

Roma, 18 APRILE 2008

OGGETTO: Interpello – ALFA Azienda per il diritto agli Studi Superiori

QUESITO

Il rappresentante legale di ALFA Azienda Regionale per il Diritto agli Studi Superiori, Ente pubblico, riferisce che l'Azienda è stata costituita, a far data dal 1° ottobre 2007, con legge regionale n. 15 del 27 luglio 2007, per aggregare in un unico Ente le quattro Aziende già esistenti BETA, GAMMA, DELTA e EPSILON, al fine di promuovere e disciplinare un sistema regionale integrato di interventi di sostegno economico e di accoglienza in favore di studenti meritevoli e carenti di mezzi economici.

Per attuare detta finalità, la predetta legge regionale prevede la soppressione delle quattro Aziende già esistenti a decorrere dal 31 dicembre 2007 e l'integrale devoluzione alla nuova Azienda degli scopi pubblici degli Enti soppressi a partire dal 1° gennaio 2008.

Normalmente, l'estinzione dell'Ente Pubblico determina un fenomeno successorio, che viene di solito regolato dalla stessa norma che ne determina l'estinzione. La giurisprudenza ha cercato di chiarire i criteri in base ai quali distinguere la semplice estinzione da quella seguita, invece, da successione di altro soggetto pubblico, arrivando alle seguenti conclusioni: *“Si verifica la successione a titolo universale tra enti pubblici quando l'estinzione di un ente sia disposta al fine di trasferire la sua struttura organizzativa, il suo compendio patrimoniale ed i suoi compiti ad un altro ente, permanendo, in capo al nuovo soggetto, gli scopi perseguiti da quello soppresso (per tutte, sent. 2660/95)”* (Cass. Civ. Sez. I, 29 maggio 2001, n. 7258).

Ciò premesso, l'istante ritiene che, secondo quanto previsto dall'articolo 29 della Legge Regionale n. 15 del 2007, nel caso di specie si realizzi una

successione a titolo universale, assimilabile in tutto e per tutto all'istituto della fusione per incorporazione fra società di diritto privato.

Si precisa che, nel periodo transitorio compreso fra il 1° ottobre ed il 31 dicembre 2007, ALFA si è avvalso dell'istituto dell'avvalimento, che si caratterizza per il fatto di non comportare alcun trasferimento di funzioni, ma semplicemente l'utilizzo da parte di un ente pubblico degli uffici di altro ente pubblico (cfr. articolo 3, comma 1, lettera f), legge n. 59 del 1997). Pertanto, ALFA ha utilizzato le strutture ed il personale delle quattro Aziende al fine di dotarsi ed organizzare la struttura necessaria per operare dal 1° gennaio 2008.

Ciò premesso, si chiede un preventivo parere in ordine alla correttezza degli adempimenti in materia di imposizione diretta ed indiretta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

A) IMP. DIRETTE

1. Saranno presentati quattro mod. UNICO ENC/08 per le Aziende estinte per il periodo 1/01-31/12/07 ed uno per ALFA per il periodo 1/10-31/12/07;
2. ciascuna delle Aziende provvede al versamento della seconda rata di imposte (IRES e IRAP) dovute in acconto per il 2007, in base ai redditi dichiarati per il 2006, da scomputare nei mod. UNICO/08 presentati tramite ALFA;
3. i crediti d'imposta IRES e IRAP, maturati al 31/12/07 dalle Aziende e risultanti dalla dichiarazione dei redditi per il 2007, saranno trasferiti e utilizzati in compensazione da ALFA dal 2008, e dichiarati quali crediti relativi ad esercizi precedenti, nel mod. UNICO/09 di ALFA;
4. le eventuali perdite fiscali delle Aziende si riporteranno in capo a ALFA nel mod. UNICO/09;
5. i mod. UNICO/08 delle Aziende saranno presentati da ALFA e sottoscritti dal suo legale rappresentante, con indicazione nel quadro RO degli amministratori e revisori in carica presso ALFA;

6. eventuali versamenti di imposte, tributi e contributi dovuti dalle Aziende, in scadenza dopo il 2007, saranno effettuati da ALFA, che intesterà il mod. F24 alle originarie Aziende debtrici.

B) IVA

1. Analogamente a quanto avviene nella fusione per incorporazione nell'ambito del diritto privato, entro il 30/01/08 è presentato da ALFA il modello di variazione in cui confluiranno le partite IVA delle Aziende estinte;
2. sono presentate separate comunicazioni dati, elenchi e dichiarazioni annuali IVA relativi al 2007 per le Aziende e per ALFA, tutte sottoscritte dal legale rappresentante di quest'ultima;
3. le Aziende versano entro il 27/12/07 gli acconti IVA, in base all'IVA a debito dovuta in dicembre 2006, da scomputare poi nelle relative dichiarazioni annuali IVA presentate tramite ALFA;
4. i crediti d'imposta delle Aziende, risultanti dalle dichiarazioni annuali, saranno trasferiti ed utilizzati in compensazione da ALFA, e dichiarati come crediti relativi ad esercizi precedenti, nel mod. UNICO/09;
5. in presenza di diverse percentuali di detraibilità per il 2007 in capo alle Aziende e di pro-rata 2007 pari a zero in capo a ALFA, quest'ultima determinerà la percentuale di detraibilità in base alla somma dei pro-rata di ciascuna Azienda;
6. per la rettifica del pro-rata, secondo il principio di continuità applicabile in caso di fusione per incorporazione, si farà riferimento alla data in cui i beni ammortizzabili oggetto di rettifica sono stati acquisiti dalle Aziende estinte;

