma 3 alla condizione che gli statuti degli enti associativi si conformino, tra le altre, alle seguenti clausole:

- *«disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione» (cfr. lettera c);*

- *«eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei*

bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempre che le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale» (cfr. lettera e).

Dal quadro normativo sopra delineato emerge che:

- per la generalità degli enti associativi, ai sensi dell'articolo 148, comma 1, del Tuir non costituiscono entrate commerciali e non hanno rilevanza reddituale, le erogazioni effettuate a titolo di quote o contributi associativi, diverse dal versamento di corrispettivi specifici, effettuate dagli associati e partecipanti in relazione ad attività che gli enti realizzano;

- per taluni enti associativi, tassativamente indicati dalla norma ai sensi dell'articolo 148, comma 3, è de-commercializzata l'attività svolta verso il pagamento di corrispettivi specifici al ricorrere delle seguenti condizioni:

(i) l'attività deve essere effettuata *«in diretta attuazione degli scopi istituzionali»* dell'ente;

(ii) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

La de-commercializzazione di cui al citato comma 3 dell'articolo 148, quindi, può trovare applicazione anche con riferimento alle attività effettuate dall'associazione nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di associati, a condizione che i

destinatari delle attività risultino, come previsto dalla norma, «*tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali*».

Ciò posto, con particolare riguardo alla possibilità di applicare l'articolo 148, comma 3, del Tuir anche agli *iscritti* degli enti associativi si osserva quanto segue.

Gli *iscritti*, pur non beneficiando dei diritti di partecipazione e voto nelle assemblee dell'associazione, esprimono il proprio legame con l'associazione stessa attraverso il versamento della quota di iscrizione (al pari degli *associati* veri e propri) parte della quale vale come quota di tesseramento all'organizzazione nazionale.

La spettanza dell'agevolazione nei confronti di soggetti diversi dagli *associati*, quali gli *iscritti*, può riconoscersi, quindi, a condizione che gli stessi e l'associazione di riferimento siano inseriti in un contesto organizzativo nazionale, all'interno del quale dovrà emergere, tuttavia, la partecipazione degli enti periferici alla vita democratica dell'ente nazionale.

Ciò risponde alla *ratio* della norma agevolativa tesa a incentivare sotto il profilo fiscale i proventi derivanti, non dalla generalità degli utenti destinatari delle attività istituzionali rese, ma solo da parte di coloro cui sia comprovato l'inserimento (come associati, iscritti e tesserati) all'interno dell'«*unica organizzazione locale o nazionale*».

Con riferimento al caso di specie, sentito anche il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali competente in materia, si ritiene che la disposizione di cui all'articolo 148 del Tuir possa trovare applicazione anche alle prestazioni rese dall'*Aps* istante agli *iscritti* (non associati), a condizione che gli stessi siano anche tesserati all'ente di riferimento nazionale, cui la stessa *Aps* istante è associata.

In particolare, per gli *iscritti*:

- con riguardo alle quote di iscrizione, si ritiene che esse rientrino tra le entrate che non concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente, in quanto qualificabili come quote o contributi versati da partecipanti, ai sensi dell'articolo 148, comma 1, del Tuir. L'irrilevanza reddituale riguarda sia la quota di iscrizione annuale all'*Aps* propriamente intesa, sia la parte del versamento che l'*Aps*, in base a quanto rappresentato, raccoglie e trasferisce all'*Aps nazionale* quale quota di tesseramento annuale del proprio *iscritto*.

- in relazione ai corrispettivi specifici versati dagli *iscritti* per fruire delle attività educative dell'*Aps* si ritiene che gli stessi rientrino tra i proventi che possono fruire della de-commercializzazione di cui all'articolo 148, comma 3, del Tuir, fermo restando il rispetto delle condizioni sopra richiamate.

Il parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Esso viene reso, in particolare, nel presupposto che l'*Aps* istante si qualifichi come ente non commerciale ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera *c*), del Tuir.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)