

ENTI NON COMMERCIALI

La soggettività tributaria degli enti

di **Guido Martinelli**

Accade spesso che molte realtà territoriali su base associativa si richiama a strutture e organizzazioni a carattere nazionale. Uno dei temi di maggiore interesse diventa, appunto, quello di **capire quando un comitato territoriale di un ente diventi un soggetto di imposta autonomo rispetto all'associazione nazionale di cui fa parte**. Il problema si pone, con particolare evidenza, a livello di Federazioni sportive, enti di promozione sportiva, associazioni nazionali di promozione sociale.

La circolare n. 59/2007 della Agenzia delle Entrate offre lo spunto per delineare la disciplina in materia.

Il fulcro della teoria della "soggettività tributaria" - riferita tanto a soggetti profit quanto a soggetti non profit - gravita attorno al quesito **se i soggetti passivi d'imposta si identifichino con i soggetti di diritto privato, ovvero se sussista una "soggettività tributaria" più estesa rispetto alla soggettività privatistica**.

Gli enti non commerciali, specialmente se di dimensioni non ragguardevoli, rifuggono spesso, in sede di costituzione, dalle categorie ordinariamente apprestate dal legislatore per l'esercizio in forma associata dell'attività d'impresa.

Una questione di rilievo si incentra sulla legittimità dell'imputazione dell'IVA in riferimento alla tipologia di enti che interessano tali note. Il problema **è se sia possibile sostenere che ci possano essere diverse soggettività tributarie ai fini delle imposte sui redditi e di quella sul valore aggiunto**.

Ebbene, se per essere potenzialmente soggetti ad Iva appare necessario svolgere attività di impresa, significa che la soggettività ai fini di tale imposta deve coincidere necessariamente con quella di diritto civile.

Il documento di prassi sopra citato chiarisce i requisiti che il soggetto tributario deve possedere, per poter effettivamente considerarsi autonomo centro di imputazione di situazioni giuridiche soggettive (attive e passive) nel frangente specifico - o speciale - della disciplina fiscale degli enti non profit.

Il **concetto di autonomia**, pertanto, viene ricostruito, dall'Amministrazione, per così dire "dall'interno", scisso com'è in distinti "sotto - concetti" [autonomia patrimoniale, gestionale ed amministrativa], i cui corollari, con i relativi canoni applicativi, necessitano di essere rispettati

dall'articolazione periferica della ONLUS interessata a qualificarsi come autonomo centro di imputazione di diritti e doveri fiscali dalla cui richiesta di parere è sorto il documento di prassi.

In un'ipotetica sede d'accertamento, infatti, il grado di indipendenza che simile soggetto dovrà dimostrare di possedere, rispetto alla struttura della ONLUS operante a livello nazionale, si estrinsecherà anche - e soprattutto - sul frangente della gestione interna ed esterna della relativa attività sociale.

Ciò che si sostanzia, in primo luogo, **con la capacità** - in capo al soggetto dislocato - **di autodeterminarsi in assenza di specifici vincoli intercorrenti fra le proprie strutture decisionali e quelle dell'ente a sua volta operante a livello nazionale.**

Vincoli che - rammenta la circolare n. 59 cit. - possono pur sempre essere presenti, ma, ai fini dell'autonoma iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS, **mai potrebbero raggiungere un grado di invasività tale da impedire al soggetto "periferico" di formare - e conseguentemente esternare - una volontà propria, distinta cioè da quella degli organi operanti a livello centrale, e, se del caso, persino discordante rispetto a quest'ultima.**

L'organizzazione "periferica", pertanto, dovrà essere in grado di "autorganizzarsi secondo una propria disciplina", di godere e fruire di "un patrimonio proprio e separato", "idoneo [a sua volta] a costituire il fondo comune dell'associazione locale" e tale da comportare la redazione di un "proprio bilancio o rendiconto", comunque diverso e non collegato a quello apprestato dalla relativa organizzazione nazionale.

Si è proposta, poco fa, una tesi per cui gli enti non commerciali dotati di mera capacità tributaria ma non di soggettività civilistica dovrebbero, secondo logica, essere posti fuori campo IVA.

Un punto a favore della bontà di questa opinione potrebbe rinvenirsi proprio nella circolare in esame.

Il testo di prassi, in effetti, tratteggia dall'interno il requisito dell'autonoma soggettività tributaria, ritenendolo - come già detto - necessario e sufficiente ai fini della diretta imposizione fiscale in capo all'articolazione periferica di una ONLUS di dimensioni nazionali.

Sostenere - come fa appunto l'Agenzia - che l'autonomia tributaria si acquisisce, in capo a tali soggetti, solo a fronte di una dimostrata autonomia patrimoniale, economica, amministrativa e gestionale, altro non pare se non una tacita ricognizione della posizione - oggi non più maggioritaria - che tende ad uniformare i concetti di autonoma soggettività ai fini fiscali ed ai fini civilistici in un'unica, generica, nozione di soggettività.

Va da sé che un soggetto perfettamente autodeterminato - dotato peraltro di un proprio patrimonio, gestito in autonomia - non possa non essere ascritto nel novero delle persone dotate di propria soggettività, quanto meno nei fatti (associazione di fatto, società di fatto).

Soggetti dotati di tale grado di indipendenza ben possono esercitare abitualmente un'attività d'impresa, e, quindi, realizzare operazioni imponibili a fini IVA.

Diversamente, in presenza cioè di un mero aggregato di beni e persone - sfornito di personalità giuridica -, sarebbe impossibile sostenere che tale "organizzazione" - autonoma solo ai fini fiscali - possa risultare soggetto passivo IVA. Quasi a dire: è necessario che il soggetto fiscalmente autonomo sia anche tale dal punto di vista del diritto comune. Solo così, infatti, sarà possibile affermare che l'operato dell'ente in questione realizzi il presupposto soggettivo relativo all'imputazione dell'imposta sul valore aggiunto.