

Risposta n. 342

***OGGETTO: Interpello Art. 11, comma 1, lettera a) legge 27 luglio 2000, n. 212
Applicazione delle Imposte di registro, ipotecaria e catastale in
misura fissa ai trasferimenti di beni effettuati nell'ambito di
operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti alla
medesima struttura organizzativa - Articolo 1, comma 737, della
legge 27 dicembre 2013 n. 147***

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

QUESITO

L'ente istante ha rappresentato di essere un'associazione riconosciuta senza scopo di lucro, costituita nel 1965 con lo scopo di promuovere la raccolta di fondi da destinare alla ricerca sul cancro in Italia e la diffusione di conoscenze e informazioni sullo stato della ricerca, i suoi progressi e i corretti stili di vita per prevenire la malattia.

Relativamente alle imposte sui redditi, ALFA è un ente privato diverso dalle società non avente per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale ai sensi del comma 1, lettera c), dell'art. 73 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con d.P.R. n. 917 del 1986.

L'assemblea dei soci di ALFA ha approvato in data 28 novembre 2018 la trasformazione dell'associazione in fondazione; al momento della presentazione

della presente istanza la procedura di trasformazione è in corso di approvazione presso la Prefettura di Milano e diverrà efficace a partire dall'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche.

Nel 1977 l'associazione ALFA ha costituito, in qualità di fondatore, la Fondazione BETA, al fine di farvi confluire i lasciti testamentari e le donazioni effettuati a sostegno delle proprie finalità istituzionali.

Fin dalla sua costituzione BETA ha condiviso le medesime finalità di ALFA e ha agito in pieno coordinamento con i suoi organi amministrativi e la sua struttura organizzativa. In particolare, tra i due enti è stato istituito un forte legame istituzionale e operativo, attraverso l'adozione di un modello organizzativo che collega i rispettivi organi deliberatori, di governo, gestione e controllo. BETA, anch'essa ente privato diverso da società non avente per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale ai sensi del comma 1, lettera c), dell'art. 73 del TUIR, ha sostanzialmente assunto il ruolo di "detentore" del patrimonio immobiliare della struttura non *profit* facente capo ad AIRC.

Nel 1998, BETA ha costituito la Fondazione GAMMA, Istituto BETA di Oncologia Molecolare (e ha continuato a sostenerne la crescita e lo sviluppo nel tempo), allo scopo di svolgere tramite tale ente attività di ricerca scientifica nei campi della biologia molecolare e cellulare, della chimica delle proteine, della biochimica cellulare, della genomica funzionale, della farmacogenomica e affinché, attraverso la selezione dei migliori ricercatori scientifici e la realizzazione di laboratori di ricerca di eccellenza, si potessero creare e trasferire nuove conoscenze scientifiche in tali ambiti.

In ragione delle crescenti esigenze di integrazione delle attività dei due enti, e del venir meno delle esigenze originarie di separazione giuridica, anche per effetto dell'acquisizione da parte di ALFA della medesima forma giuridica di BETA, gli organi amministrativi di ALFA e BETA hanno intenzione di procedere all'integrazione legale degli enti stessi, da realizzare attraverso la fusione per incorporazione di BETA in ALFA.

Il regime ai fini delle imposte indirette della fusione tra due enti diversi dalle società non aventi per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento dell'attività commerciale non è espressamente disciplinato da d.P.R. 131 del 1986, testo unico dell'imposta di registro (nel seguito "TUR"), né dal d.lgs. 347 del 1990, testo unico delle imposte ipotecarie e catastali; tuttavia un orientamento consolidatosi negli ultimi anni (emerso nelle Risoluzioni 15 aprile 2008, n. 152/E, 18 aprile 2008, n. 162/E, nella Circolare 18/E del 29 maggio 2013, nella Sentenza della Corte di Cassazione n. 4763 del 27 febbraio 2009 e da ultimo nella Risoluzione 11 gennaio 2019 n. 2/E), tende a qualificare il trasferimento di beni effettuato nell'ambito di tale operazione di fusione:

