



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 28 giugno 2019

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Trasformazione di una associazione riconosciuta in fondazione. Imposta di Registro e IRES

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'associazione riconosciuta ALFA (di seguito anche "Associazione") ha lo scopo di provvedere all'ospitalità di persone che, per le loro condizioni d'età e familiari, abbiano l'esigenza di un istituto che fornisca loro vitto, alloggio e servizi vari, ivi compresi quelli attinenti alla salute ed al benessere personale, e può, inoltre, assicurare assistenza ad ospiti non autosufficienti nei modi e nei limiti previsti dalla legge.

Al fine di un migliore e più efficace perseguimento dei medesimi scopi sociali, l'Associazione istante vorrebbe ora trasformarsi in fondazione e chiede, quindi, se sia possibile, nel caso di specie, applicare:

- l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 4 comma 1, lett. c) della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (TUR) approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;

- il regime di neutralità fiscale previsto dall'articolo 170, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il caso prospettato debba essere risolto nel modo seguente.

In relazione al primo quesito, l'istante ritiene applicabile l'imposta fissa di registro prevista dall'articolo 4, comma 1, lett. c) della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto l'Associazione è un ente commerciale, come risulta dalle risultanze dei bilanci d'esercizio e dalle dichiarazioni dei redditi (Modello Unico SC), per i più recenti anni d'imposta. L'istante evidenzia, altresì, che i requisiti di commercialità sono destinati a permanere inalterati in capo alla fondazione derivante dalla trasformazione dell'Associazione istante.

Riguardo al secondo quesito l'istante ritiene applicabile al caso in esame il regime di neutralità fiscale previsto dall'articolo 170, comma 1, del TUIR, per gli stessi motivi indicati relativamente al quesito precedente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si fa presente che l'articolo 42-bis del Codice Civile, introdotto di recente dall'articolo 98 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore), stabilisce, al primo comma, che *“se non è espressamente escluso dall'atto costitutivo e dallo Statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni e scissioni”*.

Dal tenore letterale della norma si evince che l'accesso a tali operazioni costituisce la regola, eccetto che vi sia un'esplicita esclusione nello statuto.

Con l'introduzione della citata disposizione normativa è stata posta fine all'annoso dibattito dottrinario e giurisprudenziale (cfr. ad es. parere Consiglio di Stato del 30 gennaio 2015) sulla possibilità di trasformazione diretta da associazione (riconosciuta e non) in fondazione e viceversa.

Si evidenzia, altresì, che il secondo comma del citato articolo 42-bis del Codice civile, stabilisce, tra l'altro, che *“la trasformazione produce gli effetti di cui all'articolo 2498”*. Quest'ultimo articolo prevede che *“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”*.

Ciò posto, dal punto di vista fiscale, in ordine al primo quesito si formulano le seguenti osservazioni.

L'articolo 4, comma 1, lettera c), della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa pari a euro 200,00 per le modifiche statutarie [non ricomprese nelle lettere precedenti del medesimo comma 1)] comprese le *“trasformazioni”* e le proroghe delle società di qualunque tipo ed oggetto e *“degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole”*.

Nel caso in esame, secondo quanto prospettato nell'istanza, l'operazione prospettata configura una trasformazione di una associazione, ancorché senza fini di lucro, avente la qualifica di ente commerciale in una fondazione che, seppure senza fini di lucro, avrà anch'essa, secondo quanto riferito nell'istanza, la qualifica di ente commerciale.

Per inciso, si fa presente 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).

Quanto sopra precisato, trattandosi di una trasformazione riguardante un ente diverso dalle società e, quindi, nel presupposto - la cui verifica richiede anche elementi di fatto, non esperibili in sede di interpello - che l'associazione istante sia un ente commerciale che si trasforma in fondazione avente anch'essa la qualifica di ente commerciale, si ritiene applicabile all'atto di trasformazione in esame l'imposta di registro in misura fissa pari a 200,00 euro.

Per quanto riguarda il secondo quesito, si fa presente che l'articolo 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”*.

La disposizione sopra riportata dispone, pertanto, 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 articolo 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 IRES (cfr. la circolare 15 maggio 1997, n. 137, par. 15.3, ove è stato 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 commerciale (cfr., in generale, la risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E).

Ne consegue che nel presupposto che l'Associazione qualificabile come ente commerciale si trasforma in una fondazione qualificabile anch'essa come ente commerciale, secondo quanto affermato nell'istanza, si ritiene applicabile il regime di neutralità fiscale previsto dal citato articolo 170, comma 1, del TUIR.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Piemonte, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016, come modificato dal Provvedimento del 1° marzo 2018.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente