

LE OPERAZIONI STRAORDINARIE FRA ENTI DEL TERZO SETTORE: ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI



Saverio SABATINI
Avvocato in Ancona

Mauro SEBASTIANELLI
Dottore Commercialista in Ancona

La recente istituzione del RUNTS conseguente all'introduzione del Codice del Terzo settore, porta con sé le problematiche delle operazioni straordinarie poste in essere fra ETS. L'introduzione dell'art. 42-bis c.c. ha fornito la disciplina civilistica delle suddette operazioni, rimandando, integralmente, alle disposizioni previste dal Libro V del Codice civile. Dal punto di vista fiscale, invece, non vi sono (ancora) disposizioni univoche che ne disciplinano l'imposizione diretta ed indiretta, lasciando all'interprete il compito di districarsi fra le pronunce ministeriali emanate ante introduzione del Codice. Il presente elaborato, senza pretesa di esaustività, si propone di analizzare i riflessi civilistici e fiscali delle operazioni straordinarie poste in essere fra ETS alla luce dell'introduzione del Codice del Terzo settore.

1

ASPETTI CIVILISTICI DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE FRA ENTI DEL TERZO SETTORE

Il quadro normativo di riferimento

Il DLgs. 3 luglio 2017 n. 117 (Codice del Terzo settore) ha profondamente innovato la disciplina degli enti non profit. La *mission* del legislatore viene denunciata già nella Relazione illustrativa allo Schema di DLgs., in adempimento a quanto previsto dalla L. 6.6.2016 n. 106 ("legge delega"), prevedendo "il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti, relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito Codice del Terzo settore.

Tale attività di revisione e riordino è finalizzata al sostegno dell'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, alla valorizzazione del potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, secondo comma, 4, 9, 18 e 118, comma 4, della Costituzione".

Ai fini del presente contributo appare utile ricordare:

- il rinvio operato dall'art. 3 comma 2 del CTS alle norme del codice civile "in quanto compatibili";
- l'art. 1 comma 2 lett. a) della L. 106/2016 sulla "revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzio-

- ni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute"; ma anche*
- l'art. 3 lett. e) della L. 106/2016 che indicava al legislatore delegato di "disciplinare il procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi introdotto dalla riforma del diritto societario di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6", e soprattutto
 - l'intervento normativo direttamente in seno al codice civile con l'art. 42-bis c.c. che conduce a ritenere che le predette **operazioni straordinarie**¹ possano ben riguardare non solo gli enti del Terzo settore di cui all'art. 4 del CTS ("*Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società [...] iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore*"), ma **tutti gli enti non societari**: "*se non è espressamente escluso dall'atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni. La trasformazione produce gli effetti di cui all'articolo 2498. L'organo di amministrazione deve predisporre una relazione relativa alla situazione patrimoniale dell'ente in via di trasformazione contenente l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione, nonché la relazione di cui all'articolo 2500-sexies, secondo com-*

ma. Si applicano inoltre gli articoli 2499, 2500, 2500-bis, 2500-ter, secondo comma, 2500-quinquies e 2500-nonies, in quanto compatibili. Alle fusioni e alle scissioni si applicano, rispettivamente, le disposizioni di cui alle sezioni II e III del capo X, titolo V, libro V, in quanto compatibili. Gli atti relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il libro V prevede l'iscrizione nel Registro delle imprese sono iscritti nel Registro delle Persone Giuridiche ovvero, nel caso di enti del Terzo settore, nel Registro unico nazionale del Terzo settore".

L'intervento del legislatore appare sicuramente idoneo a colmare un vuoto normativo che, tuttavia, era stato già colmato parzialmente dalla Riforma del diritto societario con l'introduzione della c.d. trasformazione eterogenea (artt. 2500-septies e 2500-octies c.c.) che, però, non trovava analogia previsione per fusioni e scissioni e soprattutto non contempla l'ipotesi in cui oggetto dell'operazione straordinaria siano solo enti non societari (tanto che il legislatore ha espressamente previsto all'art. 42-bis c.c. che si possano operare trasformazioni, fusioni e scissioni "reciproche" tra associazioni – anche non riconosciute – e fondazioni).

La posizione della Giurisprudenza prima della novella

Prima della Riforma del diritto societario, la giurisprudenza (prevalentemente amministrativa²) riteneva che "*il modello giuridico dell'associazione e quello della fondazione sono fondati su presupposti giuridici e strutturali totalmente diversi tra loro, cui l'ordinamento ricollega differenti assetti di poteri, di garanzie e di controlli, che assumono significato specifico alla luce della volontà (associativa o fondativa) che ha dato vita all'ente; pertanto, non può esservi transizione diretta (trasfor-*

1 Sul tema si veda anche, ampiamente, Morino E. "La trasformazione, la fusione e la scissione", in AA.VV. "Gli enti del Terzo settore e il nuovo Registro unico", Quaderni Eutekne, 157, Torino, 2021, p. 293 ss.; Maltoni M. "La trasformazione di fondazioni e associazioni", *Terzo settore, non profit e cooperative*, 2, 2020; Tarini F. "Le fusioni fra enti non commerciali", *ivi*, 2, 2019.

2 *Ex multis* Cons. Stato comm. spec., 20.12.2000 n. 288, *Ragiusan*, 2001, 203-3, p. 36.