(i) per quanto riguarda l'imposta di registro, quale atto avente contenuto patrimoniale *ex art. 9 della Tariffa - Parte I del TUR*, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento;

(ii) relativamente alle imposte ipotecarie e catastali, quale atto rientrante nel novero degli *"atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo"* *ex articolo 4 della Tariffa e articolo 10, comma 2, del d.lgs. 347 del 1990*, con applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

L'art. 82, comma 3, del d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117 ("Codice del Terzo Settore") prevede, invece, che per le operazioni di fusione poste in essere tra Enti del Terzo Settore ("ETS"), le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.

Per quanto riguarda gli enti che, come ALFA e BETA, non rivestono la qualifica di ONLUS, tale disposizione entrerà in vigore e sarà pertanto concretamente fruibile - previa iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore - solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione che dovrà essere concessa dalla Commissione europea, e comunque non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro.

Tale regime agevolativo è pertanto ancora indeterminato per quanto riguarda i tempi prevedibili per la sua applicazione.

Infine, l'articolo 1, comma 737, della legge 27 dicembre 2013 n. 147 (c.d. "Legge di Stabilità 2014") dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, *"agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi 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 200 euro ciascuna"*.

In sostanza, la disposizione da ultimo considerata costituisce una sorta di anticipazione del regime di imposizione indiretta agevolata previsto per le fusioni tra ETS, ed è applicabile in presenza dei tre ordini di condizioni indicati.

In ragione del fatto che sussistono ragioni operative per accelerare l'integrazione dei due enti, l'istante desidera verificare il corretto trattamento ai fini dell'imposta di registro del trasferimento dei beni che avverrebbe per effetto della prospettata fusione per incorporazione di BETA in ALFA, nel caso in cui si realizzi prima dell'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore (nonché prima che i due enti si qualificano come ETS), e in particolare se all'operazione in questione si applichi la disposizione di cui al sopra citato articolo 1, comma 737.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'associazione ALFA ritiene che alla prevista operazione di incorporazione di BETA in ALFA sia applicabile l'articolo 1, comma 737, della legge n. 147 del 2013, e che pertanto la registrazione del relativo atto di fusione debba scontare l'imposta di registro (al pari delle imposte ipotecaria e catastale) in misura fissa, poiché nell'ambito di tale operazione sussistono i tre presupposti richiesti dalla norma agevolativa ovvero:

1. la fusione tra due enti di cui al comma 1, lettera c), dell'art. 73 del TUIR rientra nel novero delle operazioni di *"riorganizzazione"* agevolate;

2. gli enti coinvolti appartengono "*per (...) statuto alla medesima struttura organizzativa*";
3. quest'ultima struttura organizzativa rientra in una delle categorie di attività previste dalla norma.

In riferimento all'esistenza del primo requisito, una conferma è rinvenibile nella risposta scritta all'interrogazione parlamentare C.5/04255 presso la Commissione VI (Finanze) della Camera dei Deputati dell'11 dicembre 2014.

Sulla base di tali argomentazioni, l'istante ritiene che la disposizione introdotta dalla Legge di Stabilità 2014 operi in tutte le fusioni tra enti non commerciali rientranti nell'applicazione del comma 1, lettera c), dell'art. 73 del TUIR, e quindi anche in quella ipotizzata tra ALFA e BETA.

Relativamente al secondo requisito, l'appartenenza di ALFA e BETA alla medesima struttura organizzativa emerge da numerosi elementi, facilmente riscontrabili attraverso l'analisi degli statuti e dell'attività concretamente svolta dai due enti.

