



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della Riforma del Terzo Settore

Dott. ssa Chiara Borghisani
Avv. Laura Castaldi
Dott. Paolo Alessandro Pesticcio

14 marzo 2019



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della Riforma del Terzo Settore

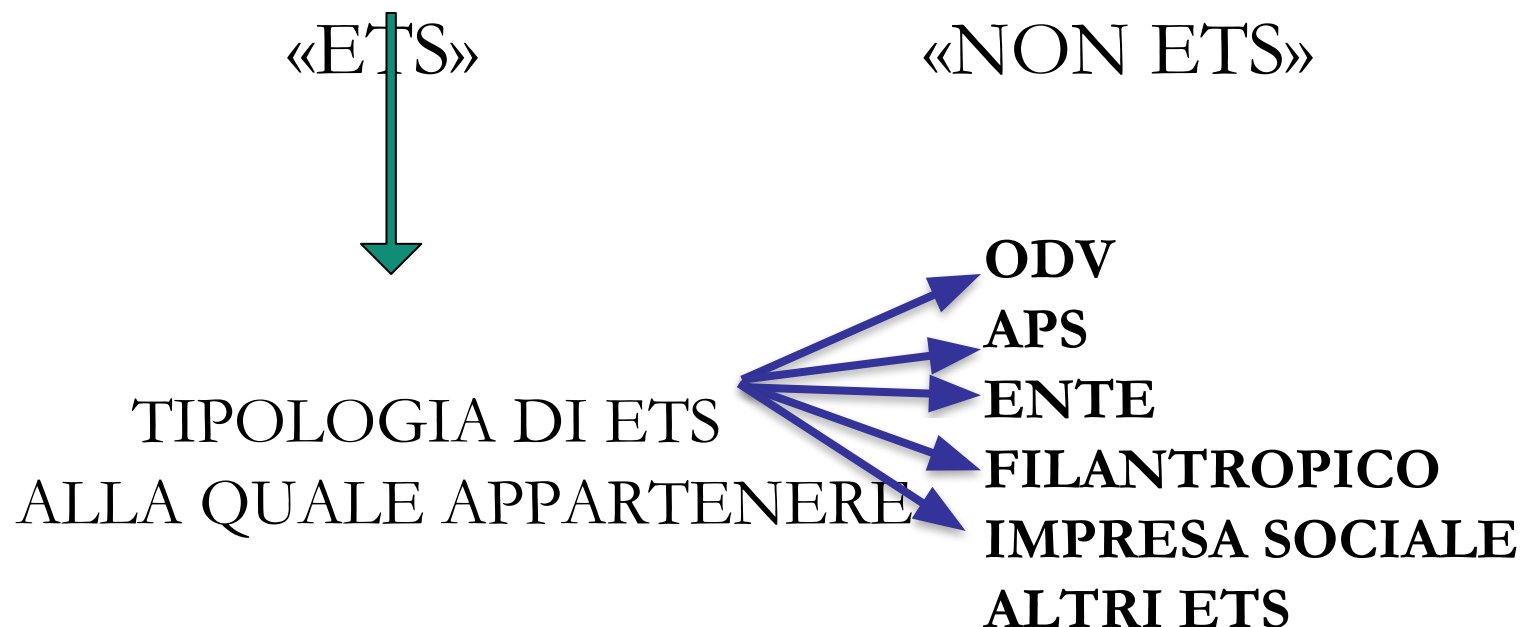
Mutamenti di qualifica e operazioni straordinarie: riflessioni in pillole

Paolo Alessandro Pesticcio

14 marzo 2019

TRASMIGRAZIONE DEGLI ENTI, DELLE «QUALIFICHE» E POSSIBILI OPERAZIONI STRAORDINARIE

IL CTS PONE GLI ENTI DI FRONTE ALLA
SCELTA O CONFERMA DELLA QUALIFICA DA
ASSUMERE O MENO:

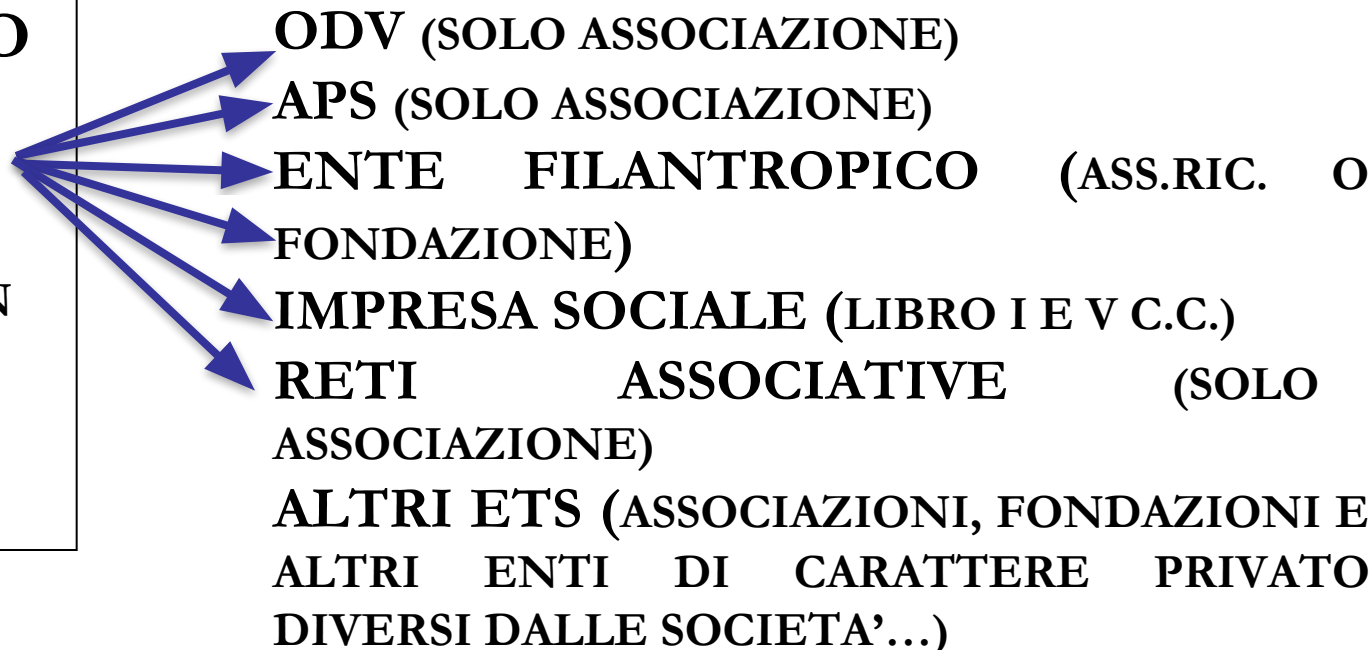


TRASMIGRAZIONE DEGLI ENTI, DELLE «QUALIFICHE» E POSSIBILI OPERAZIONI STRAORDINARIE

SOGGETTO

ante CTS

NATURA
GIURIDICA E
QUALIFICA IN
FUNZIONE
DELLA
NORMATIVA
VIGENTE



**NATURA GIURIDICA E QUALIFICA SONO 2 COSE
DIFFERENTI E LA QUALIFICA PUÒ/POTRÀ INCIDERE
ANCHE IN MODO OBBLIGATORIO SULLA SCELTA
DELLA MIA NATURA GIURIDICA**