mazione) dall'associazione alla fondazione, né tale scopo può essere raggiunto per il tramite di modifiche statutarie, che inciderebbero sulla sopravvivenza stessa dell'associazione, determinandone l'estinzione". Dopo la riforma, la stessa Giurisprudenza amministrativa si era pronunciata³ in guisa opposta, ritenendo che la trasformazione di enti collettivi sia un istituto di carattere generale e **il passaggio da associazione a fondazione debba considerarsi non solo ammissibile**, a fortiori rispetto alle ipotesi di trasformazione eterogenea espressamente previste (art. 2500-septies e 2500-octies c.c.), ma altresì costituisca **un'ipotesi di trasformazione "omogenea"**, poiché lascia inalterato il fine non lucrativo. Lo stesso Consiglio di Stato⁴ emanava, l'anno successivo, un parere che rimetteva nuovamente in discussione la possibilità di effettuare operazioni straordinarie tra enti collettivi: "gli artt. 2500-septies e 2500-octies cod. civ. rappresentano una deroga, dettando una normativa di favore per la trasformazione diretta, che non può applicarsi alle ipotesi non espressamente contemplate, per le quali riprende vigore la disciplina generale. Ciò implica l'innammissibilità della trasformazione diretta da associazione a fondazione. Né a diversa conclusione può pervenirsi considerando la possibilità di integrare il procedimento con le regole desunte dalle disposizioni in tema di società o suggerite dalla prassi notarile, come sono le linee guida elaborate dalla Regione Lombardia a seguito di un lavoro tecnico congiunto con il Consiglio Notarile di Milano e la Prefettura di Milano. Tale prassi è priva di fondamento, non operando in questa materia né l'analogia, né il generale principio di cui all'art. 1322 cod. civ. Si può aggiungere che il principio di semplificazione («è inutile fare con più ciò che si può fare con meno») male è richiamato nella questione in esame, poiché la teoria del raso-

io di Occam postula che «a parità di fattori la spiegazione più semplice è da preferire», mentre tra le alternative di trasformazione diretta dell'associazione in fondazione e di estinzione dell'associazione e costituzione della fondazione non v'è un rapporto di tal natura, ossia «a parità di fattori», perché la possibilità che si passi direttamente da un ente giuridico a base personale a un ente giuridico a base patrimoniale è una soluzione illogica, che, piuttosto che semplificare, viola il principio scientifico «natura (lex) non facit saltus»".

In tale contesto a dir poco nebuloso, l'art. 42-bis c.c. interviene a risolvere la predetta *querelle* in via definitiva.

Il Comitato

Secondo l'art. 42-bis comma 1 c.c. "[...] le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni". Il legislatore ha ommesso di considerare il Comitato, tuttavia **si ritiene che questo strumento partecipativo debba, ormai pacificamente, ricondursi alla realtà associativa**, così dovendosi intendere di *default* compreso anche il comitato nell'alveo degli enti di pertinenza e di arrivo di cui alla novella. Sul punto si trova conforto nella Giurisprudenza⁵ che così si è espressa su punto: "secondo un più risalente orientamento, la figura in esame è da ricondurre nell'ampio fenomeno associativo e si caratterizza per il fatto che tra gli associati si instaura un vincolo allo scopo di attuare, attraverso la raccolta dei fondi, una di quelle finalità indicate in modo esemplificativo nella norma di cui all'art. 39 c.c. In questa ottica, il comitato rientra nello schema dell'associazione allo stesso modo in cui vi rientrano le società, i consorzi etc., con l'unica particolarità consistente nel modo di formazione del

3 Consiglio di Stato 23.10.2014 n. 5226, in *Sistema Integrato Eutekne*.

4 Parere Consiglio di Stato 30.1.2015 n. 296, in *Sistema Integrato Eutekne*, con nota di Miele L. "Inammissibile la trasformazione diretta da associazione a fondazione", *Il Quotidiano del Commercialista*. www.eutekne.info, 8.6.2015.

5 Cass. 23.6.1994 n. 6032, *Nuova giur. civ. comm.*, 1995, I, p. 27.

patrimonio, costituito soltanto dalle oblazioni dei sottoscrittori, che dà l'impronta all'intera disciplina. Da opposto punto di vista si ravvisa una stretta analogia con la fondazione, sulla considerazione che il patrimonio di cui l'organismo si avvale per la realizzazione dello scopo in vista del quale è sorto, è costituito dalle offerte di terzi e non è possibile mutarne la destinazione. È venuta tuttavia affermandosi in tempi recenti, una terza impostazione, che può definirsi dualistica, secondo la quale i tratti essenziali ed inconfondibili della figura si rilevano attraverso le cadenze lungo le quali essa assume consistenza. Vi è una fase iniziale nella quale un gruppo di persone annuncia una pubblica iniziativa riconducibile ad una di quelle indicate nell'art. 39 c.c. e, per reperire i mezzi occorrenti alla sua realizzazione, promuove una pubblica sottoscrizione. Nella seconda fase si procede alla erogazione del patrimonio così raccolto secondo lo scopo annunciato. È dunque evidente, secondo questa prospettiva, che all'origine del fenomeno vi è un contratto associativo avente ad oggetto l'esercizio in comune dell'attività di raccolta dei mezzi finanziari presso il pubblico; sui fondi raccolti viene poi a costituirsi un vincolo di destinazione analogo a quello che inerisce al patrimonio di una fondazione. Nel quadro empiricamente tracciato dalla legge è, poi, possibile distinguere tra comitati costituiti per scopi occasionali, che vivono per tempo necessario al loro conseguimento (il modello tipico è quella del comitato di festeggiamento) e comitati che sorgono per realizzare finalità protratte nel tempo, come quelli eretti per realizzare scopi benefici ed assistenziali in favore di una pluralità inde-

terminata di soggetti, che versano nelle condizioni previste per fruire delle prestazioni assistenziali, la cui caratteristica è data dal fatto che, pur evolvendosi nel senso dianzi indicato, permangono fino a che sia perdurante lo scopo in vista sono venuti in essere".

L'efficacia dell'operazione straordinaria

Se per le società di capitali appare pienamente condivisibile il principio di diritto assunto dalle Sezioni Unite della Cassazione⁶ a mente del quale "in base all'art. 2504 bis, comma 1, c.c., nel testo novellato dal DLgs. 6/2003, la fusione fra società non comporta l'estinzione di un soggetto e la correlativa creazione di un diverso soggetto, ma si risolve in una vicenda meramente evolutiva-modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo", maggiori dubbi potrebbero emergere per gli **enti non societari**, anche alla luce dell'effetto successorio espressamente riconosciuto dalla più recente Giurisprudenza⁷, secondo la quale "l'incorporazione di un'associazione o comitato non riconosciuti in un'associazione o comitato riconosciuti determina la successione dell'incorporante nei rapporti giuridici dell'incorporato, che si estingue"⁸. L'orientamento "**successorio**" era pacifico nella Giurisprudenza ante art. 42-bis c.c. e trova oggi conferma financo in una recentissima pronuncia delle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione⁹ che hanno ribadito il principio di diritto secondo cui "**la fusione per incorporazione estingue la società incorporata**". Pochi gior-

6 Cass. SS.UU. 8.2.2006 n. 2637, in *Sistema Integrato Eutekne*. Conformi, ex plurimis, Cass. 27.10.2010 n. 21961; Cass. SS.UU. 31.10.2007 n. 23019, *ivi*.