Il terzo ed ultimo requisito riguarda un ulteriore elemento soggettivo attinente l'attività svolta dalla "*struttura organizzativa*" di cui fanno parte gli enti che si riorganizzano (nel nostro caso, si fondono); viene, infatti, richiesto che tale struttura operi in ambito politico, sindacale, di categoria, religioso, assistenziale o culturale. In sostanza occorre quindi appurare se l'attività svolta dalla struttura organizzativa che fa capo ad ALFA, che deve risultare sia dagli scopi individuati statutariamente sia dalle operazioni dalla stessa effettivamente poste in essere, rientri in una delle categorie menzionate dal legislatore. Per quanto riguarda le disposizioni statutarie, l'oggetto sociale della struttura organizzativa contempla due principali scopi: il sostegno finanziario alla ricerca scientifica da una parte e la divulgazione della conoscenza (dei risultati della ricerca oncologica e dell'importanza della prevenzione) dall'altra.

Per quanto riguarda l'attività concretamente svolta, i due enti perseguono gli scopi statutari di promozione della ricerca e di diffusione della conoscenza e della cultura della prevenzione delle malattie oncologiche.

Considerando le previsioni statutarie e - soprattutto - l'attività concretamente svolta da ALFA e BETA, e comparandoli con gli "ambiti" indicati dall'articolo 1, comma 737, della legge n. 147 del 2013, l'associazione istante ritiene che la struttura organizzativa che fa capo ad ALFA e a cui appartiene l'ente incorporando BETA possa essere qualificata, sia in base ad un'interpretazione letterale che ad un'interpretazione analogica, come organizzazione culturale.

In conclusione, alla luce di quanto analizzato ed esposto, si ritiene che la fusione per incorporazione di BETA in ALFA soddisfi tutti i requisiti richiesti dall'articolo 1, comma 737 sopra citato e che quindi l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in sede di registrazione del relativo atto di fusione tra i due enti debba avvenire nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si rammenta che l'art. 82, comma 3, del d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117 - Codice del Terzo Settore - come modificato dall'art. 26 del decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105, prevede che alle operazioni di fusione poste in essere tra Enti del Terzo Settore ("ETS") le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applichino in misura fissa.

Per quanto riguarda gli enti che, come ALFA e BETA, non rivestono la qualifica di ONLUS, tale disposizione entrerà in vigore e sarà pertanto concretamente fruibile - previa iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore - solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione che dovrà essere concessa dalla Commissione europea, e comunque non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro (cfr. articolo 104, comma 2, del medesimo decreto). Pertanto, tale disposizione non risulta attualmente applicabile al caso oggetto del presente interpello.

Per quanto riguarda, invece, l'applicabilità dell'art. 1, comma 737, della legge 27 dicembre 2013 n. 147 (c.d. "Legge di Stabilità 2014") alla fattispecie in esame si formulano le seguenti osservazioni.

La citata disposizione prevede che *"agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi 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 200 euro ciascuna"*.

Con la riportata disposizione, è stato introdotto, quindi, 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 (sia beni mobili che immobili), posti in essere nell'ambito di operazioni di riorganizzazione di enti appartenenti per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

In ordine all'applicabilità di tale disposizione alle operazioni di fusione tra enti non commerciali, una conferma è rinvenibile nella risposta scritta all'interrogazione parlamentare C 5-04255 presso la Commissione VI (Finanze) della Camera dei Deputati dell'11 dicembre 2014, nella quale è stato affermato che l'agevolazione alla riorganizzazione di cui al comma 737 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2014 *"si applica anche alle operazioni di riorganizzazione attuate tramite operazioni di fusioni, sempreché le medesime siano realizzate, come prevede la norma, tra enti appartenenti - per legge, regolamento o statuto - alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale"*.

Inoltre, con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, è stato chiarito che il regime in argomento trova applicazione, ad esempio, per le operazioni di riorganizzazione volte all'accorpamento di strutture provinciali, facenti capo ai

medesimi enti, in strutture regionali, o per l'accorpamento di unità territoriali di federazioni di categoria.