(es. ricerca scientifica nelle onlus solo fondazione, nel CTS anche associazioni)

TRASMIGRAZIONE DEGLI ENTI, DELLE «QUALIFICHE» E POSSIBILI OPERAZIONI STRAORDINARIE

LE OPERAZIONI STRAORDINARIE POSSONO PERTANTO ESSERE
LA CONSEGUENZA DI SCELTE DI OBBLIGATE OPPURE DI
SCELTE DI CONVENIENZA ORGANIZZATIVA (es. voglio essere una
OdV o APS oppure sono un'APS e ASD e voglio preservare le attività e le
operazioni o ancora sono una ONLUS con più attività commerciali e non)



LE OPERAZIONI STRAORDINARIE, NEL CONTESTO DEL
LIBRO I, SARANNO PIÙ SEMPLICI IN QUANTO IL CTS HA
INTRODOTTO UN ARTICOLO (42 BIS) NEL COD.CIV.
FINALIZZATO AD EVITARE QUESTIONI
GIURISPRUDENZIALI E CONFLITTI VERIFICATISI NEGLI
ULTIMI ANNI

TRASMIGRAZIONE DEGLI ENTI, DELLE «QUALIFICHE» E POSSIBILI OPERAZIONI STRAORDINARIE

PRIMA DI DECIDERE DI INTRAPRENDERE
UN'OPERAZIONE STRAORDINARIA DEVO
PENSARE AGLI EFFETTI CHE LA STESSA
POSSA AVERE, ANCHE IN RELAZIONE ALLA
QUALIFICA CHE RIVESTO

GIÀ OGGI LE OPERAZIONI DI
TRASFORMAZIONE FUSIONE,
SCISSIONE DEVONO VALUTARSI
ALLA LUCE DELLE IMPLICAZIONI
DERIVANTI DA NORMATIVE
SPECIALISTICHE

(es. classico le onlus cfr. scissione e fusione-
obbligo di parere)

DOMANI, QUALSIASI OPERAZIONE
STRAORDINARIA CHE COMPORTI
L'USCITA DAL REGISTRO DEVE
ESSERE SOTTOPOSTA AL VAGLIO
DELL'UFFICIO COMPETENTE

(cfr. art. 50 CTS)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della Riforma del Terzo Settore

La Giurisprudenza prima dell'art. 42bis c.c.

Paolo Alessandro Pesticcio

14 marzo 2019

DALLA TRASFORMAZIONE ETEROGENEA A QUELLA OMOGENEA

Tra le ipotesi disciplinate dal legislatore con la riforma del 2003 e l'introduzione delle trasformazioni eterogenee (2498 e ss. c.c.) non figuravano, tuttavia, le trasformazioni tra gli enti non lucrativi del Libro I del codice: tale omissione trovava la sua motivazione nel limite della delega (circostritta alle società del libro V del codice civile).

Tuttavia, possono presentarsi anche ipotesi di trasformazione omogenea: si tratta di quei casi di trasformazione nell'ambito della medesima causa non profit

Della trasformazione omogenea, in specie da associazione e fondazione, si è occupato - più riprese - il Consiglio di Stato con esiti contrastanti (Pareri 20.12.2000 n. 288 e 30.01.2015 n. 296 in senso contrario e Sent. Sez. V21/23.10.2014 n. 5226 in senso favorevole)

DALLA TRASFORMAZIONE ETEROGENEA A QUELLA OMOGENEA

La sentenza del TAR Lombardia del 13 febbraio 2013, n. 445, pronunciandosi su di un diniego circa l'istanza di trasformazione di un'associazione riconosciuta in fondazione, **AVEVA ACCOLTO IL RICORSO**, ritenendo

ammissibile la trasformazione omogenea tra enti non profit sulla base di un'interpretazione sistematica delle norme in materia di trasformazioni eterogenee

La Regione Lombardia ha poi disciplinato tale possibilità con propria DGR (Deliberazione X/4725 del 22/01/2016) approvando le Linee guida per la trasformazione diretta da Associazione in Fondazione.

POI UNA NUOVA BATTUTA D'ARRESTO CON IL PARERE DEL CDS N. 296/2015



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della Riforma del Terzo Settore

Operazioni straordinarie degli ETS Il nuovo art. 42bis del C.C.

Paolo Alessandro Pesticcio

14 marzo 2019

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

L'art. 42-bis c.c. attua parzialmente uno degli aspetti contenuti nella legge delega n. 106/2016 e introduce il ricorso alle operazioni straordinarie attraverso una norma generale.

Il 42-bis si applica solo agli ETS? NO, anche ai NON ETS, **ciò è chiaro leggendo l'ultimo comma dell'articolo stesso.**

*“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.**”*



OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

N.B. E' opportuno ricordare che le **operazioni straordinarie delle imprese sociali**, pur collocate negli ETS del d.lgs. 117/2017, sono regolate dalla **disciplina del d.lgs.112/2017**, come specificato dall'art. 40 del CTS.

L'art. 12 del D.Lgs. 112/2017 che si occupa delle operazioni straordinarie, della cessione d'azienda e della devoluzione del patrimonio delle imprese sociali

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

ESCLUSIONE della possibilità di addivenire alla OPERAZIONI STRAORDINARIE

La possibilità per le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni è condizionata dalla legge alla circostanza che ciò non sia *“espressamente escluso dall'atto costitutivo o dallo statuto”*.

Se ne deduce che, **nel silenzio dell'atto costitutivo e dello statuto**, l'ente possa in linea di principio, attuare siffatte operazioni.

SOLO l'inserimento di un'espressa disposizione statutaria di divieto può precludere a priori siffatta possibilità

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

ESCLUSIONE della possibilità di addivenire alla OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riflessioni preliminari

1. La presenza espressa nell'atto costitutivo o nello statuto di una clausola che escluda la possibilità di dare luogo a trasformazioni, fusioni o scissioni **NE COMPORTA UN DIVIETO ASSOLUTO?**
2. Sarebbe possibile **ELIMINARE LA CLAUSOLA?**
3. In relazione al punto 2, farebbe differenza essere associazione o fondazione?

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Inquadramento delle operazioni straordinarie:

Trasformazione

1. mutamento della natura giuridica dell'ente e della sua disciplina;
2. ai sensi dell'art. 2498 c.c. nessuna soluzione di continuità sui rapporti giuridici sostanziali e processuali, in corso

la ratio è quella di evitare gli inutili costi connessi all'interruzione di un'attività che si intende continuare ad esercitare con diverse modalità ed anche per scopi diversi.

