

LE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS).

Gli artt. 35-36 del Codice del Terzo settore (CTS, emanato con d.lgs. 03 luglio 2017, n. 117) regolano una delle soggettività giuridiche che assumono di diritto la qualifica di ETS, ovvero le **associazioni di promozione sociale (APS)**, alle quali è dedicata un'apposita sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) ex art. 46, co. 1, lett. b CTS ed art. 3, co. 1, lett. b D.M. 106/2020.

1. La normativa precedente.

Le ODV sono state introdotte nell'ordinamento con la l. 07 dicembre 2000, n. 383, *Disciplina delle associazioni di promozione sociale*, ora abrogata dall'art. 102, co. 1, lett. a CTS.

Con tale legge, la Repubblica riconosceva il valore sociale dell'associazionismo liberamente costituito e delle sue molteplici attività come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo; ne promuoveva lo sviluppo in tutte le sue articolazioni territoriali, nella salvaguardia della sua autonomia; favoriva il suo apporto originale al conseguimento di *finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale* (art. 1, co. 1 l. cit.). I referenti costituzionali erano individuati negli artt. 2; 3, co. 2; 4, co. 2; 9 e 18 Cost. (art. 1, co. 2 l. cit.).

Si definivano associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere *attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi*, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati (art. 2, co. 1 l. cit.)¹.

Si noterà che la legge non indicava chiaramente quale fosse l'ambito di attività dell'APS: l'elemento qualificante consisteva nello svolgimento di un'attività *lato sensu* mutualistica.

Per le obbligazioni delle APS la legge istituiva la responsabilità sussidiaria delle persone che avevano agito in nome e per conto dell'associazione, con *beneficium excussionis* del patrimonio dell'APS stessa (art. 6, co. 2 l. cit.).

2. Le APS nel Codice del terzo settore.

Il Codice del Terzo settore descrive le APS come Enti del Terzo settore (ETS) costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre APS per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'art. 5 CTS, *avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato* dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati (art. 35, co. 1 CTS)².

¹ Erano esclusi dalla categoria i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati; né i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale (art. 2, co. 2-3 l. cit.).

² Se successivamente alla costituzione il numero degli associati diviene inferiore a quello stabilito nel comma 1, esso deve essere integrato entro un anno, trascorso il quale l'associazione di promozione sociale è cancellata dal Registro

Non sono APS i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa, o che collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale (art. 35, co. 2 CTS)³.

L'indicazione di "associazione di promozione sociale" o l'acronimo APS è obbligatorio per questi Enti del Terzo settore ed è ad essi riservato (art. 35, co. 5 CTS).

3. Le somiglianze con le ODV.

Il CTS ha indubbiamente avvicinato la disciplina delle APS a quella delle organizzazioni di volontariato (ODV). Infatti, entrambe le tipologie di ETS possono essere costituite solo in forma associativa, riconosciuta o non riconosciuta; devono usufruire prevalentemente dell'attività di volontariato dei propri associati; devono rispettare il medesimo limite minimo di associati (7 persone fisiche o 3 ODV/APS); hanno facoltà di ammettere come associati anche altri ETS o enti diversi senza scopo di lucro, a condizione che non siano superiori al 50% delle ODV/APS associate (cfr. artt. 32 e 35 CTS); sono appaiate nella disciplina relativa alla trasmigrazione dei registri esistenti nel RUNTS (art. 54 CTS), alle convenzioni con le Pubbliche Amministrazioni (art. 56 CTS), all'accesso al credito privilegiato e ai privilegi sui crediti (artt. 67-68 CTS). Addirittura, il Titolo X del CTS rubricato *Regime fiscale degli Enti del terzo settore*, contiene un Capo II di esplicita assimilazione tra i due ETS, denominato *Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale* (artt. 84-86 CTS).

La principale differenza concerne i destinatari dell'attività svolta (la quale deve comunque rientrare nelle attività tassative ex art. 5 CTS, come per tutti gli ETS), poiché le ODV svolgono l'attività prevalentemente nei confronti di terzi, mentre le APS possono anche rivolgerla nei confronti dei propri associati e dei loro familiari. La l. 383/2000 contemplava le prestazioni in favore dei familiari degli associati all'art. 20, ma il *focus* era posto sull'equiparazione a fini fiscali con le prestazioni rese agli associati.

4. Le risorse delle APS (art. 36 CTS).

Le APS possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati (ferma restando l'incompatibilità tra la qualità di volontario e il rapporto di lavoro subordinato o autonomo ex art. 17, co. 5 CTS), solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati.

5. L'ordinamento interno delle APS.

unico nazionale del Terzo settore se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo (art. 35, co. 1-*bis* CTS).

³ La norma riprende le esclusioni previste all'art. 2, co. 3 l. 383/2000. Per quanto riguarda gli enti esclusi ex art. 2, co. 2 l. cit. (partiti politici, associazioni sindacali, associazioni professionali e delle categorie economiche, ecc.), essi sono radicalmente esclusi dal Terzo settore dall'art. 1, co. 1 l. 106/2016 e dall'art. 4, co. 2 CTS.

In precedenza, l'art. 3, co. 1 l. 383/2000 si limitava a prescrivere che l'atto costitutivo contenesse le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche associative (lett. f), nonché i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati ed i loro diritti e obblighi (lett. g).

Con la riforma del Terzo settore, anche le APS dovranno seguire le norme sul funzionamento dell'assemblea e sui diritti degli associati (art. 24 CTS), nonché sulla procedura di ammissione dei nuovi soci, che non deve contenere criteri discriminatori e deve essere coerente con le finalità perseguite e le attività svolte (art. 21 CTS). Salva diversa indicazione dell'atto costitutivo, vige il principio del *carattere aperto* degli ETS, per cui l'ammissione di un nuovo associato è sempre possibile con deliberazione dell'organo di amministrazione su domanda dell'interessato (art. 23, co. 1 CTS).

6. Obblighi contabili e di bilancio per le APS.

L'art. 3, co. 1, lett. h l. 383/2000 richiedeva che l'atto costitutivo delle APS prevedesse l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.

Ad oggi le APS, come tutti gli ETS, sono soggette agli obblighi di scritture contabili e di bilancio nei termini indicati dall'art. 13 CTS. L'approvazione del bilancio rientra tra le competenze inderogabili dell'assemblea (art. 25, co. 1, lett. c CTS), tuttavia le APS con numero di associati superiore a 500, possono attribuire questa competenza ad organo diverso, purché nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali (art. 25, co. 2 CTS).

7. Agevolazioni fiscali per le APS.

L'art. 85 CTS contiene una puntuale indicazione delle attività considerate commerciali e non commerciali, ai fini delle imposte sui redditi. Per quanto riguarda l'imposta sugli intrattenimenti, le quote e i contributi versati alle APS non concorrono alla formazione della base imponibile (co. 5). I redditi degli immobili utilizzati solo per l'esecuzione di attività non commerciale sono esenti dall'IRES (co. 7).

Le APS (come le ODV) possono applicare, per le attività commerciali svolte, il regime fiscale forfetario qualora, nel periodo d'imposta precedente, abbiano percepito ricavi, commisurati al periodo d'imposta, non superiori a Euro 130.000,00, ovvero alla differente soglia che sia stabilita dal Consiglio dell'Unione europea (art. 86, co. 1 CTS).

Le APS, ai fini contabili-fiscali, mantengono l'obbligo, gravante su tutti i contribuenti, di conservare i documenti ricevuti ed emessi ex art. 22 d.P.R. 600/1973. Se però accedono al regime forfetario, conseguono i seguenti benefici: esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili; presentazione telematica della dichiarazione dei redditi, secondo le normali modalità del d.P.R. 322/1998; esonero dalle ritenute alla fonte sui compensi pagati, con contestuale obbligo di indicare, nella dichiarazione dei redditi, i codici fiscali dei percettori dei

redditi per i quali, all'atto del pagamento dei compensi, non è stata operata la ritenuta nonché l'ammontare degli stessi.

Il regime forfetario implica anche rilevanti agevolazioni e semplificazioni nel regime di applicazione dell'IVA⁴.

Alberto Antico – dottore in giurisprudenza

Per www.italiaius.it

Malo, 07 aprile 2021

⁴ Per le considerazioni dell'intero paragrafo si è profondamente debitori di S. Dammacco, *Le agevolazioni fiscali delle A.P.S. e delle O.D.V.*, in *Commercialista telematico*, 13.10.2020, reperibile online, ove si ritrovano anche dettagliate informazioni aggiuntive.