Ai fini dell'applicabilità della riportata norma di favore è necessario che il trasferimento dei beni:

- avvenga a titolo gratuito;
- venga effettuato nell'ambito di una operazione di riorganizzazione;
- si realizzi tra enti che appartengono per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

A parere della scrivente, le prime due condizioni sussistono anche con riferimento ai trasferimenti di beni effettuati nell'ambito dell'operazione di fusione oggetto della presente istanza di interpello; ciò in quanto, l'operazione di fusione è un atto di riorganizzazione a titolo gratuito.

In merito al terzo punto si osserva che all'atto di riorganizzazione che si intende partecipano due enti che, in forza delle disposizioni contenute nei rispettivi statuti, appartengono alla medesima struttura organizzativa di tipo culturale.

BETA, infatti, condivide le medesime finalità di ALFA e agisce in pieno coordinamento con i suoi organi amministrativi e la sua struttura organizzativa.

In particolare, tra i due enti vige un forte legame istituzionale e operativo, che si manifesta, anche attraverso l'adozione di un modello organizzativo che collega i rispettivi organi deliberatori, di governo, di gestione e di controllo. BETA, inoltre, ha sostanzialmente assunto il ruolo di "detentore" del patrimonio immobiliare della struttura non profit facente capo ad ALFA.

Gli statuti di ALFA e BETA sono strutturati in modo tale da creare un forte legame istituzionale tra i due enti in relazione allo svolgimento delle attività e alla nomina degli organi sociali.

Infatti, il nuovo statuto di ALFA prevede che il proprio Consiglio di Amministrazione nomini “ *i membri del consiglio di amministrazione della*

Fondazione BETA conformemente a quanto stabilito dallo Statuto della stessa”
(art. 13.3 Statuto ALFA).

Lo statuto di BETA prevede che:

- nel perseguimento dei propri scopi la Fondazione agisca *“in modo coordinato con i programmi di attività dell’ALFA ed in cooperazione con la Direzione scientifica di ALFA e del suo Comitato Borse di Studio, per quel che riguarda l’assegnazione alle borse stesse”* (art. 2);
- la Fondazione sia amministrata da un Consiglio di Amministrazione costituito da nove Membri nominati dal Consiglio direttivo di ALFA, di cui 5 nominati su designazione del Consiglio stesso;
- la nomina di due dei tre membri del Collegio dei Revisori venga effettuata dal Consiglio di Amministrazione di ALFA (art. 11).

E’ il caso di aggiungere che ALFA e BETA condividono alcuni esponenti di rilievo; infatti, i due enti hanno il medesimo Presidente, il Vice Presidente di BETA è anche Presidente Onorario di ALFA, un membro del Consiglio direttivo di ALFA è anche segretario del Consiglio di Amministrazione di BETA.

Per quanto riguarda l’attività concretamente svolta, i due enti perseguono gli scopi statutari di promozione della ricerca e di diffusione della conoscenza e della cultura della prevenzione delle malattie oncologiche attraverso il finanziamento di progetti e programmi di ricerca, il supporto alla formazione ed educazione di giovani ricercatori per mezzo dell’erogazione di apposite borse di studio e la messa a disposizione ed il continuo aggiornamento di contenuti informativi sul sito istituzionale di ALFA nel quale vengono resi noti i risultati delle ricerche e le informazioni utili per la conoscenza della malattia, delle terapie, dei fattori di rischio, in sostanza per diffondere la conoscenza e la cultura della prevenzione nella popolazione. Considerando, quindi, le previsioni statutarie e l’attività concretamente svolta sia da ALFA che da BETA si può ritenere entrambi gli enti siano parte di una medesima struttura organizzativa che svolge attività culturale.

Per le suesposte considerazioni, condividendo la soluzione prospettata dal contribuente, si ritiene che all'operazione di fusione in esame possa trovare applicazione la previsione di favore recata dall'articolo 1, comma 737, della legge n. 147 del 2013, con il relativo pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente