

ENTI NON COMMERCIALI

La disciplina IVA degli osteopati

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

La **disciplina ai fini Iva** delle **prestazioni professionali svolte dagli osteopati**, sia pure dopo il riconoscimento ufficiale della loro professione, continua a rimanere **incerta**.

Infatti dobbiamo ricordare che, tra i casi di **esenzione** dell'Iva, previsti dall'articolo 132.1, lett c), della **Direttiva 2006/112/CE** sono previste espressamente: *“le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato”*.

La citata disposizione, da un lato stabilisce l'**esenzione obbligatoria** delle prestazioni ivi indicate, dall'altro fa salva la **discrezionalità** in capo ad ogni Stato membro nella **identificazione delle professioni mediche e paramediche**.

La posizione della **normativa nazionale**, al contrario, risulta meno delineata.

Il tenore della Direttiva *de qua* è codificato dall'**articolo 10, comma 1, n. 18), del Decreto Iva (D.P.R. 633/1972)** laddove prevede l'**esenzione**, tra l'altro, per *“le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze”*.

Premesso ciò va ricordato come la professione dell'osteopata abbia una disciplina rimasta parzialmente attuata.

Il **D.P.R. 131/2021** ha recepito l'accordo tra Stato-Regioni-Province Autonome, che individua la figura dell'**osteopata** quale **professionista sanitario** e lo definisce, **all'articolo 1**, *“il professionista sanitario, in possesso di **laurea triennale universitaria abilitante** o titolo equipollente e dell'iscrizione all'albo professionale, che svolge in via autonoma o in collaborazione con altre figure sanitarie interventi di prevenzione e mantenimento della salute attraverso il trattamento osteopatico di disfunzioni somatiche non riconducibili a patologie, nell'ambito dell'apparato muscolo scheletrico”*.

Orbene, pacifica la qualificazione dell'osteopata come professione sanitaria, permane un **vuoto legislativo** in quanto la stessa disposizione richiamata, **all'articolo 4**, **rimette ad una ulteriore Conferenza Stato-Regioni- Province Autonome tutta la disciplina attuativa della valutazione dei criteri professionali e dei titoli di laurea equivalenti alla istituenda laurea in osteopatia**: *“Con successivo accordo stipulato in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano sono individuati i criteri di valutazione dell'esperienza professionale nonché i criteri per il riconoscimento dell'equipollenza dei titoli pregressi alla laurea universitaria in osteopatia, il cui ordinamento didattico è definito con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro della salute, ai sensi dell'articolo 7, della legge 11 febbraio 2018, n. 3”*.

Sarà necessario, dunque, attendere che sopraggiunga un **ulteriore accordo** in sede di Conferenza Stato-Regioni.

L'arresto dell'*iter* normativo volto all'istituzione della professione sanitaria dell'osteopata, ostativo all'accesso del regime di esenzione Iva per gli osteopati italiani, è stato oggetto della **interrogazione parlamentare n. 5-06820 in Commissione VI Finanze della Camera dei Deputati del 13 Ottobre u.s.**

Nella specie, è stato **sollecitato il Ministero della Salute**, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, alla **predisposizione di un Decreto attuativo specifico**, al fine di delimitare quelle prestazioni sanitarie, ivi compreso l'osteopata, idonee a beneficiare dell'esenzione dell'imposta.

Ancora una volta, dunque, lo Stato viene esortato a conformare la propria disciplina col resto dell'Europa, onde garantire il **principio della neutralità fiscale**, come elaborato dalla giurisprudenza europea (e recepito dalla giurisprudenza di legittimità nazionale).

Precisamente, la **Corte di Giustizia Europea**, con la **sentenza del 27.06.2019 – C-597/2017** (richiamata dalla **sentenza della Corte di Cassazione n. 21108/2020**), interpellata per incompatibilità tra la disciplina nazionale (belga) ed il diritto europeo in materia di esenzione dell'Iva per le discipline della **chiropratica ed osteopatia**, fornisce una interpretazione della c.d. "Direttiva Iva" atta ad uniformare il sistema di imposta sul valore aggiunto.

Secondo l'interpretazione fornita dalla Corte, la "Direttiva Iva" riconosce sì la **discrezionalità tecnica** degli Stati membri nel definire le professioni sanitarie beneficiarie di tale esenzione, ma, al contempo, definisce tale **discrezionalità parzialmente vincolata** al rispetto del principio della **neutralità fiscale**, la quale funge da contrappeso al potere nazionale poiché: **"osta a che prestazioni simili, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'Iva"**.