7 Cass. Sez. Lavoro 9.10.2020 n. 21880, in *Sistema Integrato Eutekne*.

8 Così in motivazione: "poiché nella fattispecie il comitato e l'associazione, attori, non si erano sciolti, ma risultavano confluiti in un altro comitato, non poteva farsi riferimento ai principi in tema di scioglimento delle associazioni non riconosciute, dovendo invece la fattispecie essere regolata dai principi in tema di trasformazione o incorporazione di comitati di associazioni non riconosciute, i quali, pur non essendo persone giuridiche, sono comunque autonomi centri di imputazione, di guisa che la loro incorporazione (o confluenza), lungi dal creare una situazione di liquidazione degli stessi, determina, invece, un'ipotesi di successione a questi del nuovo comitato o dell'associazione, in cui sono stati incorporati, donde il subentro nei rapporti giuridici del comitato o dell'associazione incorporati del comitato incorporante e l'estinzione dei soggetti inglobati".

9 Cass. SS.UU. 30.7.2021 n. 21970, in *Sistema Integrato Eutekne*.

ni prima la stessa Suprema Corte¹⁰ si era pronunciata precisando come *"le associazioni non riconosciute costituiscono un'organizzazione di persone legate tra loro dal perseguimento di un fine di comune interesse. In mancanza di una normativa giuridica più dettagliata, sono gli accordi interni che ne regolano l'ordinamento e solo in mancanza di una diversa volontà espressa dagli associati è possibile fare ricorso, di volta in volta, in via analogica, alle disposizioni che regolano casi analoghi per le associazioni riconosciute, per le società e anche in tema di comunione, compatibilmente con la struttura di ogni singolo rapporto. Pertanto, esattamente, è fatto riferimento all'art. 2504 c.c., relativo alla fusione di società, in ipotesi che risulti accertato (con indagine di fatto, che si sottrae al controllo di legittimità, se il relativo apprezzamento è congruamente e logicamente motivato) che due associazioni non riconosciute si sono unificate, dando luogo alla loro estinzione ed alla successione a titolo universale, in tutti i loro rapporti, dell'organismo nato dalla unificazione"*.

Il tema appare di grande interesse anche ai fini processuali, sicchè è necessario comprendere se alle operazioni straordinarie di cui al richiamato art. 42-bis c.c. si applichi o meno la disciplina di cui all'art. 2504-bis c.c. ("effetti della fusione"). Aderendo alla preferibile Giurisprudenza¹¹, appare corretto concludere che tale norma plasmi una **vicenda meramente modificativa-evolutiva** della medesima compagine societaria, con conservazione delle proprie identità, garantendo la prosecuzione dei rapporti anche processuali, con legittimazione attiva e passiva della società incorporante o della nuova società, ma lasciando immutata analoga legittimazione attiva e passiva della società incorporata, senza dar

luogo ad una successione *"mortis causa"* ed essendo impedita l'interruzione del processo. Nondimeno, laddove la società incorporata sia cancellata dal Registro delle imprese, con conseguente sua estinzione, viene meno anche la sua legittimazione processuale. Alle medesime conclusioni, a parere di chi scrive, si può giungere per le **associazioni e fondazioni**, stante l'espreso rinvio operato dall'art. 42-bis c.c. alla disciplina dettata per le società di capitali: *"alle fusioni e alle scissioni si applicano, rispettivamente, le disposizioni di cui alle sezioni II e III del capo X, titolo V, libro V, in quanto compatibili"* nonché alla luce dell'espreso rinvio all'art. 2498 c.c. in tema di continuità dei rapporti giuridici, secondo cui *"Con la trasformazione l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione"*.

Lo spazio concesso all'autonomia privata

La Riforma del diritto societario ha introdotto una disciplina "legale" delle società a responsabilità limitata, introducendo ampia autonomia statutaria nel prevedere deroghe al regime legale. In materia di trasformazione eterogenea, l'art. 2500-octies c.c. già prevede al comma 3 che *"la trasformazione di associazioni in società di capitali può essere esclusa dall'atto costitutivo"*. Nel solco di tale estesa autonomia privata¹² si innesta il primo inciso dell'art. 42-bis c.c. che riconosce agli statuti di associazioni riconosciute e non riconosciute e delle fondazioni di **escludere espressamente la facoltà di attuare operazioni straordinarie**. Tuttavia, mentre appare cristallina la *ratio* del citato art. 2500-octies comma 3

10 Cass. 6.7.2021 n. 19057, in *Sistema Integrato Eutekne*.

11 Cass. 10.12.2019 n. 32208, in *Sistema Integrato Eutekne*. Conf. Trib. Benevento 20.8.2021 n. 1679, *ivi*.

12 Alcuni limiti sono previsti dall'art. 12 del DLgs. 3.7.2017 n. 112 per le imprese sociali gestite in forma di associazioni o fondazioni: 1) la trasformazione, la fusione e la scissione delle imprese sociali devono essere realizzate in modo da preservare l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio, e il perseguimento delle attività e delle finalità da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere (co. 1); 2) gli atti di trasformazione, fusione e scissione devono es-

c.c. (stante il radicale mutamento dello scopo sociale da associazione in società di capitali), più discutibile appare la previsione di un divieto di trasformazione (fusione e scissione) tra enti che operano pur sempre nell'ambito non lucrativo, tanto più che quel divieto potrebbe ben essere abrogato dall'autonomia privata, con i *quorum* dell'art. 21 c.c. (che – salve espresse previsioni di diversa natura – detta un principio di matrice eminentemente maggioritaria). A diverse conclusioni si può invece giungere per l'eventuale presenza di un siffatto divieto nello statuto di una fondazione, stante la necessità di rispettare il volere del fondatore (si pensi allo stesso art. 28 c.c. al cui comma 1 si prevede che *"quando lo scopo è esaurito o divenuto impossibile o di scarsa utilità, o il patrimonio è divenuto insufficiente, l'autorità governativa, anziché dichiarare estinta la fondazione, può provvedere alla sua trasformazione, allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore"*). Ovvero nelle fondazioni appare corretto ritenere che un'operazione straordinaria vietata dallo statuto (e che dunque imponga la modifica statutaria) non possa essere deliberata senza il consenso espresso del fondatore.

