

RISOLUZIONE N. 2/E



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

Roma, 11 gennaio 2019

***OGGETTO: imposta di registro, ipotecaria e catastale – Atto di fusione tra
Fondazioni bancarie non qualificabili ONLUS***

Quesito

Il dott. CAIO, in qualità di notaio rogante dell'atto di fusione tra la "Fondazione ALFA Banca", con sede legale in X, (fondazione incorporante) e la "Fondazione BETA Banca", con sede in Y (fondazione incorporata), rappresenta quanto segue.

Le fondazioni "ALFA Banca" e "BETA Banca" intendono fondersi mediante incorporazione della seconda nella prima.

Entrambe le fondazioni – precisa il notaio istante – si qualificano come “enti non commerciali”.

La prospettata fusione nasce dall'esigenza di addivenire ad una maggiore razionalizzazione delle risorse messe a disposizione dall'unico socio fondatore, GAMMA Banca, al fine di gestire tali risorse, con una visione unitaria, sull'intero territorio di riferimento della Banca.

Nel patrimonio della "*Fondazione BETA banca*" (fondazione incorporanda) è presente anche un bene immobile, che, per effetto della fusione, verrà acquisito – insieme all'intero patrimonio della fondazione incorporanda - dalla "*Fondazione ALFA banca*" (fondazione incorporante).

Tanto premesso, il notaio istante chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento tributario da applicare ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, all'atto di fusione e, quale sia il criterio di determinazione della base imponibile su cui calcolare tali imposte.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

Il notaio istante fa presente che la fusione è considerata un'operazione non soggetta a IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera f), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ne consegue che l'atto di fusione è soggetto all'imposta di registro.

In particolare, trattandosi di fusione tra enti non commerciali, si applica l'aliquota proporzionale del 3%, prevista dall'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986 e non, invece, l'imposta di registro in misura fissa, prevista dall'art. 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986 per le fusioni tra società ed enti "*aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola*".

Quanto alla determinazione della base imponibile, sulla quale applicare le imposte, in assenza di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, il notaio istante ritiene che occorra fare riferimento al valore del patrimonio netto contabile della società incorporanda, secondo le disposizioni recate dal soppresso comma 4 dell'articolo 50 del DPR n. 131 del 1986, ai sensi del quale "*per le fusioni di società di ogni tipo la base imponibile è costituita dall'ammontare, risultante*

dalle situazioni patrimoniali di cui all'art. 2502 del codice civile, dei capitali e delle riserve delle società fuse o, se la fusione è eseguita mediante incorporazione, di quelle incorporate".

In caso di incorporazione, pertanto, la base imponibile dell'imposta di registro deve essere determinata sulla base dell'ammontare del capitale e delle riserve dell'incorporata, come risultante dalla situazione patrimoniale prevista attualmente dall'art. 2501-quater del codice civile.

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, il notaio istante ritiene applicabile, in via analogica, l'art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs n. 347 del 1990 e l'art. 10, comma 2, dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti all'imposta fissa di 200 euro gli "*atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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 DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, in applicazione del principio di alternatività Iva/Registro, previsto dall'articolo 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 (di seguito, TUR), i relativi atti devono essere assoggettati all'imposta di registro, nella misura proporzionale del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, allegata al TUR, quando l'operazione di fusione avviene tra enti non commerciali, ovvero all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, quando l'operazione di fusione è posta in essere tra società od enti "*aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola*" (cfr. risoluzioni n. 152 del 15 aprile 2008 e n. 162 del 18 aprile 2008).

Tale interpretazione trova conferma nell'orientamento della giurisprudenza di

legittimità (in tal senso, Cassazione 27 febbraio 2009, n. 4763), secondo il quale *“La disciplina dettata dall'art. 4 della Tariffa allegata al T.U. dell'imposta di registro - D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - non trova applicazione nell'ipotesi di soggetti giuridici che non abbiano quale oggetto esclusivo o principale della propria attività lo svolgimento di attività commerciali o agricole. Conseguentemente, l'atto di fusione fra due soggetti diversi da quelli indicati nella menzionata disposizione soggiace al regime impositivo previsto dall'art. 9 della medesima Tariffa”*.

Nel caso di specie, pertanto, poiché l'operazione di fusione per incorporazione coinvolge soggetti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, trova applicazione l'articolo 9 della tariffa, allegata al DPR n. 131 del 1986, che reca *“Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*, da tassare in misura proporzionale con l'aliquota del 3%.

Per quanto attiene alla determinazione della base imponibile, si ritiene che occorra fare riferimento al valore - determinato alla data di efficacia giuridica della fusione (ie. data di stipula dell'atto di fusione) - dei beni e dei diritti, compresi i beni immobili, assunti al netto delle passività, iscritti nel patrimonio della sola fondazione incorporata. Ciò in considerazione del fatto che – a norma dell'art. 2504-bis del codice civile – in ipotesi di fusione per incorporazione, l'ente incorporante assume i diritti e gli obblighi facenti capo all'ente incorporato alla data di efficacia reale della fusione.

Pertanto, laddove, come nel caso di specie, tra i beni della fondazione incorporata vi siano immobili, occorrerà fare riferimento – ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro - al loro valore venale in comune commercio, in applicazione di quanto previsto dall'articolo 51, comma 2, del TUR.

Per quanto attiene alle imposte ipotecaria e catastale, come già precisato nella risoluzione n. 162 del 2008 e nella circolare n. 18 del 2013, si ritengono applicabili,

in via analogica, l'articolo 4 della Tariffa allegata al TUIC e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti ad imposta nella misura fissa di 200 euro "*gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo*".

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*

(f.to digitalmente)