In conclusione, secondo la Corte di Giustizia Europea, il **regime di esenzione Iva (articolo 132, paragrafo 1, lettera c, Direttiva Iva)** non si applica tassativamente solo a coloro che esercitano una professione regolamentata dalla legislazione dello Stato membro interessato poiché: **"non si può escludere, in via generale ed assoluta, che coloro che svolgano tali prestazioni fuori dell'ambito di tale professione dispongano delle qualifiche necessarie per garantire cure di livello qualitativo sufficiente per essere considerate simili a quelle proposte dagli appartenenti ad una categoria siffata, in particolare qualora abbiano seguito una formazione proposta da istituti di insegnamento riconosciuti da detto stato membro"**.

Mediante tale interpretazione estensiva, dunque, la **Corte di Giustizia Europea** considera rilevanti, a prescindere dalla esistenza o meno della regolamentazione nazionale, **ulteriori parametri per valutare le qualifiche professionali** degli esercenti della professione sanitaria (come ad esempio, la formazione presso istituti di insegnamento riconosciuti dalla Stato).

La chiave di lettura europea è orientata ad **armonizzare tutti gli ordinamenti** per cui, quanto all'Italia, nel difetto di una disciplina che qualifichi le prestazioni ed il piano formativo dell'osteopata, si prospettano due soluzioni.

Una soluzione sarebbe quella di conformarsi al legislatore europeo e recepirne la giurisprudenza, riconoscendo in ogni caso l'esenzione Iva in favore delle prestazioni degli osteopati.

Una ulteriore soluzione sarebbe quella di **concludere l'iter legislativo** che regola la suddetta figura professionale, qualificandola come **sanitaria**.

Tale sarebbe l'auspicio onde evitare **ulteriori incertezze a riguardo** e porre fine alla disparità di trattamento tra cittadini europei: *in claris non fit interpretatio*.

ENTI NON COMMERCIALI

Le associazioni sportive dilettantistiche e il RUNTS

di **Guido Martinelli**

Come è noto, **il prossimo 23 novembre è la data, determinata con decreto direttoriale n. 561 del 26.10.2021, dalla quale scatteranno i termini a decorrere dai quali sarà possibile “popolare” il nuovo registro unico nazionale del terzo settore (Runts),** sia attraverso la presentazione delle istanze di nuova iscrizione in una delle sezioni del Runts, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 38, comma 1, D.M. 15.09.2020, sia attraverso il trasferimento al Runts dei **dati relativi agli enti iscritti nei registri delle Odv e delle Aps** delle regioni e province autonome e nel registro nazionale delle Aps.

Le sportive che abbiano già assunto la qualifica di associazioni di promozione sociale non dovranno effettuare alcun adempimento in quanto il trasferimento avverrà automaticamente e sarà il Runts che provvederà a richiedere eventuale documentazione mancante o ad evidenziare eventuali necessarie modifiche statutarie al fine di adeguamento alla disciplina del codice del terzo settore.

Le altre, invece, potranno liberamente valutare, a partire da tale data in avanti, l'opportunità di iscriversi o meno.

Ne deriva che nessuna associazione dovrà fare alcun tipo di adempimento entro il 23 novembre.

Si ricorda che il D.L. 77/2021 (**Decreto Sostegni**) ha previsto, all'articolo 66, una nuova proroga per **Odv, Aps e Onlus che intendano adeguare i propri statuti** a quanto previsto dal Codice del Terzo settore in forma semplificata, con le modalità e le maggioranze previste per le assemblee ordinarie. Il nuovo termine è fissato al **31 maggio 2022.**

Questa possibilità è esclusa, invece, per gli **adeguamenti statutari che saranno richiesti alle Asd** che dovessero presentare per la prima volta domanda di iscrizione al Runts.

In tal caso le eventuali modifiche che venissero richieste dovranno essere approvate da **assemblee straordinarie espressamente convocate** con i *quorum* costitutivi e deliberativi richiesti dallo statuto.