Il punto non merita approfondimenti se non per quegli enti costituiti anteriormente all'introduzione della novella, stante il principio della irretroattività di cui all'art. 11 delle Preleggi. Appare allora corretto domandarsi **se la facoltà di attuare operazioni straordinarie debba essere estesa anche a quegli enti collettivi costituiti prima della introduzione dell'art. 42-bis c.c.** ad opera dell'art. 98 comma 1 del

DLgs. 117/2017. In tal senso appare corretto aderire a quella Giurisprudenza¹³ che opera un espresso rinvio alla c.d. teoria del fatto compiuto, secondo cui la legge nuova può essere applicata ai fatti, agli *status* ed alle situazioni esistenti o sopravvenute alla data della sua entrata in vigore, ancorché conseguenti ad un fatto passato, quando essi devono essere presi in considerazione per se stessi, prescindendo del tutto dal fatto generatore, in modo che di quest'ultimo non ne resti modificata la disciplina; sicché, ove lo *ius superveniens* incida non sul fatto generatore, ma sui suoi effetti, che trovano il loro normale svolgimento nel tempo, esso può essere applicato retroattivamente, con l'attribuzione *ex nunc* di effetti nuovi a fatti pregressi. Un caso analogo è stato trattato per l'applicazione alle società di persone costituite anteriormente alla riforma del diritto societario, in ordine, ad esempio, ai *quorum* deliberativi della trasformazione progressiva: sul punto si condivide l'interpretazione fornita da una parte della Giurisprudenza¹⁴ secondo cui nelle società di persone costituite prima dell'entrata in vigore della riforma di diritto societario del 2003, in assenza di previsioni negoziali espresse capaci di derogare all'attuale sistema previsto per le modificazioni oggettive del contratto di società di persone, dovrà ritenersi operante la regola posta suppletivamente dall'art. 2500-ter comma 1 c.c.; in particolare, deve ritenersi applicabile la nuova disposizione normativa laddove lo statuto della società di persone *ante* riforma si limiti ad effettuare un generico rinvio alla normativa vigente per tutto quanto ivi non previsto.

sere posti in essere in conformità alle disposizioni dell'apposito decreto adottato dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore (co. 2); 3) l'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifica, con atto scritto di data certa, al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali l'intenzione di procedere ad uno degli atti di cui sopra, allegando la documentazione necessaria alla valutazione di conformità al citato decreto ovvero la denominazione dei beneficiari della devoluzione del patrimonio (co. 3); 4) l'efficacia degli atti di cui sopra è subordinata all'autorizzazione del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, che si intende concessa una volta decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione (co. 4); 5) in caso di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo è devoluto ad altri enti del Terzo settore costituiti ed operanti da almeno tre anni o ai fondi di cui all'art. 16 co. 1 del DLgs. 112/2017, secondo le disposizioni statutarie (co. 5).

13 Tra le più recenti TAR Calabria Reggio Calabria 6.5.2015 n. 444, *Foro amm.*, 2015, p. 1587.

14 *Ex multis*, Trib. Napoli 4.6.2014, *Le Società*, 2014, p. 1417, con nota Stabilini A. "Quorum assembleare delle società di persone per la trasformazione in società di capitali e irregredibilità degli effetti una volta effettuati gli adempimenti pubblicitari".

Nel caso di specie, dunque, non si ritiene pertinente il rinvio all'art. 11 delle Preleggi e, stante l'assenza di regimi transitori, si sposa la tesi della piena applicabilità del nuovo art. 42-*bis* c.c. agli enti già costituiti prima del 3 agosto 2017.

Le attività prodromiche alla trasformazione

L'art. 42-*bis* c.c. prevede espressamente l'**obbligo di redigere una relazione relativa alla situazione patrimoniale** dell'ente in via di trasformazione contenente l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione, nonché la relazione di cui all'art. 2500-*sexies* c.c.¹⁵. Tale previsione appare il frutto non già (come nelle società di capitali) della necessità di dover prestare speciali tutele all'integrità e veridicità del capitale sociale, in ottica di protezione dei creditori, bensì della necessità di verificare la congruità del patrimonio e verificare il rispetto dei minimi previsti dall'art. 22 comma 4 del CTS¹⁶. Ritenendosi gli associati (o l'organo amministrativo per le Fondazioni nelle quali l'operazione straordinaria sia deferita a tale organo) i soggetti interessati a tale relazione, **si ritiene ammissibile una rinuncia unanime alla relazione, mentre appare corretto propendere per l'impossibilità di prevedere rinunce alla situazione patrimoniale** (ed alla stima di cui all'art. 2500-*ter* c.c.) stante la loro funzione di controllo di congruità del patrimonio, tanto più negli ETS (vedi art. 22 del CTS).

La procedura è poi subordinata al **diritto di opposizione da parte dei creditori** ex art. 2500-*nonies* c.c., il che potrebbe anche spiegare la *ratio* di prevedere (in uno con la situazione patrimoniale) l'elenco dei creditori quale elemento essenziale della relazione, stante la necessità di consentire a costoro di eventualmente opporsi all'operazione, tanto più laddove si volesse evitare il regime di sospensione e ottenere l'immediata esecutività dell'operazione, solo così potendosi confrontare i nominativi dei creditori che abbiano prestato il proprio consenso o siano stati pagati con quelli inclusi in tale dettaglio. In ordine al **quorum** deliberativo si ritiene operante la disciplina codicistica e - ove derogata - quella statutaria, stante il fatto che l'art. 42-*bis* c.c. non richiama l'art. 2500-*octies* comma 2 c.c., secondo cui "*La deliberazione di trasformazione deve essere assunta [...] nelle associazioni con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato*".

