

Risposta n. 835/2021

OGGETTO: soggettività passiva tributaria - articolazioni periferiche di organizzazioni che operano nel territorio nazionale di un ente non commerciale - articolo 73, comma 1, lett. c) del del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

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

QUESITO

L'ente *Istante* (di seguito "Alfa") fa presente che riveste la qualifica di ente non commerciale e che, in base al proprio Regolamento, ha una organizzazione territoriale in Comitati Regionali che costituiscono "*l'articolazione periferica funzionale*" e di cui essa si avvale per l'organizzazione dell'attività agonistica, mediante l'attribuzione di compiti tecnico-sportivi svolti con autonomia organizzativa.

In base allo Statuto, l'Ente *Istante* :

- "*associa in forma privatistica, senza fine di lucro, le società e le associazioni sportive (...)* (articolo 1);

- "*Per lo svolgimento dei propri compiti istituzionali "Alfa" si articola funzionalmente in a): Comitati Regionali Provinciali* (articolo 16) il cui "*funzionamento, le attribuzioni e le modalità procedurali elettive e di organizzazione di detti organi vengono stabiliti dal Regolamento di "Alfa" e dalle "Norme Procedurali*

delle Assemblee di "Alfa", in conformità con lo Statuto ...".

In base al Regolamento

"I Comitati Regionali costituiscono l'articolazione funzionale di "Alfa" di cui essa si avvale per l'organizzazione dell'attività agonistica periferica mediante l'attribuzione di compiti tecnico-sportivi svolti con autonomia organizzativa ed esercitano le funzioni amministrative e di gestione delegate da "Alfa" (...). Per la gestione delle attività immobiliari, i Comitati Regionali possono avvalersi di Società immobiliari da essi controllate, i cui organi amministrativi e di controllo sono designati dal Consiglio di Presidenza dei Comitati medesimi". L'Istante precisa che i Comitati non hanno personalità giuridica autonoma, non hanno un proprio Statuto, né atto costitutivo, essendo di diretta emanazione di "Alfa" e quindi contemplati nell'ambito dello Statuto delle norme procedurali di "Alfa".

I Comitati, su espressa indicazione e determina di "Alfa", si sono dotati di un proprio codice fiscale al fine di costituire società immobiliari aventi veste giuridica di S.r.l. unipersonali, ciascuna controllata dal rispettivo Comitato Regionale di riferimento per acquistare unità immobiliari da destinare a sede del Comitato stesso.

L'Istante intende ora procedere alla reintestazione in capo a sé stesso, senza corresponsione di alcun prezzo o corrispettivo, di tutte le quote di S.r.l. formalmente e strumentalmente detenute da ciascun Comitato Regionale.

Con documentazione integrativa prodotta fa presente, tra l'altro, che i Comitati gestiscono con c/c accesi su delega del Presidente di "Alfa" tutti i costi di gestione e strutturali compresi gli acquisti delle immobilizzazioni (tra cui le partecipazioni) e qualora si verifichi un'eccedenza sul c/c che supera il *plafond* assegnato agli stessi Comitati, la stessa eccedenza deve essere riversata ad "Alfa".

Il versamento del capitale sociale a suo tempo è stato, quindi, favorito a vario titolo da "Alfa" con provviste che sarebbero state destinate ad essere depositate sui suoi conti correnti ma che per economia gestionale sono, invero, utilizzate direttamente dai Comitati per la liberazione del capitale sociale.

Gli stessi Comitati dal punto di vista contabile non sono tenuti alla redazione di un vero proprio bilancio ma stilano un rendiconto secondo gli schemi stabiliti dalla stessa "Alfa".

Seppure statutariamente ed istituzionalmente l'assetto giuridico che si è voluto dare ad "Alfa" è quello di soggetto articolato nel territorio mediante strutture ed organizzazioni preposte all'esercizio dell'attività che vanno contabilmente e giuridicamente imputate in seno ad "Alfa".