Questo non deve, però, fare dimenticare che **l'ingresso nel terzo settore non è privo di conseguenze.** Volendo anche dimenticare gli adempimenti (tra i quali, evidenziamo, l'obbligo della redazione dei rendiconti sulla base dei criteri fissati dal codice e dai decreti applicativi) resta un tema essenziale. Ossia la circostanza che **un eventuale “pentimento”, ossia la decisione, magari legata alla disciplina fiscale che sarà applicata, di rinunciare e chiedere la cancellazione dal Registro comporta l'obbligo di devolvere per attività altruistiche l'eventuale incremento patrimoniale realizzato nel periodo di iscrizione al Runts.**

A tal fine ribadiamo il suggerimento di **redigere**, all'atto della presentazione della domanda di iscrizione, una **situazione patrimoniale aggiornata** della associazione al fine di poter sempre con facilità determinare quale sia stato l'incremento patrimoniale in caso di cancellazione dal registro.

Le sportive che si dovranno iscrivere lo potranno fare solo in via telematica.

Sarà pertanto necessario munirsi di casella di posta elettronica e firma digitale. Inoltre, dovranno scegliere in quale “sezione” del registro intenderanno iscriversi.

Tendenzialmente le sportive potranno o iscriversi nell’ultima sezione, quella riservata “**agli altri enti**” che non richiede vincoli particolari (ma che consentirà di poter utilizzare solo le **agevolazioni fiscali previste per la generalità degli enti del terzo settore**) oppure assumere la veste di **imprese sociali o di associazioni di promozione sociale**. In questo caso si dovrà porre attenzione agli ulteriori requisiti costitutivi previsti per le imprese sociali dal **D.Lgs. 112/2017** oppure per le Aps dagli **articoli 35 e 36 del codice del terzo settore**.

La circostanza che le **sportive** non siano state, come tali e contrariamente ad altri tipi di enti, espressamente **tipizzate dal codice del terzo settore**, appare essere, se pure ve ne fosse stato bisogno, ulteriore prova di come nel codice del terzo settore possano essere ospitate solo alcune specifiche realtà del mondo dello sport e non tutti i soggetti che appartengono a questo mondo.

Va detto che, invece, si è avuta notizia che **non sia stata ancora presentata alla Unione europea la richiesta di autorizzazione per l’entrata in vigore del titolo X del D.Lgs. 117/2017** che contiene la **parte fiscale della riforma del terzo settore**. Per tale richiesta è stata nominata una apposita commissione che dovrà redigerla. Pronta, invece, è quella relativa alle **imprese sociali**.

La conclusione che ne deriva è che **gli enti che si iscriveranno al Runts potranno e dovranno, almeno ancora per tutto il 2022, applicare la disciplina fiscale oggi esistente**.

Una delle motivazioni “forti” che avrebbe visto orientate le sportive verso il terzo settore sarebbe stata la possibilità di ottenere la **personalità giuridica** attraverso la disciplina semplificata prevista dall’articolo 22 del codice del terzo settore.

Gli enti del terzo settore già esistenti o in fase di costituzione potranno ottenere la personalità giuridica con un **semplice atto notarile previa identificazione di un patrimonio di 15.000 euro**, valore fisso per tutto il territorio nazionale.

Va detto che il **D.Lgs. 39/2021**, che entrerà in vigore il prossimo primo settembre per le sportive, con meccanismo analogo, **consentirà di ottenere la personalità giuridica addirittura in assenza di patrimonio**.

È pertanto presumibile che le sportive rimangano in attesa di poter cogliere, tra qualche mese il medesimo risultato senza dover avere alcun tipo di limite patrimoniale

ENTI NON COMMERCIALI b

Il terzo settore e le scelte da effettuare

di **Guido Martinelli**

La possibilità, a partire da domani, 24 novembre, di iscrivere **nuovi soggetti al registro unico del terzo settore**, pone anche ai consulenti che si occupano di enti senza scopo di lucro nuove opportunità in quanto dovranno essere suggerite le scelte più idonee al tipo di attività svolto dall'ente cliente dello studio.

Infatti **una associazione culturale, o sportiva, avrà una disciplina giuridico-fiscale diversa a seconda che decida di rimanere fuori dal terzo settore, entrare nel terzo settore come "altro ente" oppure entrarci iscrivendosi come associazione di promozione sociale.**

Stante l'impossibilità di generalizzare la convenienza dell'una piuttosto che dell'altra situazione, sarà necessario **analizzare caso per caso le specificità degli enti in esame.**

Si faccia il caso di una **sportiva** che voglia accedere agli elenchi dei destinatari del **cinque per mille**. La disciplina contenuta nel **D.Lgs. 111/2017**, rubricato "**Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9 comma 1 lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106**" all'articolo 3, elencando i soggetti che possono essere iscritti distingue, alla lettera a), i **soggetti del terzo settore** dalle **associazioni sportive**, richiamate alla lettera e).