Il recesso

L'art. 24 c.c. prevede espressamente che "*L'associato può sempre recedere dall'associazione se non ha assunto l'obbligo di farne parte per un tempo determinato. La dichiarazione di recesso deve essere comunicata per iscritto agli amministratori e ha effetto con lo scadere dell'anno in corso, purché sia fatta almeno tre mesi prima*". Allo stesso modo si prevede il divieto per il receduto di ripetere i contributi versati o di vantare diritti sul patrimonio associativo.

15 L'art. 2500-*sexies* co. 2 c.c. dispone che "*Gli amministratori devono predisporre una relazione che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione. Copia della relazione deve restare depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione; i soci hanno diritto di prenderne visione e di ottenerne gratuitamente copia*".

16 L'art. 42-*bis* c.c. dichiara applicabile all'operazione in esame anche l'art. 2500-*ter* co. 2 c.c., in base al quale "*Nei casi previsti dal precedente comma il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima redatta a norma dell'articolo 2343 ovvero dalla documentazione di cui all'articolo 2343-*ter* ovvero, infine, nel caso di società a responsabilità limitata, dell'articolo 2465. Si applicano altresì, nel caso di società per azioni o in accomandita per azioni, il secondo, terzo e, in quanto compatibile, quarto comma dell'articolo 2343 ovvero, nelle ipotesi di cui al primo e secondo comma dell'articolo 2343-*ter*, il terzo comma del medesimo articolo*". La norma va letta in combinato disposto con l'art. 22 co. 4 c.c., secondo cui "*Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro*". Ne deriva la necessità di produrre una relazione giurata, ma lasciando all'ente la facoltà di nomina del perito, senza dover adire il Tribunale.

Appare allora logico che l'art. 42-*bis* c.c., in caso di trasformazione di associazioni, non preveda il diritto di recesso per i dissenzienti o gli astenuti, tanto che non viene espressamente richiamato l'art. 2500-*ter* comma 1 c.c., ovvero si ritiene che **la mera operazione straordinaria non valga ex se quale giusta causa di recesso**, dovendosi, al più, indagare se ricorra una giusta causa concreta, laddove venga apportata una radicale modificazione all'impianto sociale.

Fusioni e scissioni

Appare agevole precisare fin da subito che per gli enti non lucrativi non si pone un tema di rapporti di cambio né appare possibile immaginare una scissione non proporzionale asimmetrica, così limitandoci ad un mero rinvio alla disciplina codicistica per quel che riguarda le fusioni e scissioni *tout court* e rinviando alla disciplina già analizzata per le fusioni e scissioni c.d. trasformativa, così imponendosi la necessità di redigere la situazione patrimoniale (con tanto di elenco dei creditori) aggiornata a non più di centoventi giorni (e non surrogabile dal bilancio dell'ultimo esercizio, se questo è stato chiuso non oltre sei mesi prima), la relazione di cui all'art. 2500-*sexies* comma 2 c.c., nonché la perizia di cui all'art. 2500-*ter* comma 2 c.c.

Il regime della pubblicità

L'ultimo comma dell'art. 42-*bis* c.c. espressamente prevede il regime della **doppia pubblicità**: "*gli atti relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il libro V prevede l'iscrizione nel Registro delle imprese sono iscritti nel Registro delle Persone Giuridiche ovvero, nel caso di enti del Terzo settore, nel Registro unico nazionale del Terzo settore*". Questa declinazione conferma l'applicabilità della norma anche a quelle associazioni e fondazioni che non rientrino nel perimetro dell'art. 4 del CTS. A ben vedere la norma appare chiara sia per gli ETS che per

gli enti non ETS, differenziandosi le due fattispecie eminentemente per l'Ufficio presso il quale effettuare la richiesta pubblicità: in caso di **trasformazione**, sarà applicabile l'art. 2500 comma 2 c.c. ("*l'atto di trasformazione è soggetto alla disciplina prevista per il tipo adottato ed alle forme di pubblicità relative, nonché alla pubblicità richiesta per la cessazione dell'ente che effettua la trasformazione*") cui l'art. 42-*bis* c.c. espressamente fa rinvio; per le **fusioni e scissioni**, la pubblicità sarà effettuata nel registro proprio dell'ente cui l'atto si riferisce. Appare altrettanto pacifica la metodologia pubblicitica per le **imprese sociali** (art. 11 comma 3 del CTS), le cui formalità verranno effettuate nell'apposita sezione del Registro delle imprese, mentre qualche riflessione ulteriore va fatta per le **associazioni non riconosciute** che siano anche ETS. Non può essere posto in dubbio che anche le associazioni prive di personalità giuridica (ovvero che esulino dal perimetro di cui all'art. 22 c.c.) possano essere ETS: basti pensare a quanto previsto dall'art. 4 comma 1 del CTS "*sono enti del Terzo settore [...] le associazioni, riconosciute o non riconosciute*", di tal che vale anche per le associazioni non riconosciute il precetto di cui all'art. 48 comma 2 del CTS ("*nel Registro devono inoltre essere iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione*"). Maggiori difficoltà possono sorgere per quelle associazioni non riconosciute che si trovino al di fuori del perimetro dell'art. 4 del CTS e che, in quanto prive di personalità giuridica, non siano iscritte nel Registro delle Persone Giuridiche. Per tali enti, infatti, non può operare il regime di pubblicità di cui all'ultimo comma dell'art. 42-*bis* c.c., sicché appare corretto concludere che verrà applicata la sola (eventuale) forma di pubblicità relativa all'ente risultante dall'operazione, qualora soggetto ad iscrizione in un pubblico registro (es. trasformazione di una associazione non riconosciuta in una fondazione). A ben vedere, quello della pubblicità, potrebbe anche porsi come un falso problema, sol se si

