

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 03/12/2008 n. 467

## Oggetto:

Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, - Riordino delle IPAB in APSP - D.Lgs. n. 207 del 2001 - Operazioni di fusione tra IPAB - LR n. 7 del 2005 - Imposta di registro, ipotecaria e catastale

## Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, alla fusione tra due IPAB e alla contestuale trasformazione dell'IPAB incorporante in un'Azienda pubblica di servizi alla persona (APSP) e' stato esposto il seguente

### Quesito

La Casa di soggiorno per anziani di ... e' una IPAB (Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza) che svolge attivita' di carattere assistenziale nei confronti di persone che versano in stato di bisogno ed ha natura di ente di diritto pubblico qualificabile, ai fini tributari, quale ente non commerciale di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Nell'ambito del riordino delle IPAB in Azienda pubblica di servizi alla persona (APSP) disposto dal Decreto Legislativo 4 maggio 2001, n. 207, l'IPAB Casa di Soggiorno per anziani di ... intende incorporare l'IPAB Fondazione Citta' di ..., anch'essa avente le medesime finalita' istituzionali e la stessa natura giuridica e tributaria dell'incorporante.

Viene precisato che la fusione non riguarda ONLUS ne' soggetti che lo diventeranno a seguito di detta riorganizzazione.

La fusione per incorporazione e' propedeutica alla trasformazione dell'IPAB incorporante in APSP, operazione, quest'ultima, che avverra' contestualmente alla fusione. A seguito della fusione l'incorporante subentrera' nei rapporti giuridici facenti capo alla incorporata.

Atteso cio', in relazione al caso prospettato viene chiesto di conoscere il trattamento tributario applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, all'atto di fusione tra le due IPAB.

### Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'interpellante ritiene che l'operazione da porre in essere sia assimilabile ad un atto di donazione di patrimonio da un ente pubblico ad un altro ente pubblico.

Si tratta di un'operazione rientrante nell'ambito della normativa dettata in materia di riordino delle IPAB, di cui al Titolo V della legge del Trentino Alto-Adige 21 settembre 2005, n. 7, che ha dato attuazione ai principi recati dal Decreto Legislativo 4 maggio 2001, n. 207.

L'atto di fusione non rientra tra gli atti a titolo oneroso posto che in tal caso comporterebbe "un arricchimento da parte del soggetto fuso, che al contrario di scomparire mediante fusione nell'economia dell'ente incorporante, sarebbe rimasto giuridicamente e fiscalmente distinto e mai avrebbe creato un tutt'uno con l'ente incorporante".

Tale atto, inoltre, non e' assoggettabile all'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'articolo 3, D.Lgs 31 ottobre 1990, n. 346, ne' ad imposte ipotecarie e catastali, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa allegata al Testo Unico delle imposte ipotecarie e catastali, approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), trattandosi di trasferimento in favore di un ente pubblico.

Parere della Direzione

In riferimento al quesito in esame si osserva, preliminarmente, che le IPAB operano prevalentemente nel campo socio-assistenziale e che l'attività delle stesse è disciplinata dal Decreto Legislativo 4 maggio 2001, n. 207.

L'articolo 5 del predetto decreto stabilisce l'obbligo in capo alle IPAB, che svolgono direttamente attività di erogazione di servizi assistenziali, di trasformarsi in APSP.

Al fine di agevolare detta trasformazione, l'articolo 4, comma 4, del D.Lgs. n. 207 del 2001, stabilisce, tra l'altro, che gli atti relativi al riordino delle IPAB in APSP sono esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

A seguito dell'ultima proroga disposta dal DL 31 dicembre 2007, n. 248 (cd. decreto milleproroghe), la possibilità di godere dell'agevolazione in parola è stata riconosciuta agli atti di trasformazione stipulati entro il 31 dicembre 2008.

Successivamente, però, l'articolo 5, comma 10, lettera c), del DL 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ha retrodatato al 30 giugno 2008 il termine ultimo per fruire della predetta agevolazione.