Una associazione sportiva per poter essere iscritta dovrà svolgere attività **sia per gli under 18 che per gli over 60.**

Tale limite non è previsto per le **associazioni di promozione sociale.**

Ecco, allora, che **un sodalizio sportivo privo di attività giovanile che voglia accedere agli elenchi dei beneficiari del 5 per mille, se diventasse anche associazione di promozione sociale potrà accedervi.**

Facciamo poi il caso di una **sportiva che gestisca, ad esempio, un circolo tennis e che svolga una importante attività culturale e ricreativa**, regolarmente inserita tra le proprie finalità statutarie in favore dei propri associati, al punto da avere in statuto suddivisi i **soci "giocatori"**, che utilizzano i campi da tennis, e i **soci "frequentatori"** riferito a quei soci che si limitano a partecipare alle rimanenti attività del circolo.

Al momento questa distinzione appare irrilevante sotto il profilo fiscale.

Lo diventerà, invece, non appena le **due riforme**, quella del **terzo settore** (in riferimento al titolo X del D.Lgs. 117/2017) e quella dello **sport** saranno **operative.**

Facciamo il caso che il nostro circolo tennis abbia deciso di organizzare una serie di **proiezioni cinematografiche**, ovviamente a pagamento in favore esclusivo dei propri associati.

Cosa accadrà? L'**articolo 148, comma 3, Tuir non sarà più applicabile per le attività culturali.** Pertanto **la sportiva** che organizzasse per i propri associati queste attività, non essendo più applicabile la disposizione di decommercializzazione **dovrà assoggettarli ad imposizione diretta e ad Iva.** Con l'ulteriore aggravante che, non essendo attività **connesse con le finalità istituzionali**, queste **non potranno neanche rientrare nel campo di applicazione della L. 398/1991.**

La medesima iniziativa organizzata da un circolo tennis che fosse anche una associazione di promozione sociale, invece, manterrebbe le agevolazioni previste sia ai fini dei redditi che dell'Iva ai sensi dell'articolo 85 del codice del terzo settore.

Ma un **ostacolo** è dietro l'angolo.

Il nostro circolo tennis costituito come **associazione di promozione sociale** si troverà a dover fare i conti con la riforma dello sport che prevede che **l'attività sportiva sia svolta in "via stabile e principale"** e che le **attività secondarie** possono essere svolte solo se abbiano "**carattere strumentale rispetto alle attività istituzionali**"; strumentalità che, evidentemente, diventa difficile rintracciare in un corso di cultura cinematografica rispetto all'attività sportiva.

Va ricordato che mentre nelle **associazioni sportive** la responsabilità personale degli amministratori appare circoscrivibile a quella disciplinata dall'**articolo 38 cod. civ.**, per quanto riguarda le associazioni non riconosciute, **l'associazione di promozione sociale vede i propri amministratori soggetti alle sanzioni personali previste e disciplinate dall'articolo 91 cts**, rubricato "*Sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi*". Tale norma colpisce le persone fisiche **indipendentemente dalla circostanza che l'ente del terzo settore in esame sia dotato o meno di personalità giuridica.**

L'organo competente a emettere i provvedimenti sanzionatori, ai sensi di quanto previsto dal comma 4, è l'ufficio del **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.**

Nel registro, ricordiamolo, tra l'altro devono essere iscritte:

1. le **modifiche di atto costitutivo e statuto**;
2. le **deliberazioni** di operazioni di trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione liquidazione e cancellazione;
3. entro il 30 giugno dovranno essere **depositati bilanci e rendiconti** della raccolta fondi.

Tutte le modifiche e i documenti dovranno essere depositati entro 30 giorni.

Di tale **adempimento** sono onerati gli **amministratori** che saranno soggetti, in caso di inadempimento, alle sanzioni di cui all'**articolo 2630 cod. civ.** (sanzione amministrativa da 103 a 1032 euro).

Da ricordare, infine, l'**articolo 83, comma 3, cts**, il quale prevede che **sia punito con una sanzione da 500 euro a 5.000 euro il legale rappresentante dell'ente che non comunichi, entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta, la perdita della natura "non commerciale"** dell'ente che presiede in relazione alla attività svolta.

Come si vede, quindi, differenti discipline (non solo sotto il profilo fiscale) che **imporranno ai consulenti attente valutazioni** sulle soluzioni che andranno a proporre.

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 realtà 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**.