pensi che l'istituto della trasformazione eterogenea già conosce ipotesi in cui l'ente di arrivo non risulti iscritto in pubblici registri (es. comunione di azienda ma anche la stessa associazione non riconosciuta, espressamente indicata dall'art. 2500-*septies* c.c.); per tali ipotesi soccorre l'art. 2500-*nonies* c.c. che subordina l'efficacia dell'operazione straordinaria al decorso dei sessanta giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari senza formale opposizione da parte dei creditori, salvo che consti il consenso dei creditori stessi o il pagamento di quei creditori che non abbiano prestato il consenso (così di fatto bypassando la pubblicità legale e le connesse esigenze informative). Appare, tuttavia, logico ritenere che – in mancanza di adempimenti pubblicitari (per carenza di una iscrizione) – quei creditori possano prestare il consenso o rifiutarlo quando siano stati tempestivamente posti nella condizione di conoscere l'operazione, di talché appare corretto ritenere che in mancanza di un regime di pubblicità legale, dovrà essere l'organo amministrativo a curarsi degli adempimenti informativi, in omaggio alla tutela dei diritti del ceto creditorio.

Dal punto di vista pratico, invece, se non si pongono problemi di sorta per quel che riguarda il Registro delle Persone Giuridiche, ben diverso è il discorso per il Registro unico nazionale del Terzo settore ("RUNTS") giacché in tempi recenti è intervenuta la quinta proroga (DL 77/2021) che ora concede alle ONLUS di potersi allineare alla riforma entro il 31 maggio 2022; nel frattempo sono scaduti il 21 aprile scorso i sei mesi concessi alle Regioni per attivare il RUNTS ma allo stato attuale non risulta fissata alcuna nuova data.

LA DISCIPLINA FISCALE DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Imposte dirette

TRASFORMAZIONE

Con riferimento all'operazione di trasformazione, al fine di inquadrare correttamente il trattamento impositivo diretto dell'operazione, è necessario operare una distinzione a seconda che l'ente trasformante e trasformato siano commerciali o meno¹⁷.

Partendo dalla disciplina generale della trasformazione ai fini dell'IRES, contenuta nel Testo Unico, si rammenta che l'art. 170 del TUIR, al comma 1, stabilisce che: "*La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento*". In altre parole, la disposizione sopra riportata dispone che la trasformazione da un tipo di società commerciale in un altro tipo di società commerciale e viceversa è una operazione neutrale in quanto non comporta realizzo né distribuzione delle plusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

Ciò posto, occorre precisare che la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nel TUIR (ivi compresa la disposizione recata dal citato art. 170) è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del TUIR per le società personali commerciali e dalle disposizioni del Titolo II per le società e gli enti soggetti ad IRES¹⁸.

17 Sul punto, condivisibilmente, la ris. 28.6.2019 n. 63, afferma che "il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non commercialità. Infatti, mentre il carattere non commerciale dell'ente dipende dallo svolgimento in via esclusiva o prevalente di attività d'impresa, l'assenza del fine di lucro implica, invece, un'espressa previsione statutaria che vincola la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa (anche in forma indiretta) la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente (cfr. circolare 12 maggio 1998 n. 124/E, risoluzione 18 ottobre 2007, n. 299/E e risoluzione 29 luglio 2014, n. 74/E)".

18 La circ. Min. Finanze 15.5.1997 n. 137/E, § 15.3, ha evidenziato che "la trasformazione è un'operazione neutra, ai sensi dell'articolo 122 del TUIR [ora 170], in quei casi in cui entrambi i soggetti che partecipano alla detta operazione svolgono attività d'impresa".

In altre parole, il principio di neutralità delle operazioni straordinarie, in base al quale il passaggio di beni dalle società o dagli enti preesistenti a quello o quelli risultanti dalle citate operazioni, non dà luogo a fenomeni realizzativi, implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono un'attività commerciale¹⁹.

Sulla scorta delle considerazioni sopra svolte, condividendo quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con ris. 28.6.2019 n. 63²⁰, **qualora sia l'ente trasformando che l'ente trasformato siano inquadrabili fra gli enti commerciali, "si ritiene applicabile il regime di neutralità fiscale previsto dal citato articolo 170, comma 1, del TUIR"**.

Diverse considerazioni sono da svolgersi nell'eventualità in cui si presenti una **trasformazione eterogenea**, disciplinata dal punto di vista dell'imposizione diretta, dall'art. 171 del TUIR che prevede che in caso di trasformazione, effettuata ai sensi dell'art. 2500-septies c.c., di una società soggetta all'imposta di cui al Titolo II in ente non commerciale, i beni della società si considerano realizzati in base al **valore normale**, salvo che non siano confluiti nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso. Le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'art. 47, sono assoggettate a tassazione nei confronti dei soci o associati:

a. nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;

b. nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, se non iscritte in bilancio ovvero iscritte senza la detta indicazione. In caso di trasformazione in comunione di azienda si applicano le disposizioni dell'art. 67 comma 1 lett. h). Si applicano le disposizioni del comma 5 dell'art. 170.

La trasformazione, effettuata ai sensi dell'art. 2500-octies c.c., di un ente non commerciale in società soggetta all'imposta di cui al Titolo II si considera conferimento limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso.

Sul punto, è interessante rilevare la posizione dell'Amministrazione finanziaria con riferimento ad una fusione di una società a responsabilità limitata in una fondazione non esercente alcuna attività commerciale²¹, con particolare riguardo alla **tassazione delle riserve di utili in sospensione di imposta**, che dovrebbe avvenire al momento della loro effettiva distribuzione o utilizzazione per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio. L'Agenzia delle Entrate assimila la suddetta operazione ad una trasformazione eterogenea regressiva. Invero, si ritiene che tale condizione possa essere soddisfatta unicamente quando il soggetto trasformato (nel caso di specie, la fondazione incorporante) svolga anche un'attività commerciale, in quanto solamente in questa evenienza può accadere, come letteralmente previsto dal richiamato comma 1, secondo periodo, lett. a) dell'art. 171 del TUIR, che le riserve vengano utilizzate per coprire (o meno) perdite d'esercizio.