C) MOD. 770/08 - RITENUTE - CERTIFICAZIONI

1. Saranno presentati i mod. 770/08 per le Aziende estinte per il periodo 1/01-31/12/07 e per ALFA per il periodo 1/10-31/12/07;

2. i mod. 770/08 delle Aziende estinte saranno presentati da ALFA e sottoscritti dal legale rappresentante della stessa e dai revisori in carica alla data di presentazione della dichiarazioni;
3. allo stesso modo ALFA subentrerà nell'obbligo di versamento di ritenute operate nel 2007 dalle Aziende estinte ma non ancora versate al 31/12/07 e in quello di rilascio delle certificazioni relative alle ritenute operate fino al 31/12/07.

D) REGISTRO ED ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

1. Imposta di registro: si applicherà la Tariffa, Parte I, art. 1, del t.u. dell'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ai sensi del quale "se il trasferimento avviene a favore dello Stato, di enti pubblici territoriali o consorzi" l'imposta si applica in misura fissa;
2. ipotecarie: si applicherà l'art. 2 della Tariffa del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, secondo il quale è dovuta la sola imposta fissa "se il trasferimento è disposto per legge";
3. catastali: si applicherà l'art. 10, co. 3, del D.Lgs. n. 347 del 1990, secondo il quale sono esenti da imposta le volture eseguite nell'interesse dello Stato e quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, e cioè i trasferimenti a favore di enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo finalità di pubblica utilità.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Conformemente al parere della D.R. ..., si è dell'avviso che l'operazione in esame integri, sul piano civilistico, una successione a titolo universale dei diritti, comportante il trasferimento alla nuova Azienda dei beni e dei rapporti patrimoniali e finanziari facenti capo alle Aziende fuse.

Nel caso prospettato, infatti, dopo un periodo di coesistenza - dal 1° ottobre al 31 dicembre 2007 - dei cinque distinti enti pubblici, si realizza per legge la piena confluenza di strutture e funzioni dei quattro vecchi enti nel nuovo

soggetto di diritto pubblico attraverso un processo assimilabile ad una “fusione per incorporazione”.

Ne discende l’applicabilità al caso di specie delle norme specifiche del Testo unico delle imposte dirette (Tuir), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ed in particolare dell’articolo 174, ai sensi del quale *“le disposizioni degli artt. 172 e 173 valgono, **in quanto applicabili**, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società”*.

Evidentemente, l’inciso *“in quanto applicabili”* affida all’interprete il compito di selezionare la modalità di applicazione degli articoli citati all’operazione straordinaria posta in essere dagli enti diversi dalle società. Si richiama, sul punto, un passaggio della sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I civ., n. 1476 del 15 novembre 2006: *“Come già in epoca non recente questa Corte ha avuto modo di precisare (cfr., Cass. 14 marzo 1967, n. 583), nelle associazioni non riconosciute, in mancanza di norme più dettagliate o di una diversa volontà espressa dagli associati, è possibile fare ricorso, **in via analogica**, alle disposizioni che regolano casi simili in materia di associazioni riconosciute o di società, compatibilmente con la struttura di ogni singolo rapporto; ed è perciò possibile far riferimento alle disposizioni dettate dal codice in tema di fusione di società, **in quanto applicabili**, qualora sia accertato che due associazioni non riconosciute si sono unificate. Principio, questo, che sembra coerente anche con le più recenti linee di tendenza dell’ordinamento in materia di enti collettivi, certamente più favorevoli ad una maggiore interscambiabilità dei ruoli, pur tra enti tipologicamente diversi, come eloquentemente dimostra l’introduzione di nuove figure di trasformazione eterogenea nell’art. 2500-octies del codice civile.”*

Tanto premesso, si osserva quanto segue:

A) IMP. DIRETTE: l’articolo 172, comma 1, del Tuir dispone che *“La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*. Inoltre, il già citato articolo

174 stabilisce che *“le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società”*.

Ciò posto, occorre precisare che 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.

Pertanto, il principio di neutralità delle fusioni e delle scissioni - in base al quale il passaggio dei 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.

Considerato che gli enti non commerciali, ai sensi dell'articolo 143 del Tuir, possono svolgere in via non esclusiva né prevalente anche attività commerciali, occorre stabilire se, nella fattispecie rappresentata, i beni trasferiti all'Azienda istante siano o meno relativi ad un'eventuale attività d'impresa.