Tuttavia, limitatamente alla procedura perseguita dai Comitati nella costituzione delle società immobiliari, hanno utilizzato un proprio codice fiscale, risultando solo apparentemente un soggetto diverso da "Alfa" e, quindi realizzando, secondo *l'Istante* i presupposti *"di un mandato senza rappresentanza nei confronti di "Alfa" seppure la natura giuridica e la genesi di tali organizzazioni risulti ispirata e dettata dal principio di articolazioni non autonome ma quali dirette espressioni di "Alfa"..*

L'Istante chiede, quale sia il corretto trattamento in materia di imposte dirette dell'operazione di reintestazione delle quote di S.r.l. formalmente detenute (quale unico socio) da ciascun Comitato Regionale considerato che tale soggetto, nonostante sia dotato di un proprio codice fiscale, sia privo di autonoma soggettività passiva tributaria ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lett. c) del Testo Unico delle imposte dirette, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che i Comitati Regionali, non avendo alcuna autonomia civilistica ed essendo sprovvisti di personalità giuridica, rappresentino lo strumento organizzativo, mediante il quale "Alfa" esercita le proprie attività sul territorio nazionale, essendo parti del medesimo soggetto giuridico. Ciascun Comitato Regionale, pur essendosi dotato di un proprio codice fiscale non rappresenta un autonomo ente non commerciale, quale soggetto passivo d'imposta ai sensi

dell'articolo 73, comma 1, lett. c) del Tuir.

Ritiene, pertanto, che l'istituto della reintestazione di quote, ai fini delle imposte dirette, risulti ininfluenza tra le parti (sia cedente che cessionario) non determinando, in particolare, l'insorgenza reddituale in capo al predetto Comitato, che assumerà la veste di "*soggetto cedente*" nell'atto di ritrasferimento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 73, comma 1, lett. c) del Tuir individua i soggetti passivi, ai fini IRES, fra i quali, alla lettera c), *«gli enti pubblici e privati diversi dalle società (...) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (...) residenti nel territorio dello Stato»*.

Il comma 2 dello stesso articolo prevede che *«Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo»*.

Rientrano in tale categoria sia gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, sia quelli che, pur effettuando anche attività commerciale, non la svolgono in modo prevalente, essendo la loro attività principale di natura non commerciale.

Nell'ambito di organizzazioni aventi una struttura articolata in un'organizzazione centrale o di livello superiore e in componenti periferiche o di settore al fine di accertare la sussistenza o meno di un'autonoma soggettività tributaria in capo alle sezioni locali o territoriali occorre far riferimento al tipo di relazione intercorrente tra queste ultime e l'organizzazione medesima.

In merito all'autonoma soggettività tributaria con la circolare del 31 ottobre 2007, n. 59/E, è stata affrontata la problematica relativa all'autonoma soggettività

tributaria delle articolazioni periferiche delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). I principi espressi nell'ambito della citata circolare relativamente all'autonomia delle componenti delocalizzate delle ONLUS possono trovare applicazione, in generale, anche ad enti diversi dalle ONLUS strutturati con articolazioni locali.

È stato precisato che se la relazione tra le associazioni nazionali e le sezioni locali è di tipo organico e di stretta dipendenza il presupposto impositivo si verifica nei confronti dell'associazione nazionale e non nei confronti delle singole sezioni locali. Gli obblighi e gli oneri tributari, in tal caso, dovranno pertanto essere adempiuti dall'associazione nazionale.

Nel caso di una organizzazione strutturata con articolazioni periferiche o di settore la verifica della sussistenza dell'autonoma soggettività tributaria delle articolazioni periferiche di una organizzazione nazionale, comporta un'indagine incentrata sulla volontà statutaria interna dell'ente, determinativa sia di frazionamenti patrimoniali che di separazioni sul piano della *governance* degli organi.

Pertanto, 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.

In merito all'individuazione degli elementi in base ai quali l'organizzazione locale o settoriale può qualificarsi come autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici, dai chiarimenti forniti dalla circolare n. 59/E del 2007 emerge che tali elementi sono, a titolo esemplificativo:

- il potere di autoorganizzarsi secondo una propria disciplina organizzativa autonoma;
- l'esistenza di un patrimonio proprio e separato idoneo a costituire il fondo comune dell'associazione locale;

- la redazione di un proprio bilancio o rendiconto distinto da quello nazionale.