Diversamente, si riconoscerebbe l'applicazione di un regime di sospensione d'imposta (sia

19 Cfr. ris. Agenzia Entrate 15.4.2008 n. 152, riferita all'operazione di fusione fra due enti religiosi, ma estendibile per analogia anche alla trasformazione. Nella risposta, l'Amministrazione finanziaria afferma chiaramente che "l'operazione di fusione rappresentata, che coinvolge due enti religiosi, non è da considerare «realizzativa» e può quindi, beneficiare della neutralità fiscale ex articolo 172, comma 1, del Tuir, limitatamente a quei beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa (e, pertanto, indicati nell'inventario, ai sensi dell'articolo 144, comma 3, del Tuir) che, dopo la fusione, confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante".

20 Sul punto, si veda Gavioli F. "Trasformazione da ente non commerciale a fondazione: imposta di registro in misura fissa", *Coop. enti non profit*, 10, 2019, p. 15 e Mauro A. "Registro fisso se l'associazione riconosciuta si trasforma in fondazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.6.2019.

21 Cfr. ris. Agenzia Entrate 7.3.2017 n. 27, commentata da Sanna S. "Fusione «eterogenea» con imponibilità delle riserve in sospensione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 8.3.2017.

sulla fondazione che sui soci) che, nel caso specifico, non è suffragato da alcuna disposizione normativa.

Pertanto, nel caso in cui l'ente non commerciale risultante dalla trasformazione non eserciti alcuna attività commerciale, la riserva in sospensione di imposta deve essere tassata in capo alla società, per effetto della destinazione a finalità estranea dell'intera sua attività, mentre in capo all'ente non commerciale saranno considerate distribuite le riserve di utili, come previsto dalla lett. b) del secondo periodo del comma 1 dell'art. 171 del TUIR, nell'esercizio successivo a quello di trasformazione. In ordine alla **trasformazione eterogenea progressiva** di cui all'art. 2500-*octies* c.c., l'art. 171 comma 2 del TUIR considera al pari di un conferimento la trasformazione di enti non commerciali in società di capitali e viene, nella sostanza, equiparata a quella della trasformazione di società semplice in società di capitali. In altre parole, il legislatore ha inteso assimilare la trasformazione eterogenea progressiva ad un **conferimento**, considerando in tal modo assoggettati al prelievo tutti i plusvalori maturati durante la permanenza dei beni in regime di impresa ma non anche i plusvalori ad esso estranei e quindi venuti a maturazione prima dell'acquisizione dei beni nella sfera imprenditoriale. Questa qualificazione della trasformazione come "apporto" e quindi come conferimento ha determinato la modifica dell'art. 67 del TUIR laddove inserendo la lett. n) si stabilisce che il conferimento, derivante dall'operazione di trasformazione eterogenea progressiva, comporta la tassazione di plusvalori ove ricorrano le condizioni previste dallo stesso art. 67 per la cessione di immobili, terreni e partecipazioni.

FUSIONE E SCISSIONE

Con riferimento alle operazioni di fusione e scissione societaria, l'art. 174 del TUIR applica analogicamente (in quanto applicabili) gli artt.

172 (fusione di società) e 173 (scissione di società) *"anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società"*.

In linea generale, pertanto, le disposizioni dei succitati articoli, prima fra tutti la **neutralità** ai fini dell'imposizione diretta delle due operazioni straordinarie, si applicano anche quando gli enti che le pongono in essere sono diversi dalle società. Tuttavia, l'inciso *"in quanto applicabili"* posto nella norma attribuisce all'interprete il compito di selezionare la modalità di applicazione degli articoli citati all'operazione straordinaria posta in essere dagli enti diversi dalle società. In riferimento alla disciplina degli enti non commerciali è, tuttavia, importante effettuare una distinzione: come osservato nella ris. Agenzia Entrate 18.4.2008 n. 162²², la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nel TUIR è basata sul presupposto che *"le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del T.U.I.R. per le società personali e dalle disposizioni del Titolo II per le società e gli enti soggetti ad IRES"*. Viene infatti osservato che il principio di neutralità delle fusioni, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti a quello risultante dall'operazione non dà luogo a fenomeni realizzativi, implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono un'attività commerciale.

In conseguenza delle particolari caratteristiche dell'attività svolta dagli enti non commerciali, **il principio di neutralità dell'operazione di fusione (scissione) si applica esclusivamente all'incorporazione (scissione) dei beni relativi all'attività commerciale che, dopo la fusione (scissione), confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante (beneficiario).**

È pertanto necessario, in via preliminare,

22 Conformemente anche la ris. 152/2008.

individuare correttamente i beni relativi all'impresa dell'ente non commerciale. A tal fine, come ricorda la risoluzione, si deve fare riferimento a quelli che risultano indicati nell'inventario, secondo quanto prevede il comma 3 dell'art. 144 del TUIR (che rinvia all'art. 65 commi 1 e 3-*bis*). Questa condizione permette ancora una volta di ribadire la necessità che l'attività commerciale dell'ente non commerciale sia gestita in maniera separata rispetto a quella istituzionale. La linea di demarcazione della sfera commerciale rispetto a quella istituzionale si traccia, in prima battuta, seguendo quanto indicato nell'inventario relativo all'impresa. Come detto, il passaggio dei beni, a seguito della fusione, tra le due gestioni commerciali non genera conseguenze. Lo stesso vale nel caso in cui la gestione istituzionale confluisca in quella istituzionale del soggetto incorporante, dal momento che, come osserva la risoluzione, l'operazione rimane sempre fuori dal regime d'impresa. Diverso è invece il caso in cui **la gestione commerciale venga incorporata in quella istituzionale dell'ente incorporante oppure quello in cui la gestione istituzionale venga incorporata in quella commerciale dell'ente incorporante.**