Posto che, nel caso specifico, l'operazione di fusione - che coinvolge cinque Aziende per il diritto allo studio (quattro incorporate ed una incorporante) - non è da considerare "realizzativa", si osserva quanto segue.

Qualora i beni gestiti dalle Aziende incorporate siano stati utilizzati in regime di impresa (e, pertanto, indicati nell'inventario, ai sensi dell'articolo 144, comma 3, del Tuir) e confluiscono, dopo la fusione, in un'attività d'impresa dell'Azienda incorporante, limitatamente a tali beni è ammesso il beneficio della neutralità fiscale ex articolo 172, comma 1, del Tuir.

Qualora, invece, detti beni non confluiscono in un'attività d'impresa dell'Azienda incorporante, gli stessi si considerano realizzati a valore normale - in analogia a quanto disposto dall'articolo 171, comma 1 del Tuir in materia di trasformazione eterogenea - generando plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In relazione, poi, ai beni rientranti nell'attività istituzionale (non commerciale) delle Aziende incorporate, occorre distinguere a seconda che gli

stessi confluiscono o meno in un'attività d'impresa esercitata dall'Azienda incorporante.

Nel primo caso (cioè beni non relativi ad impresa che confluiscono in un'impresa), si applica **in via analogica** l'articolo 171, comma 2 del Tuir che, in caso di trasformazione da ente non commerciale in società commerciale, 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'articolo 9 del Tuir, comporta che i beni in ipotesi, qualora confluiscono nella sfera "commerciale" dell'Azienda incorporante, devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'Azienda incorporata, sempre che ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli articoli 67 e 68 del Tuir.

Nel secondo caso (cioè beni non relativi all'impresa, che confluiscono nell'attività istituzionale dell'incorporante), l'operazione sarà fuori dal regime d'impresa.

Tanto precisato sul piano del regime fiscale applicabile in dipendenza delle diverse ipotesi suesposte, con riferimento agli adempimenti fiscali cui sono tenuti i soggetti in argomento si ritengono condivisibili le soluzioni proposte dall'istante al punto A), sub 1), 2), 3), 4), 5), e 6), ai fini delle imposte dirette, in quanto conformi alle disposizioni dell'articolo 172 del Tuir ed alle istruzioni al Modello Unico ENC 2008.

In merito al prospettato riporto delle perdite dagli enti soppressi al nuovo ente, trovano applicazione le disposizioni limitative di cui al comma 7 del citato articolo 172 del Tuir, suscettibili peraltro di disapplicazione mediante l'attivazione della procedura di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

B) IVA: ai fini dell'imposizione indiretta, si ricorda che 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, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera f) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto attiene agli adempimenti fiscali, si condivide la soluzione interpretativa prospettata al punto B), sub 1), 2), 3), 4) 5) e 6), con le seguenti precisazioni in relazione al calcolo del pro-rata di cui al sub 5). Si richiama, anzitutto, l'articolo 19, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale *“Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno”*.

Nel caso di specie rilevano, inoltre, le precisazioni rese al paragrafo 3 della circolare n. 50/E del 29 febbraio 1996, secondo cui ai fini dell'applicazione del pro-rata provvisorio in caso di operazioni di fusione *“va preso in considerazione il volume d'affari complessivo”*.

Sulla scorta di quanto precede, si è dell'avviso che il pro-rata presuntivo per il 2008 di ALFA debba essere determinato in base alla media dei pro-rata delle Aziende fuse ponderata con i rispettivi volumi d'affari.

Resta fermo, in ogni caso, l'obbligo in capo ad ALFA di operare, in sede di dichiarazione IVA 2009, la rettifica delle detrazioni effettuate in base al pro-rata presuntivo.

C) MOD. 770/08 - RITENUTE - CERTIFICAZIONI: si ritiene condivisibile la soluzione proposta in relazione agli adempimenti dichiarativi che ALFA dovrà porre in essere quale sostituto d'imposta. Ovviamente, nella compilazione del modello 770/S 2008, l'interpellante dovrà seguire, in particolare, le istruzioni relative alle *“operazioni straordinarie con estinzione del sostituto d'imposta”* e *“prosecuzione dell'attività da parte di altro soggetto”*.

D) IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE: non essendo soggetti ad IVA, i passaggi di beni a seguito di atti di fusione vanno assoggettati ad imposta di registro. A tale riguardo, non è condivisibile la

soluzione interpretativa proposta, secondo cui detta imposta si applicherebbe in misura fissa. Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico dell'imposta di registro, infatti, l'applicazione alle operazioni di fusione dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società od enti *“aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola”*.

Nel caso in esame, invero, l'operazione di fusione interviene tra enti non commerciali, per i quali l'attività commerciale è da considerare oggetto non esclusivo né principale dell'attività d'impresa. Ne consegue l'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento, così come dispone l'articolo 9 della predetta Tariffa.

Per quanto attiene alle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene applicabile **in via analogica** l'articolo 4 della Tariffa allegata al testo unico approvato con il D.Lgs. n. 347 del 1990, che assoggetta all'imposta fissa di 168 euro *“gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo”*.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale ... , viene resa ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.