In linea di principio le trasformazioni possono anche comportare, a seguito degli adempimenti pubblicitari, una modificazione del regime patrimoniale e dell'attività dell'ente **ma attenzione al contesto ETS**

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Inquadramento delle operazioni straordinarie:

Fusione



1. fenomeno modificativo che, senza determinare l'estinzione degli enti coinvolti, può avere luogo sia mediante la costituzione di un nuovo ente che scaturisce dall'unione dei 2, sia mediante l'incorporazione di un ente nell'altro, che continua a sopravvivere nell'incorporante;
2. la fusione può avvenire sia tra enti del medesimo tipo, ad esempio due associazioni riconosciute, sia tra enti diversi, ad esempio una fondazione ed una associazione



OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Inquadramento delle operazioni straordinarie:

Scissione



Discorso a parte va fatto per la scissione che, operazione sostanzialmente inversa alla precedente, non è prevista dall'art. 3, comma 1°, lett. e) della l. 106/2016. Nonostante i plausibili dubbi di costituzionalità scaturenti da un obiettivo eccesso di delega, la sua introduzione nell'art. 42-bis c.c. è tutto sommato opportuna: anzitutto perché l'iniziale esclusione non sembra rispondere ad una scelta di fondo, poi perché, considerato il crescente spazio guadagnato dall'autonomia privata in termini di ricorso alle operazioni straordinarie, le scissioni potrebbero avere egualmente luogo e l'art. 42-bis c.c. finirebbe comunque per trovarvi applicazione.



OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Il procedimento di trasformazione

Il legislatore si ispira in più punti alle trasformazioni societarie e opera ampi richiami ai suoi principi e disposizioni che devono coordinarsi, ovviamente con le altre norme contenute nel D.Lgs. N. 117/2017

↓
Organo amministrazione predispone documentazione necessaria alla
decisione

↓
una situazione patrimoniale aggiornata a non più di 180 giorni precedenti la
data fissata per l'adozione della delibera di trasformazione

↓
relazione prevista dall'art. 2500-sexies, secondo comma, c.c. indicante,
quindi, le motivazioni e gli effetti della trasformazione

↓
si applicano inoltre gli articoli 2499, 2500, 2500-bis, 2500-ter, secondo
comma, 2500-quinquies e 2500-nonies, in quanto compatibili.

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Il procedimento di fusione e scissione

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.



Il legislatore rimette, dunque all'interprete il compito di valutare se e fino a che punto queste disposizioni si adattino alle realtà degli enti disciplinati nel Titolo Secondo del Libro Primo del medesimo codice civile.

N.B. Le scissioni, pur estranee alle previsioni della legge delega, sono disciplinate dall'art. 42-bis c.c. unitamente alle fusioni, tramite un generale richiamo alle disposizioni che, nelle corrispondenti sezioni che nel Libro V, regolano le fusioni e le scissioni societarie.

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Il procedimento di fusione

Il legislatore si ispira in più punti alla procedura relativa alle trasformazioni e opera ampi richiami ai suoi principi e disposizioni che devono coordinarsi, ovviamente con le altre norme contenute nel D.Lgs. N. 117/2017



l'operazione può avvenire secondo tutte le forme previste dall'art. 2501 c.c. e, quindi, tanto tramite **incorporazione**, quanto per mezzo della **costituzione di un nuovo ente**



Situazione patrimoniale + relazione organo amministrativo + **progetto di fusione**



Art. 2501 *septies* (pubblicazione della documentazione) applicabile ad associazioni e fondazioni di partecipazione e non a fondazioni tradizionali (avendo il fine della pubblicità verso i soci)

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Il procedimento di fusione

Sulla scorta delle indicazioni ricavabili dall'art. 2502 c.c., **il progetto di fusione** deve essere approvato da tutti gli enti partecipanti all'operazione, tramite voto espresso da parte dell'organo di volta in volta competente.

Ai sensi dell'art. 2502-bis c.c., **e con le relative trasposizioni**, le decisioni di fusione andranno depositate ed iscritte nei registri indicati dall'art. 42-*bis*, ultimo comma, c.c..

Decorsi sessanta giorni dall'ultima iscrizione, termine accordato ai creditori per le eventuali opposizioni (art. 2503 c.c.), il notaio potrà ricevere il vero e proprio atto di fusione, da redigersi in forma pubblica ai sensi dell'art. 2504 c.c..

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Il procedimento di fusione

La fusione assumerà effetto con l'iscrizione dell'atto di fusione nei registri previsti dall'art. 42-*bis* u.c., c.c.

N.B. Stante il dettato dell'art. 2505-*ter* c.c., che per le fusioni degli enti del Terzo Settore trova riscontro nell'art. 52 d.lgs. 1117/2017, sino al quindicesimo giorno dalla pubblicazione, la fusione non è opponibile ai terzi che provino di essere stati nella impossibilità di averne conoscenza.

N.B. Applicabilità del 2504 quater (termini ridotti alla metà con il consenso degli soggetti partecipanti alla fusione)

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Il procedimento di scissione

Regole analoghe al procedimento di fusione dovrebbero valere anche per la scissione degli enti, che in linea di principio avrà luogo con tutte le modalità consentite dall'art. 2506 c.c.

Come si ricava dagli artt. 2506 bis e ter c.c., il procedimento riprende molte delle regole già descritte in rapporto alla fusione.

Ovviamente quanto previsto deve essere adattato all'unicità dell'ente destinato a scindersi.

INOLTRE è opportuno ricordare che, almeno per gli ETS (ma non solo), il patrimonio rispettivamente assegnato non potrà essere inferiore alle soglie indicate per le fondazioni e le associazioni riconosciute dall'art. 22 D.lgs. 117/2017.

Gli effetti della scissione decorreranno, salvo che sia stabilita una diversa e successiva decorrenza, dall'iscrizione dell'atto di scissione nei registri indicati dall'art. 42-*bis* c.c..

OPERAZIONI STRAORDINARIE NEL LIBRO I° DEL COD. CIV.

Operazioni straordinarie: aspetti di pubblicità dell'operazione

ETS con P.G. “Le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto devono risultare da atto pubblico e diventano efficaci con l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore” (art. 22, sesto comma, del Codice);

E
T
S

per tutti gli ETS “Nel Registro devono inoltre essere scritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, **le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione**, di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione, i provvedimenti che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti (.....)” (art. 48, co. 2, CTS)

MA.... IMPRESE SOCIALI (art. 11 co. 3 CTS) anche se in forma di ass. riconosciuta o non riconosciuta o fondazione, le formalità pubblicitarie dovranno essere effettuate in apposita sezione del registro delle imprese



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della
Riforma del Terzo Settore

Fusioni, scissioni e trasformazioni alla luce del Codice del Terzo Settore Profili fiscali