In entrambi i casi, la risoluzione ritiene applicabili, per analogia, i principi sottesi alla formulazione dell'art. 171 del TUIR sulla "trasformazione eterogenea": in particolare, il comma 1 dell'art. 171 si occupa di regolamentare la trasformazione, effettuata ai sensi dell'art. 2500-*septies* c.c., di una società soggetta all'IRES in ente non commerciale. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la logica sottostante a questa operazione è quella che si può applicare nel caso in cui i beni relativi alla gestione commerciale dell'ente incorporato passino alla sfera istituzionale dell'ente incorporante. In questa ipotesi, come detto – in analogia con quanto previsto dal comma 1 dell'art. 171 del TUIR – i beni si devono considerare realizzati al valore normale, generando plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione

a finalità estranee all'esercizio di impresa. Nel caso in cui, invece, i beni non relativi all'impresa confluiscono, per effetto della fusione, nell'impresa dell'ente incorporante si rende applicabile, secondo le Entrate, il principio del comma 2 dell'art. 171 del TUIR, che regola la trasformazione effettuata ai sensi dell'art. 2500-*octies* c.c. di un ente non commerciale in società soggetta all'IRES. Tale operazione si considera conferimento per i beni non compresi nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso. Trasferendo questo principio nel caso della fusione per incorporazione, i beni relativi all'attività istituzionale dell'ente incorporato e trasferiti nell'impresa si considerano conferiti al soggetto risultante dalla fusione. Il conferimento avviene al valore normale del momento dell'operazione e non al costo storico dei beni stessi. Ciò deriva dall'assimilazione del conferimento alla cessione a titolo oneroso, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, effettuata ai sensi dell'art. 9 del TUIR. In conseguenza di ciò, l'operazione può generare in capo all'ente incorporato una plusvalenza imponibile ai sensi degli artt. 67 e 68 del TUIR, a condizione che ne sussistano i presupposti.

Tale ragionamento è mutuato sempre per analogia con l'istituto della trasformazione eterogenea da ente non commerciale in società, per la quale il conferimento dei beni può comportare il realizzo di plusvalenze tassabili ai sensi della lett. n) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR, secondo la quale sono considerati redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'art. 171 comma 2 del TUIR nel caso in cui ricorrano i presupposti di tassazione di cui alle precedenti lettere dello stesso art. 67.

Determina pertanto materia imponibile come reddito diverso, ad esempio, la plusvalenza derivante dal realizzo, a seguito di conferimento nella gestione imprenditoriale dell'ente incorporante di beni immobili acquistati o costruiti da meno di cinque anni (fattispecie imponibile individuata

nella lett. b) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR) riconducibili alla sfera istituzionale dell'ente incorporato. Non è invece imponibile – perché non compresa in alcuna fattispecie dell'art. 67 del TUIR – la plusvalenza derivante dal realizzo per conferimento a valori normali di, ad esempio, attrezzature varie possedute dall'ente incorporato nella propria attività istituzionale.

Iva

TRASFORMAZIONE, FUSIONE E SCISSIONE

Decisamente più semplice è la disciplina IVA delle suddette operazioni straordinarie: ai sensi dell'art. 2 comma 3 lett. f) del DPR 633/72, non sono soggetti ad IVA i passaggi di beni a seguito di fusioni, scissioni e trasformazioni. Pertanto, con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, coerentemente con quanto avviene quando le parti sono rappresentate da enti societari, i trasferimenti che avvengono nell'ambito delle operazioni di M&A fra enti non societari **non assumono rilevanza** ai fini del tributo.

Imposta di registro, ipotecaria e catastale

TRASFORMAZIONE, FUSIONE E SCISSIONE

Come si evince dal paragrafo precedente, ai fini dell'imposizione indiretta i passaggi di beni a seguito di atti di fusione o di trasformazione di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti non sono soggetti ad IVA. Pertanto, sulla scorta del principio di alternatività fra IVA ed imposta di registro, i relativi atti debbono essere assoggettati all'**imposta di registro**. In merito alle modalità di applicazione del tributo indiretto, l'Agenzia delle Entrate, con propria pronuncia, ha affermato che

*"Nel caso in esame, invero, l'operazione di fusione interviene tra due enti non commerciali, per i quali l'attività commerciale è da considerare, pertanto, oggetto non esclusivo o principale dell'attività d'impresa. Ne consegue che, nel caso di specie, l'imposta di registro deve essere applicata nella **misura proporzionale del 3%**, così come dispone l'articolo 9 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986"²³.*

Tale tesi è stata condivisa anche dalla Corte di Cassazione²⁴, che ha escluso l'applicabilità dell'imposta fissa ad un'operazione di fusione tra due associazioni di categoria, atteso che esse non possono essere ricondotte tra i soggetti cui si applica l'imposta fissa indicata dall'art. 4 comma 1 lett. b).

Acclarata la tassazione proporzionale degli atti posti in essere fra soggetti non societari, con riferimento alla **base imponibile** cui applicare l'imposta, l'Agenzia delle Entrate ritiene che occorra fare riferimento al valore, determinato alla data di efficacia giuridica della fusione (data di stipula dell'atto di fusione), dei beni e dei diritti, compresi i beni immobili, assunti al netto delle passività, iscritti nel patrimonio della sola fondazione incorporata²⁵.

Contrariamente all'imposta di registro, le **imposte ipotecaria e catastale** si applicano nella **misura fissa** di euro 200,00, ai sensi dell'art. 4 della Tariffa allegata al TUIC e dell'art. 10 comma 2 dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti a tale importo *"gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo"*²⁶.

Qualora, però, l'operazione rientri tra quelle di riorganizzazione, è possibile applicare l'art. 1, comma 737 della L. 27.12.2013 n. 147 (legge di stabilità per il 2014), il quale dispone che: *"agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi*

23 Ris. 152/2008, chiamata a dirimere la tematica dell'imposizione diretta ed indiretta di una fusione fra due enti religiosi.

24 Cass. 27.2.2009 n. 4763, in *Sistema Integrato Eutekne*.

25 Ris. Agenzia Entrate 11.1.2019 n. 2.

26 Cfr. ris. Agenzia Entrate 18.4.2008 n. 162.

natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 euro ciascuna". Detta disposizione introduce un regime agevolativo, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale per **gli atti di trasferimento di**

beni a titolo gratuito di qualsiasi natura (beni immobili, titoli, ecc.), posti in essere nell'ambito di operazioni di riorganizzazione di enti appartenenti per legge alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale. Tali atti sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200,00 e, qualora rechino il trasferimento a titolo gratuito di beni immobili, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200,00.