

Aspetti fiscali. Va posta attenzione sulla destinazione dei beni e alle ipotesi che garantiscono neutralità sul piano tributario

Operazioni straordinarie iscritte al Runts

**Marco Petrillo
Silvia D'Angelo**

■ Con l'introduzione nel Codice civile dell'articolo 42-bis viene favorito per gli Ets il ricorso alle operazioni straordinarie. Tale disposizione prevede, infatti, la possibilità sia per le associazioni, riconosciute o non riconosciute, che per le fondazioni di compiere reciproche operazioni di trasformazione, fusione e scissione, salvo che nello statuto o nell'atto costitutivo sia diversamente indicato. Presupposto di tale facoltà è che le operazioni siano "reciproche" o che avvengano tra associazioni riconosciute o non riconosciute e fondazioni. Restano esclusi i fenomeni di trasformazione eterogenea tra enti non profit e società per i quali continua a applicarsi la specifica disciplina di cui agli articoli 2500-septies e 2500-octies del Codice civile.

L'ambito di operatività della normativa in esame, tuttavia, non è circoscritto agli Ets: la collocazione nel Titolo II libro I del Codice civile fa dell'articolo 42-bis una norma di portata generale. Ciò che cambia è

il regime di pubblicità: nel caso di Ets gli atti relativi alle operazioni straordinarie devono essere iscritti nel Runts, per gli altri enti è prescritta l'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche.

Dal punto di vista fiscale, è confermata l'esclusione delle operazioni straordinarie dal campo di applicazione dell'Iva in base all'articolo 2 comma 3 lettera f) del Dpr 633/72. Per il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro, la giurisprudenza si è sempre divisa nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa anziché in misura proporzionale nella misura del 3 per cento. Tale ultima misura è prevista nell'articolo 9 della tariffa parte I allegata al Dpr 131/86 e vi è l'impossibilità di applicare, per estensione, l'articolo 4 della tariffa per lo svolgimento, in capo agli enti non profit, di attività non commerciali. Una soluzione potrebbe essere rappresentata dal contenuto dell'articolo 11 che prevede la misura fissa per operazioni «non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale», abbinato, a seconda della casistica, all'ar-

ticolo 11 bis (Onlus) e all'articolo 11 ter (riordino delle istituzioni in Asp o fondazioni di diritto privato). In ultimo l'articolo 82 comma 3 del Cts ha risolto il dibattito giurisprudenziale prevedendo l'imposta in misura fissa. Per le imposte dirette si prende a riferimento, inizialmente, l'articolo 174 del Tuir che richiama gli articoli sulle operazioni di fusione e di trasformazione. L'attenzione va posta, negli approfondimenti tributari, alle ipotesi che garantiscono la neutralità fiscale che sposta, a sua volta, il focus sulla destinazione dei beni all'interno delle operazioni straordinarie. La qualifica soggettiva del destinatario delle prestazioni può mutare la qualificazione dei beni.

Occorre verificare se i beni fuoriescano dal regime di impresa per confluire nel regime delle attività istituzionali e viceversa. Laddove ci sia disallineamento tra ambito originario e ambito di destinazione finale potrebbero emergere plusvalenze imponibili tassate (da commerciale a istituzionale) o ipotesi di imponibilità nei redditi diversi (articoli 67-68 Tuir) nel caso i beni dalla sfera istituzionale finiscano in una sfera commerciale.