Chiara Borghisani
Dottore commercialista

Membro della Commissione Enti no profit e Cooperative Sociali ODCEC Milano

14 marzo 2019

Operazioni straordinarie

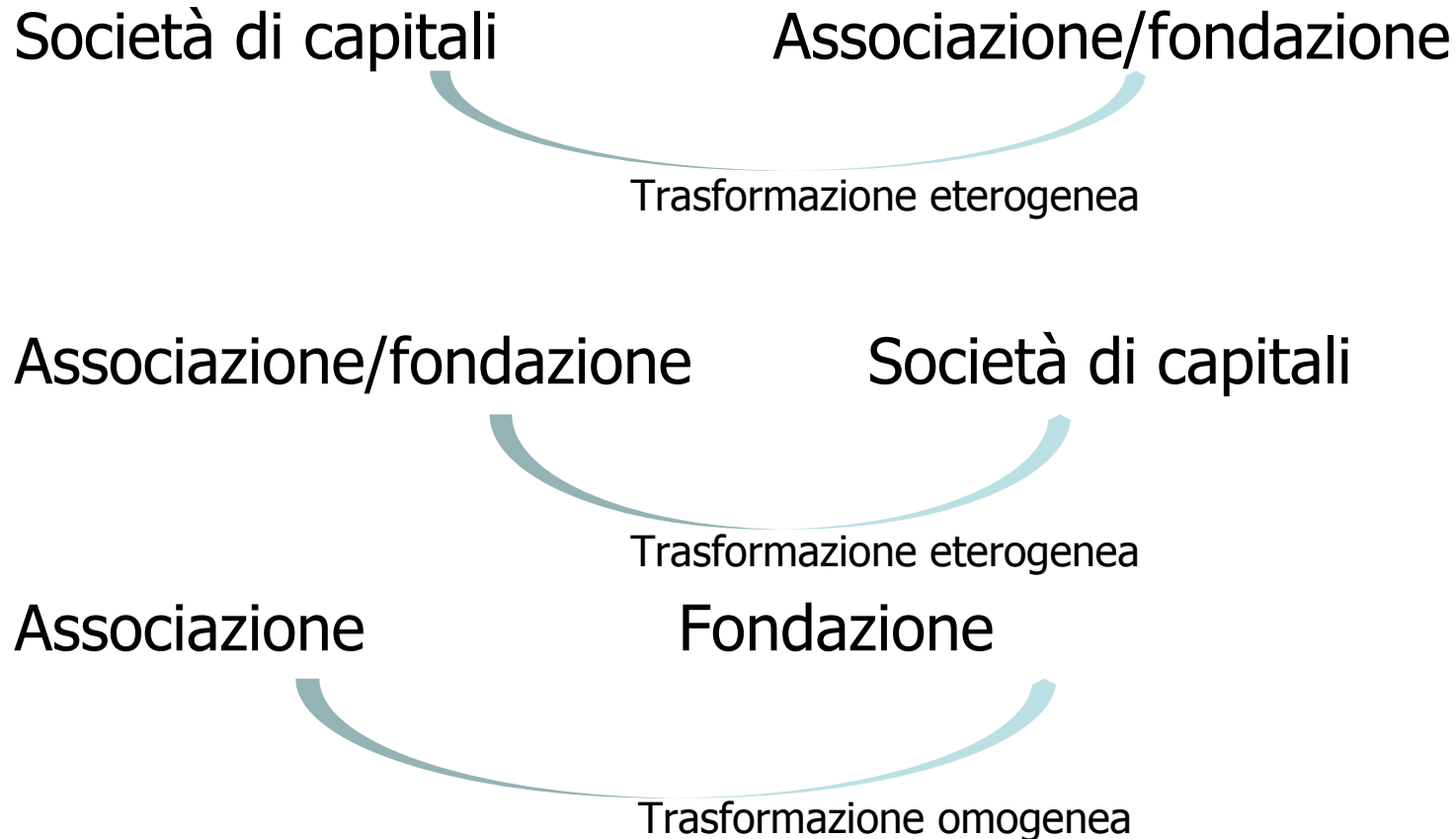
Trasformazione

Fusione

Scissione

Limiti e opportunità

Operazioni straordinarie: trasformazione



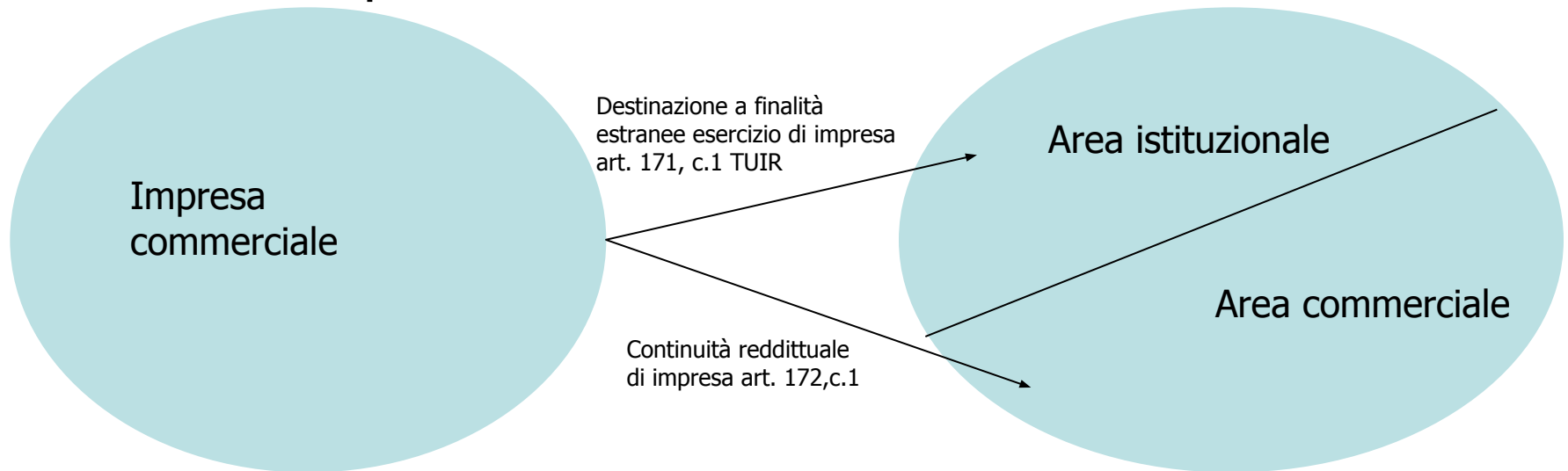
Trasformazione

Sotto il profilo fiscale, per gli ETS non commerciali è necessario preliminarmente distinguere nella loro gestione la sfera istituzionale dalla sfera commerciale. La distinzione è fondamentale per capire il diverso trattamento fiscale dell'operazione di trasformazione.

