

ENTI NON COMMERCIALI

Soggettività passiva tributaria delle articolazioni territoriali delle associazioni nazionali

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**



Con [la risposta all'istanza di interpello n. 835/2021](#), l'Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti, chiamata a pronunciarsi sulla autonomia civilistica e fiscale delle operazioni poste in essere dalle articolazioni periferiche di un ente centrale non commerciale, asserisce che l'operazione di reintestazione all'ente non commerciale delle quote societarie detenute dall'articolazione periferica risulta **priva di rilevanza reddituale ai fini delle imposte dirette**.

Partiamo dal fatto storico, oggetto del citato interpello.

Il caso in esame concerne la qualificazione dei Comitati Regionali di un'associazione sportiva nazionale come autonomi soggetti passivi d'imposta ex [articolo 73, comma 1, lettera c, Tuir](#), in relazione al **comma 2 della medesima disposizione laddove contempla, tra gli enti indicati dalla lettera c), i soggetti residenti privi di personalità giuridica (associazioni non riconosciute, comitati, circoli, congregazioni, accademie, casse mutue ecc.), per poi stabilire la rilevanza o meno, ai fini delle imposte dirette, dell'**operazione di trasferimento** delle quote societarie dai comitati all'ente nazionale.**

La soluzione al quesito prospettata dall'Agenzia delle Entrate è negativa e conforme alla prassi amministrativa consolidata nel tempo ([circolare 59/E/2007](#); [circolare 22/E/2005](#); [risoluzione 130/2001](#); [risoluzione 363/E/2002](#)).

Nell'ambito di organizzazioni dotate di una struttura articolata (organizzazione centrale o superiore e strutture periferiche o di settore), **ciò che rileva ai fini della imponibilità delle operazioni effettuate dalle articolazioni periferiche o di settore, è il tipo di relazione che intercorre tra le associazioni nazionali e le sezioni locali**: si ribadisce quanto già asserito nella [circolare 59/E/2007](#) (punto 1, a pagina 2), in relazione alle componenti delocalizzate delle Onlus, secondo cui **“ciò che occorre verificare è l'intensità dei vincoli di dipendenza decisionale,**

operativa ed economica cui tali sezioni sono sottoposte, al fine di **comprendere se l'autonomia goduta sotto il profilo amministrativo, gestionale, patrimoniale e contabile possa qualificarle come enti giuridicamente autonomi** o quali semplici strutture decentrate dotate unicamente di *indipendenza operativa e funzionale*".

Pertanto, applicando in via estensiva il suddetto principio a tutti gli Enti non commerciali, **il presupposto impositivo si verifica nei confronti dell'Associazione unitariamente considerata e non nei confronti delle singole sezioni, allorché le articolazioni periferiche siano strettamente connesse all'Associazione nazionale da un rapporto di organicità o appartenenza.**

Dunque, diventa necessario **verificare in concreto**, mediante una indagine sulla volontà statutaria dell'Ente sia in termini di patrimonio che in termini di *governance*, **l'intensità del vincolo di dipendenza decisionale, operativa ed economica** in capo alle sezioni al fine di definirle quali **enti giuridicamente autonomi** o, al contrario, **strutture decentrate** dotate unicamente di indipendenza operativa e funzionale.

Tale orientamento risulta altresì pacifico secondo la giurisprudenza di legittimità (**Corte di Cassazione, sentenza n. 16713/2015**), la quale ha riconosciuto la qualifica di semplice "**articolazione provinciale**" alle **realità territoriali prive di autonomia soggettiva** sulla base delle disposizioni statutarie.

Proprio per favorire tale approccio, invero, la [risposta all'istanza di interpello n. 835/2021](#) richiama una serie di **indicatori, elaborati già nella circolare 59/E/2007**, cui desumere o meno l'autonomia delle articolazioni territoriali:

- **potere di autorganizzarsi** secondo una propria disciplina organizzativa, con particolare riguardo alla presenza di un proprio organo assembleare con poteri decisori, deliberativi, di nomina ecc..., senza ingerenze né poteri di controllo ad opera dell'Ente centrale;
- **la presenza di un patrimonio proprio e separato**, ossia un fondo comune dell'associazione locale;
- **la redazione di un proprio bilancio o rendiconto** distinto rispetto quello dell'ente centrale-superiore.

Alla luce dei suddetti indici, ad esempio, **l'Agenzia delle Entrate ha riscontrato piena distinzione soggettiva**, sia dal punto di vista fiscale che civilistico, e quindi titolarità della soggettività passiva tributaria, in capo a ciascun ente non commerciale, tra l'Associazione nazionale e gli enti periferici, **laddove si accerti la piena autonomia patrimoniale, amministrativa o contabile delle associazioni locali**, che si verifica, ad esempio, nel caso di articolazione delle Associazioni secondo struttura "federativa" con tanti statuti quanti sono le Associazioni federate ed altrettanti codici fiscali o, eventualmente, partite iva ([risoluzione 363/E/2002](#)).

Tornando al caso in esame, l'Amministrazione, partendo dal medesimo assioma, giunge alla

soluzione contraria, **negando la soggettività giuridica in capo ai singoli enti-periferici**, poiché titolari di una **mera indipendenza funzionale-tecnica**, preordinata all'organizzazione dell'attività agonistica a livello territoriale.

Richiamando i suddetti indicatori, dunque, **l'Agenzia delle Entrate osserva come i Comitati Regionali fossero disciplinati all'interno dello Statuto dell'Ente centrale e, seppur dotati di organi propri, il loro funzionamento e le loro attribuzioni fossero determinate secondo un Regolamento, questo costituisse diretta emanazione dell'organo centrale stesso, con poteri di ingerenza e controllo** in capo al Consiglio Direttivo "centrale", quale unico organo legittimato a deliberare, tra l'altro, l'eventuale scioglimento degli organi "periferici".

Inoltre i **Comitati Regionali, pur dotati ciascuno di apposito codice fiscale e conto corrente, non dispongono di alcuna autonomia patrimoniale né finanziaria tanto da agire giusto mandato senza rappresentanza in favore dell'ente centrale**, né sono tenuti alla redazione di un vero e proprio bilancio (bensì un rendiconto secondo linee-guida prestabilite dalla Associazione centrale, con poteri di ispezione e controllo periodici).

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate conclude come, nel caso di specie, **i Comitati Regionali non risultino dotati di una propria soggettività giuridica tanto da operare quali articolazioni periferiche dell'associazione nazionale, di cui fanno parte e nel cui statuto trovano disciplina.**

In sintesi, come già statuito in termini analoghi per le Onlus, ove la relazione tra l'associazione nazionale e le proprie articolazioni sia di tipo funzionale e di stretta dipendenza, il presupposto impositivo si verifica solo nei confronti dell'ente nazionale e **non anche nei confronti di quelle locali.**