In particolare, per quanto concerne l'autorganizzazione della struttura locale, dall'esame dei principi espressi con circolare n. 59/E del 2007 si evince che, a tal fine, è necessario che la stessa articolazione abbia propri soci e un proprio organo assembleare dotato del potere di:

- decidere la propria gestione;
- deliberare provvedimenti modificativi dell'originario statuto;
- nominare i membri dell'organo direttivo;
- deliberare in modo autonomo, se necessario, lo scioglimento dell'ente.

Non risulta, per esempio, compatibile con la natura di ente autonomo la previsione statutaria che consente all'ente di livello superiore, qualora non condivida i comportamenti e le determinazioni dell'ente (territoriale o di settore) di livello periferico di dichiararne decaduti gli organi direttivi o di disporre lo scioglimento.

Nel caso di specie, occorre rilevare che agli stessi, sono affidati dei compiti tecnico-sportivi svolti con autonomia organizzativa ed esercitano le funzioni amministrative e di gestione delegate di "Alfa".

In particolare, gli stessi Comitati sono disciplinati all'interno dello Statuto di "Alfa" ma hanno organi propri ai sensi dell'articolo 17 quali:

- a) l'Assemblea;
- b) il Presidente ed il Vice-Presidente;
- c) il Consiglio di Presidenza;
- d) il Consiglio Direttivo;
- e) il Collegio dei Revisori dei Conti;
- f) la Consulta.

Tuttavia, il funzionamento, le attribuzioni e le modalità procedurali elettive e di organizzazione di detti enti organi sono stabiliti dal medesimo Regolamento secondo cui: *"Gli adempimenti amministrativi e contabili, nonché le procedure deliberative ed organizzative relative alla gestione economica e finanziaria, sono disciplinati dal*

Regolamento di amministrazione e contabilità di "Alfa", dei Comitati Regionali dei Comitati Provinciali (...), delle Divisioni" (cfr. articolo 5).

Tali Regolamenti sono sempre di diretta emanazione dell'organo centrale, in quanto il Consiglio Direttivo di "Alfa" esercita la funzione normativa all'interno di "Alfa" e fissa gli indirizzi tecnico-sportivo ed amministrativi dell'attività svolta dalla stessa e dai Comitati (articolo 11, comma 4, lett. a).

Inoltre, lo stesso Consiglio Direttivo emana il Regolamento di amministrazione e contabilità di "Alfa", dei Comitati e delle divisioni (cfr. articolo 11, comma 4, lett. d) e, *"in caso di necessità, delibera lo scioglimento dei Consigli direttivi dei Comitati e delle Divisioni e la nomina di un Commissario Straordinario (...)"* - cfr. articolo 11, comma 4, lett. g).

Si può affermare, dunque, che nonostante il singolo Comitato abbia dei propri organi non ha la capacità di autodeterminazione e di autoregolazione nella cura dei propri interessi.

Né tanto meno si può affermare che ciascun Comitato Regionale, nonostante si sia dotato di un proprio codice fiscale abbia una sua autonomia patrimoniale e finanziaria, in quanto dal punto di vista contabile non è tenuto alla redazione di un vero e proprio bilancio ma stila un rendiconto, secondo schemi stabiliti da "Alfa" e soggetti a periodiche ispezioni contabili e di rendicontazione.

In tale quadro, l'operazione di reintestazione delle partecipazioni detenute dai Comitati nelle S.r.l unipersonali, nella veste di soggetti dotati di codice fiscale, a favore di "Alfa" è effettuata, tra l'altro, nell'ambito di un contratto di mandato senza rappresentanza, in cui ciascun Comitato Regionale, secondo quanto riportato nella bozza di *"reintestazione di quote S.r.l"* (allegata dall'*Istante* nella documentazione integrativa) *"è divenuto titolare formale della medesima quota avendo sottoscritto l'atto di costituzione"* delle società, *"unicamente in qualità di articolazione dell'Associazione "Alfa" e quindi il tutto nell'interesse di quest'ultima seppure in nome proprio"*.

Pertanto, tenuto conto che i Comitati rappresentano una mera articolazione territoriale dell'*Istante* e che, pertanto, non hanno una propria soggettività passiva tributaria, ai sensi dell'articolo 73, lett. c) del Tuir, si ritiene che la reintestazione delle quote in oggetto in capo all'*Istante* non ha alcuna rilevanza reddituale ai fini delle imposte dirette.

Il presente 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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)