Principio di tassazione per le trasformazioni eterogenee

Società di capitali

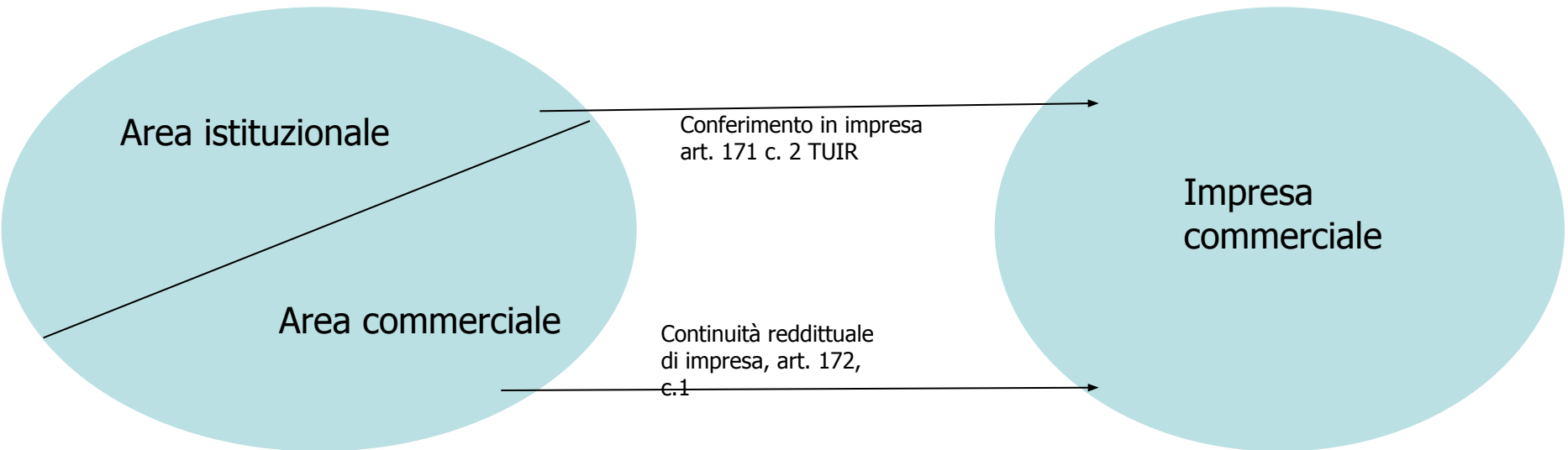
Ente non commerciale



Principio di tassazione per le trasformazioni eterogenee

Ente non commerciale

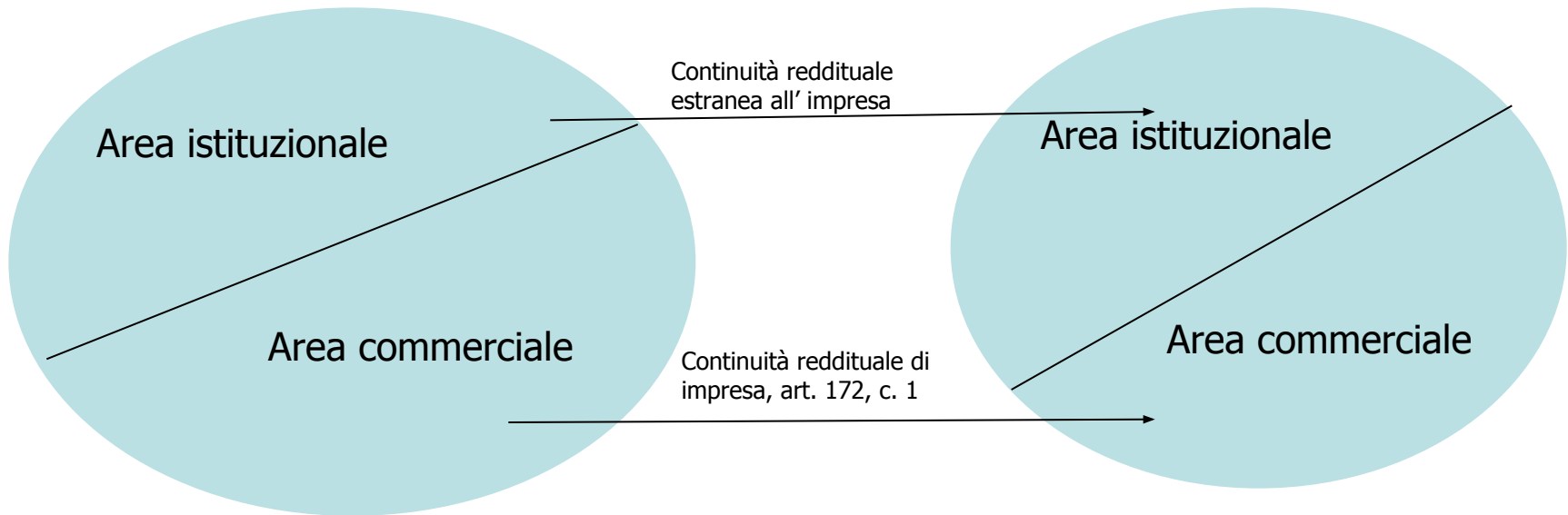
Società di capitali



Principio di tassazione per le trasformazioni omogenee

Ente non commerciale

Ente non commerciale



GLI ETS: VERIFICA NATURA DELLE AIG

Profilo fiscale

ETS non commerciali

ETS commerciali



VERIFICA AI SENSI ART. 79

GLI ETS: VERIFICA NATURA DELLE AIG

I°step (art. 79, c.2 e c. 3)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

Sono attività non commerciali a prescindere dalla verifica della modalità di svolgimento

- ✓Attività di cui all'art. 5, lett. h) se svolte direttamente da ETS, escluse le imprese sociali, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica nel rispetto delle condizioni recate dal c. 3, lett. a)
- ✓Attività di cui all'art. 5, lett. h) affidate dagli ETS a università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal DPR 135/2003
- ✓Attività di cui alle lett. a), b) e c) svolte dalle ex Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficienza nel rispetto delle condizioni recate dal c. 3, lett. b-bis



ATTIVITA' NON COMMERCIALE



GLI ETS: VERIFICA NATURA DELLE AIG

I° step (art. 79, c.2 e c. 3)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA NATURA DELL'ATTIVITA'
Sono attività svolte con modalità non commerciali
Attività gratuite



ATTIVITA' NON COMMERCIALE

GLI ETS: VERIFICA NATURA DELLE AIG

I°step (art. 79, c.2)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA **NATURA** DELL'ATTIVITA'
VALE LA **VERIFICA**
Rette+contributi < costi effettivi
(al netto partecipazione alla spesa)



ATTIVITA' NON COMMERCIALE

GLI ETS: VERIFICA NATURA DELLE AIG

I°step (art. 79, c.2 bis)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA MODALITA' DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA NATURA DELL'ATTIVITA'
VALE LA VERIFICA

Rette+contributi > costi effettivi

(al netto partecipazione alla spesa)

Ricavi non superiori di oltre il 5% dei costi

max per due esercizi consecutivi



ATTIVITA' NON COMMERCIALE



GLI ETS: VERIFICA NATURA DELLE AIG

I°step (art. 79, c.2 bis)

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



LA **MODALITA'** DI SVOLGIMENTO QUALIFICA LA **NATURA** DELL'ATTIVITA'
VALE LA **VERIFICA**

Rette+contributi > costi effettivi
(al netto partecipazione alla spesa)

Ricavi superiori di oltre il 5% dei costi

Ricavi non superiori al 5% dei costi oltre due periodi consecutivi



ATTIVITA' COMMERCIALE



GLI ETS: VERIFICA NATURA DELL'ENTE

II° step (art. 79 c. 5)

LA PREVALENZA DEI PROVENTI (AIG NON COMM. + ENTRATE ATTIVITA' NON COMMERCIALI*) RISPETTO AI RICAVI (AIG COMM.+ATTIVITA' DIVERSE)

CONCORRE A DETERMINARE LA NATURA DELL'ENTE

Proventi > ricavi



ETS NON COMMERCIALE

Proventi < ricavi



ETS COMMERCIALE

Quali proventi e ricavi concorrono a «pesare» la natura dell'ente?