Ne consegue che allo stipulando atto di fusione tra l'IPAB-Casa di Soggiorno per Anziani di ... e l'IPAB-Fondazione Città di ... non si applica l'agevolazione di cui all'articolo 4, comma 4, del D.Lgs. n. 207 del 2001.

Tanto premesso, occorre ora stabilire se in relazione agli atti in argomento possa trovare applicazione l'articolo 4, comma 16, lett c), del medesimo D.Lgs. n. 207 del 2001.

Detto articolo ha inserito nella Tariffa parte prima del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), l'articolo 11-ter, in base al quale scontano l'imposta di registro in misura fissa gli "Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private".

Considerato che la ratio della previsione di cui all'articolo 11-ter va individuata nella volontà del legislatore di incentivare, agevolando, le operazioni di riorganizzazioni delle IPAB, al fine di consentire che le prestazioni di servizi alle persone avvengano nelle forme dell'APSP, deve ritenersi che gli atti propedeutici al perseguimento di tale finalità rientrano nell'ambito applicativo del citato articolo 11-ter della Tariffa, parte prima, del TUR.

Nel caso in esame occorre stabilire se la fusione tra le due IPAB con contestuale trasformazione in azienda pubblica di servizi avvenga in conformità dell'articolo 19 del D.Lgs. n. 207 del 2001 e, quindi, al fine di dare attuazione alla più ampia finalità individuata dal legislatore di perseguire un piano di risanamento che consenta la ripresa dell'attività nel campo sociale ed il mantenimento della personalità giuridica di diritto pubblico.

Il predetto articolo 19 dispone che "Le regioni, al fine di incentivare e potenziare la prestazione di servizi alla persona nelle forme dell'azienda pubblica di servizi alla persona di cui al presente decreto, stabiliscono ... i criteri per la corresponsione di contributi e di incentivi alle fusioni di più istituzioni.

Allo scopo di favorire il processo di riorganizzazione, le regioni possono disciplinare procedure semplificate di fusioni ...".

Al riguardo, con la legge 21 settembre 2005, n. 7, in materia di riordino delle IPAB in APSP, la Regione Trentino Alto-Adige ha stabilito, tra l'altro, i seguenti principi:

- . il riordino è previsto per le "IPAB di ridotte dimensioni, per le quali non è giustificato il mantenimento della personalità giuridica di diritto pubblico (articolo 45, comma 1, lettera a);
- . " ... la Giunta Provinciale stabilisce il termine entro il quale il consiglio di amministrazione dell'IPAB deve deliberare la fusione con altre IPAB e le modifiche allo statuto, ai fini della trasformazione in azienda pubblica di servizi alla persona oppure la trasformazione in persona giuridica di diritto privato" (articolo 50, comma 1);
- . "Con il provvedimento con il quale la Giunta provinciale ... dispone la fusione ai fini di cui al comma 1, dispone altresì la trasformazione

dell'IPAB risultante dalla fusione stessa in azienda pubblica di servizi alla persona..." (articolo 50, comma 2).

Ne consegue che la fusione e la trasformazione delle IPAB, in presenza delle condizioni individuate dalla legge regionale del Trentino Alto Adige n. 7 del 2005, rientra in un'unica operazione, incentivata dal legislatore al fine di dare attuazione al processo di riorganizzazione delle IPAB mediante il loro potenziamento, in ossequio ai principi individuati con il D.Lgs. n. 207 del 2001.

A tale riguardo la Giunta regionale della Regione autonoma Trentino Alto Adige, con la deliberazione n. ... del ... 2008 ha approvato lo Statuto dell'Azienda pubblica di servizi alla persona ALFA di ..., derivante dalla fusione della fondazione Citta' di ... e della Casa di soggiorno per anziani di ....

Per quanto attiene l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali, nel caso in esame rileva la disposizione dettata dall'articolo 4 della Tariffa allegata al Testo Unico delle Imposte ipotecaria e catastale, approvato con D. Lgs 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), il quale prevede la corresponsione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di 168 euro per la "trascrizione di atti o sentenze che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili ...".

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