PIATTO A - NON COMMERCIALE PROVENTI	PIATTO B – COMMERCIALE RICAVI
Attività di interesse generale svolte nel rispetto del c.2 e 2bis (attività svolte con modalità non commerciali)	Attività di interesse generale non svolte nel rispetto del c.2 e 2 bis (attività svolte con modalità commerciali)
Attività di interesse generale di cui al c.3 s (attività non commerciali)	
Contributi, sovvenzioni liberalità, quote associative	Attività diverse, comprese le attività di RF corrispettive (non considero le sponsorizzazioni)
Valore normale delle cessioni gratuite (proventi figurativi)	

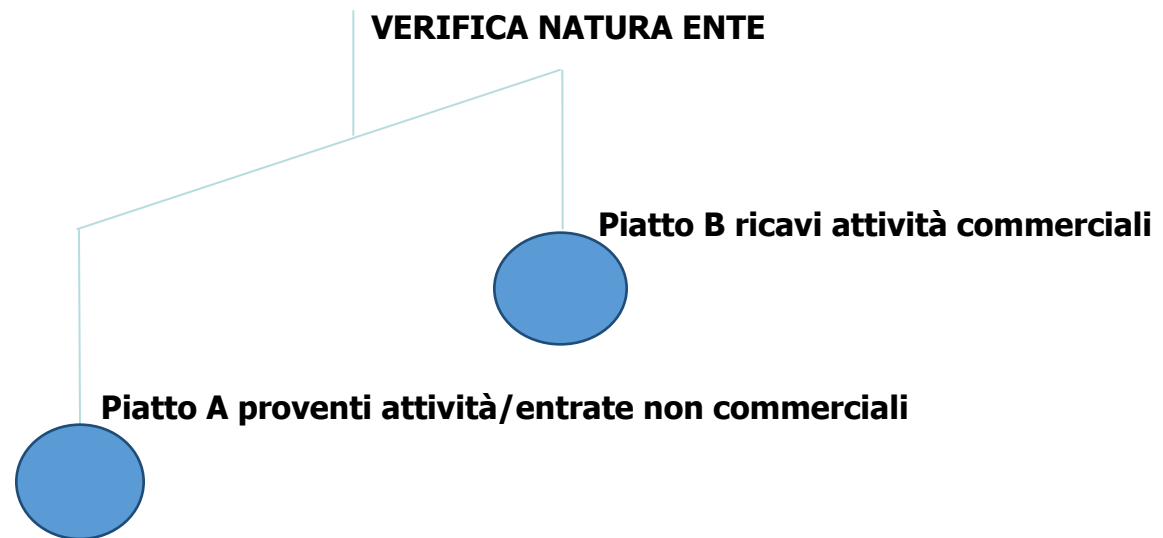


DOMANDA: I PROVENTI DI CUI ALL'ART. 79, C.4, CONCORRONO O NON CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DELLA NATURA DELL'ENTE? VALE LA NON IMPONIBILITA' AI SENSI DEL COMMA 4, ART. 79 O LA NON COMMERCIALITA' AI SENSI DEL COMMA 5-BIS DELL'ART. 79?

GLI ETS: VERIFICA NATURA DELL'ENTE

II° STEP

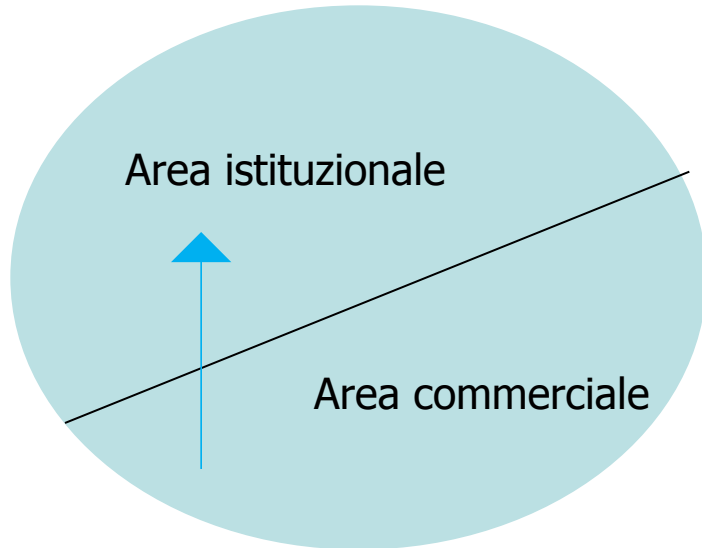
Verifica natura dell'ente



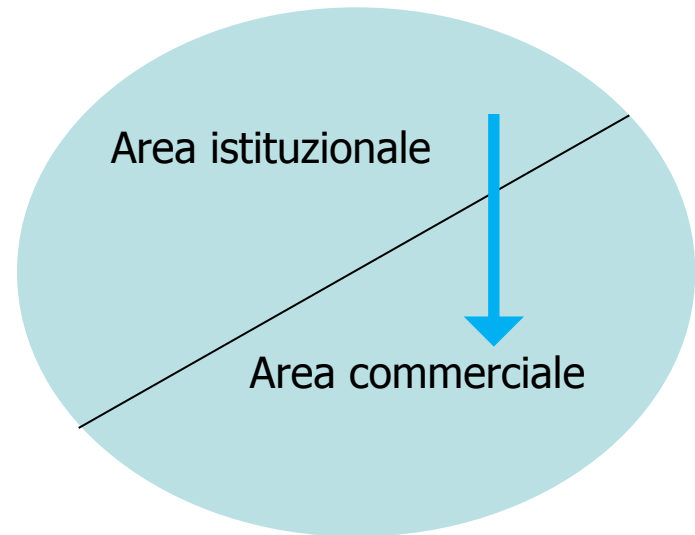
Proventi > ricavi **ETS non commerciale**

Principio di tassazione illustrato dalla prassi per il passaggio di beni da un'area all'altra. Risoluzione 242/E del 19/07/2002

Ente non commerciale



Ente non commerciale



Risoluzione 242/E del 19/07/2002

Passaggio dalla sfera commerciale a quella istituzionale

Si applica artt. 57, 58 e 86 TUIR

Passaggio dalla sfera istituzionale a quella commerciale

Si applica art. 65 c.3-bis TUIR per i beni strumentali suscettibili di ammortamento

Imposte indirette: IVA e registro

Art. 2 DPR 633/1972

3. Non sono considerate cessioni di beni:

...

f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;

Tariffa parte prima- art. 4 D.P.R. 131/1986

1. Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone e di beni, con o senza personalità giuridica, **aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali** o agricole:

....

c) altre modifiche statutarie, comprese la trasformazione e le proroghe, euro 168,00.

Operazioni straordinarie: Fusione

Fusione «propria»: gli enti esistenti generano un nuovo ente.

Fusione per «incorporazione»: aggregazione fra due enti con il quale uno prosegue l'attività in seno all'altro.

Operazioni straordinarie: Fusione

Sotto il profilo fiscale, per gli ETS non commerciali è necessario preliminarmente distinguere nella loro gestione l'area istituzionale dall'area commerciale. La distinzione è fondamentale per capire il diverso trattamento fiscale dell'operazione di fusione.

Operazioni straordinarie: Fusione

Il trattamento fiscale, ai fini delle imposte sul reddito, trova diversa applicazione a seconda che i beni siano relativi all'attività commerciale o all'attività istituzionale dell'ente

N.B. sono beni relativi all'impresa quelli indicati nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 del codice civile (art. 65, c.1 e art. 144 c.3 del TUIR)

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

Sono ***fiscalmente neutrali*** (ai fini IRES) se avvengono in regime di continuità d'impresa (art. 172, 173 e 174 TUIR). Gli enti interessati dall'operazione producono reddito di impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali.

Sono ***fiscalmente rilevanti*** se le operazioni comportano la non confluenza nell'attività di impresa dei beni risultanti dall'inventario ex art. 144 TUIR non destinati all'esercizio di tale attività.

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

Ente Alfa

Beni afferenti area
commerciale

Ente Beta

Area commerciale

L'operazione non è da considerarsi realizzativa e può quindi beneficiare della neutralità fiscale ex art. 172, c. 1 del TUIR, limitatamente a quei beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa (e pertanto indicati nell'inventario ai sensi dell'art. 144, c.3 del TUIR) che, dopo la fusione confluiscano nell'attività di impresa dell'ente incorporante.

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

Ente Alfa

Beni afferenti area
commerciale

Ente Beta

Area istituzionale

Qualora i beni non confluiscono in un'attività di impresa dell'ente incorporante, gli stessi si considerano realizzati a valore normale – in analogia a quanto disposto dall'art. 171, c. 1 del TUIR in materia di trasformazione eterogenea – generando plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa.

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

- a) Beni società incorporata sono utilizzati in regime di impresa e confluiscono, dopo la fusione, in un'attività di impresa=neutralità fiscale
- b) Beni società incorporata utilizzati in regime di impresa **NON** confluiscono in attività di impresa=plusvalenze imponibili

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

Ente Alfa

Beni afferenti area
istituzionale

Ente Beta

Area commerciale

Qualora i beni confluiscono in un'attività di impresa dell'ente incorporante, si applica in via analogica l'art. 171, c. 2 del TUIR - in materia di trasformazione eterogenea – che rinvia alla disciplina del conferimento per i beni non ricompresi nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso. L'assimilazione del conferimento alla cessione a titolo oneroso, rilevante ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'art.9 del TUIR, comporta che i beni in ipotesi, qualora confluiscono nella sfera «commerciale» dell'ente incorporante, debbano intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato, sempre che ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli artt. 67 e 68 del TUIR

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

Ente Alfa

Beni afferenti area
istituzionale

Ente Beta

Area istituzionale



Operazione fuori dal regime di impresa



Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

- c) Beni rientranti nella sfera istituzionale della incorporata e confluiscono, dopo la fusione, in un'attività di impresa=sono realizzati al valore normale, art. 9 del TUIR, e possono generare in capo all'incorporata plusvalenze tassate ai sensi dell'art. 67 e 68 TUIR;
- d) Beni società incorporata non utilizzati in regime di impresa confluiscono nell'attività istituzionale dell'incorporante=fuori regime di impresa

Risoluzione 152/E del 15 aprile 2008

Ai fini IVA 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 IVA, ai sensi della'rt. 2, c.3, lett. f), DPR 633/72.

Gli atti sono pertanto assoggettati ad imposta di registro nella misura del 3% come disposto dall'art. 9 della Tariffa Allegata al DPR 131/1986.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della Riforma del Terzo Settore

Riflessioni sul mutamento di qualifica alla luce del Codice del Terzo Settore

Paolo Alessandro Pesticcio

14 marzo 2019

ALCUNE POSSIBILI CASISTICHE

ONLUS
NELLE DIFFERENTI
NATURE
GIURIDICHE
CONSENTITE



ETS

La perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, co. 1, lettera *f*), del D.Lgs. n. 460/1997, e art. 4, co. 7, lett. b), del DPR n. 633/1972.

SOLO CON LA NATURA DI ASSOCIAZIONE

SE ASSOC. NON RIC. DI BENEFICENZA
NECESSARIA PERSONALITÀ GIURIDICA

SE FONDAZIONE DI RICERCA SCIENTIFICA
(ANCHE NATURA DI ASSOCIAZIONE)

OdV
APS
RETE
ASSOCIATIVA
ENTE FILANTR.

ALTRI ETS

ALCUNE POSSIBILI CASISTICHE

OdV o APS

NELLE DIFFERENTI NATURE
GIURIDICHE CONSENTITE (IN
ALCUNI CASI NE ESISTONO CON
NATURA DI FONDAZIONE DI
PARTECIPAZIONE O COMITATI

APS)

Per gli enti associativi, l'iscrizione nel RUNTS, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dal co. 8 dell'articolo 148 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986.

SOLO CON LA NATURA DI
ASSOCIAZIONE (SE FOND.
PARTEC. O SE COMITATO DEVO
TRASFORMARMI)

OdV
APS
RETE
ASSOCIATIVA
ENTE FILANTR.
ALTRI ETS

ETS

ALCUNE POSSIBILI CASISTICHE





ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Le operazioni straordinarie degli enti non profit alla luce della
Riforma del Terzo Settore

Riflessioni sul mutamento di qualifica alla luce del Codice del Terzo Settore

Chiara Borghisani
Dottore commercialista

Membro della Commissione Enti no profit e Cooperative Sociali ODCEC Milano

14 marzo 2019

CASO: APS/ASD oggi, domani.....

Cumulabilità delle disposizioni agevolative degli ETS, segnatamente quelle delle APS, con quelle delle sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 L. 289/2002.

Il contesto attuale vede molte associazioni di promozione sociale, istituite ai sensi della ex L. 383/2000, contestualmente iscritte anche al Registro CONI con la qualifica di ASD normata dall'art. 90 della L. 289/2000.

CASO: APS/ASD oggi, domani.....

Con l'approvazione del D. Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore), la complessa normativa regolante gli enti senza fine di lucro è stata completamente rivista e un nuovo quadro normativo ridisegna il perimetro della normativa applicabile agli enti oggi chiamati Enti di Terzo Settore.

Il Decreto Legislativo n. 117/2017, in attuazione della delega conferita al Governo con la Legge 6 giugno 2016, n. 106, ha riordinato e rivisto complessivamente la disciplina speciale e le altre disposizioni vigenti relative agli enti di terzi settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito Codice del Terzo settore.

Grande assente di questa complessa revisione è proprio il mondo associativo dello sport dilettantistico che non è confluito all'interno del Codice mantenendo invece una propria autonoma e distinta identità.

CASO: APS/ASD oggi, domani.....

Tutto ciò comporta che le Associazioni Sportive Dilettantistiche abbiano facoltà di scegliere (possibilità che invero è attuabile da tutti i soggetti senza fine di lucro) se far parte o meno del novero (e quindi applicare anche la relativa normativa) degli Enti di Terzo Settore. Ma, se è vero che tale scelta è attuabile da qualsiasi ente, è altrettanto vero che la possibilità di mantenere le stesse agevolazioni oggi previste anche per il futuro è prerogativa delle sole ASD (nell'accezione specificata alla nota 1 del presente contributo). A questa conclusione si giunge da una lettura combinata dei Decreti Legislativi n. 111/20017 (Disciplina dell'istituto del cinque per mille) n.117/2017 (Codice del Terzo Settore). Il primo decreto, di messa a regime dell'istituto del 5 per mille, nell'elencazione dei soggetti destinatari del contributo in parola, annovera in due distinte "categorie" gli Enti di Terzo Settore e le Associazioni Sportive Dilettantistiche, evidenziando il fatto che si tratta di due soggetti diversi.

CASO: APS/ASD oggi, domani.....

Questo appare ancor più "vero" laddove si vada a leggere gli articoli del CTS dedicati al coordinamento normativo (art. 89 CTS) e alle abrogazioni (art. 102 CTS) dai quali si evince che tutta la normativa agevolativa applicabile in passato, e in via transitoria ancora oggi, da domani resterà di esclusivo appannaggio delle ASD, non potendo trovare applicazione per i soggetti che si qualificheranno come Enti del Terzo Settore.

A ulteriore e definitiva conferma, per le Associazioni Sportive Dilettantistiche, vi è una reale possibilità di scelta se assumere o meno la qualifica di Enti del Terzo Settore sia perché, in assenza della nuova qualifica di "ETS", potranno godere pienamente delle agevolazioni sino ad ora utilizzate, sia perché la pratica sportiva dilettantistica è comunque annoverata tra le attività di interesse generale, in quanto all'articolo 5, la lettera t) del D. Lgs. 117/2017 include, tra i 26 settori di attività la "*organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*".

CASO: APS/ASD oggi, domani.....

Al contrario le Associazioni di Promozione Sociale sono già oggi annoverate tra gli ETS e l'eventuale mancata transizione negli ETS comporterebbe, per esse, un trattamento - in termini di disposizioni agevolative - assai meno favorevole rispetto a quello oggi, e ancora per poco, vigente.

A questo punto appare di tutta evidenza che per quei soggetti che abbiamo definito APS-ASD si impone una scelta di "campo", non essendo cumulabili le agevolazioni in capo alle "nuove" APS con quelle esistenti per le ASD.

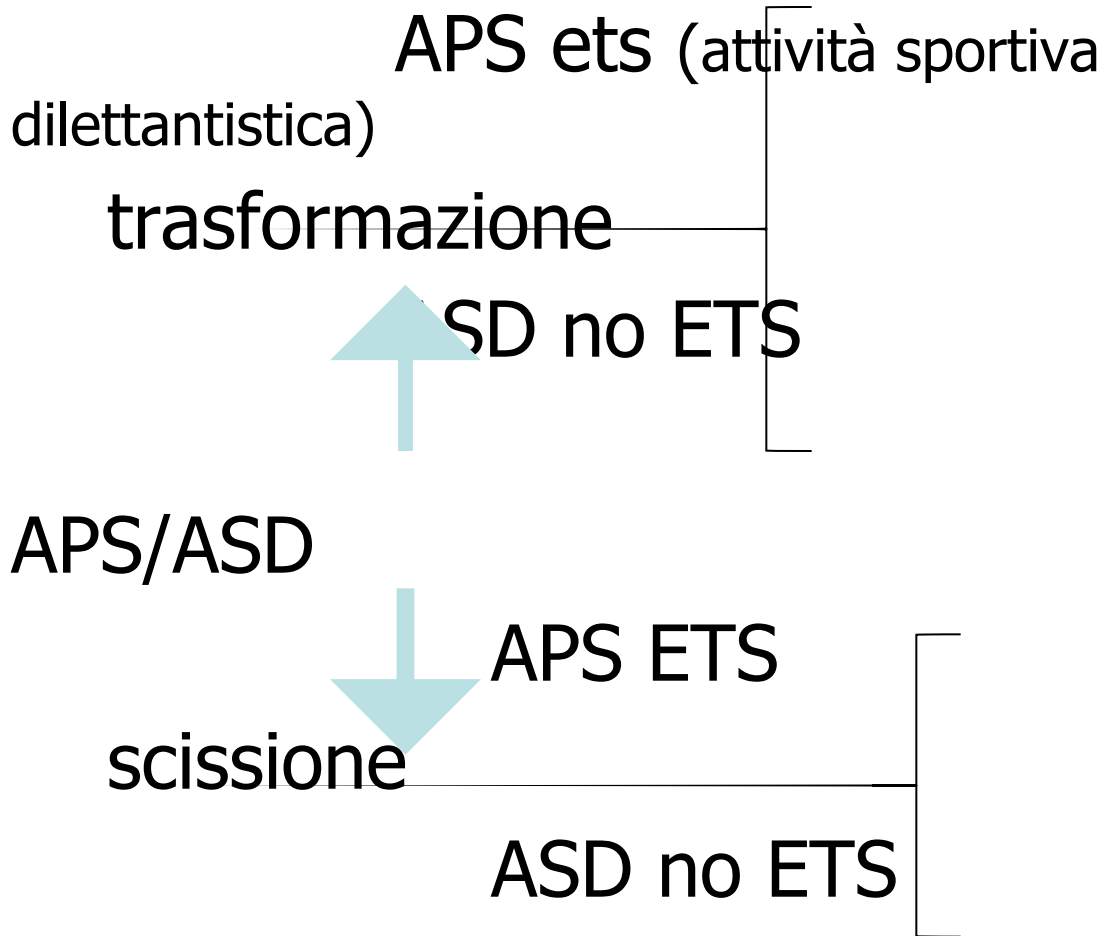
Art. 101, c.3, D. Lgs. 117/2017 "Il requisito dell'iscrizione al Registro Unico Nazionale degli Enti di Terzo Settore previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte degli enti del Terzo Settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalla normativa di settore."

CASO: APS/ASD oggi, domani.....

La scelta si “impone” tra essere APS ai sensi del D. Lgs. 117/2017 e godere delle agevolazioni ivi contenute, in generale per tutti gli ETS e in particolare per le Associazioni di Promozione Sociale, oppure essere ASD ai sensi, lo ribadiamo, della L. 289/2002, e godere delle agevolazioni riservate alle sportive dilettantistiche, integralmente vigenti anche in futuro per tali soggetti.

Quale operazione porre in essere per addivenire a tale configurazione?

CASO: APS/ASD oggi, domani.....





ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Grazie

*L'unico vero errore è quello da cui non
impariamo nulla*

Chiara Borghisani
Dottore commercialista
borghisani@areanonprofit.com

Paolo Alessandro Pesticcio
Giurista, esperto in legislazione e fiscalità
degli enti non profit
paolo.pesticcio@nonprofitlegale.it
www.nonprofitlegale.it