

Risposta n. 171/2026

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale di un'operazione di fusione per incorporazione di una Società semplice in una Fondazione Ente del Terzo Settore – articolo 67 del TUIR e articolo 82, comma 3, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione "Alfa Ente del Terzo Settore" (di seguito "*Fondazione*" o "*Istante*") rappresenta di essere una fondazione senza scopo di lucro di diritto italiano iscritta al Registro Unico Nazionale degli Enti del Terzo Settore (di seguito "*RUNTS*") e di detenere, alla data di presentazione dell'istanza, una partecipazione rappresentativa della maggioranza del capitale sociale di una Società Agricola Semplice (di seguito "*Società Semplice*", "*Società Incorporanda*" o "*Società Incorporata*").

In particolare, la *Fondazione* riferisce di aver ricevuto in donazione la partecipazione nella *Società Semplice* ad opera di una società di diritto tedesco e di aver sempre mantenuto, da allora, il controllo sulla *Società Semplice*. Detta società di diritto tedesco aveva proceduto alla donazione della partecipazione di controllo nella *Società Semplice* con l'intento di trasferire alla *Fondazione* la tenuta agricola della quale la *Società Semplice* è titolare.

A seguito del perfezionamento della donazione, in data XX/XX/2022, mediante contratto di affitto di azienda la *Società Semplice* ha concesso in affitto ad altra società (di seguito "*Società Agricola*") un'azienda agricola che includeva, tra l'altro, la maggior parte degli immobili di cui la *Società Semplice* era proprietaria, ivi inclusi terreni agricoli dal notevole valore paesaggistico.

L'*Istante* rappresenta, pertanto, che già alla data di presentazione dell'istanza, la *Società Semplice* non svolgeva più "*alcuna attività d'impresa né [...] un'attività agricola in quanto la stessa era stata trasferita con il menzionato contratto di affitto d'azienda*" alla *Società Agricola*.

Nella documentazione integrativa presentata si precisa che, in virtù di un ulteriore atto modificativo ed estensivo del precedente contratto di affitto di azienda, stipulato in data XX/XX/2024, la *Società Semplice* ha incluso nel perimetro del contratto di affitto anche un ulteriore ramo d'azienda residuale che, successivamente al contratto concluso nel 2022 era rimasto nella disponibilità della *Società Incorporata*.

Al riguardo, nella medesima sede l'*Istante* ha chiarito che, a seguito di tale atto modificativo, la *Società Semplice* ha perso la qualifica di imprenditore, "*cessando di fatto qualsiasi attività d'impresa*". Da tale momento ha, quindi, escluso i canoni di locazione

conseguiti dal campo di applicazione dell'IVA e non ha più detratto l'IVA relativa agli acquisti.

L'*Istante* ha chiarito, altresì, che la *Società Semplice*, in seguito alla stipula del citato atto modificativo, ha *de facto* sospeso la propria Partita IVA, anche se non ha formalmente comunicato la sospensione all'Agenzia delle entrate.

Successivamente, la *Società Semplice* e la *Fondazione* hanno deciso di effettuare un'operazione di fusione per incorporazione della *Società Semplice* nella *Fondazione* (di seguito, "*fusione*").

Prima del perfezionamento della *fusione*, il socio di minoranza della *Società Semplice* ha ceduto la propria partecipazione alla *Fondazione* incorporante. Conseguentemente, alla data di stipula dell'atto di *fusione*, la *Fondazione* incorporante è l'unico socio della *Società Semplice*.

L'*Istante* rappresenta che l'operazione di *fusione* consente l'ingresso definitivo nel proprio patrimonio di tutti gli immobili della *Società Semplice*, contribuendo ulteriormente al raggiungimento delle finalità statutarie della *Fondazione* anche in ragione del valore culturale della tenuta.

Nella documentazione integrativa si precisa, inoltre, che l'atto di *fusione*, del quale l'*Istante* ha, peraltro, fornito copia, è stato stipulato in data XX/XX/2025 ed è stato depositato nel *RUNTS*. Anche a seguito della *fusione*, dunque, l'*Istante* ha mantenuto la qualifica di *ETS*.

Nella medesima sede l'*Istante* precisa che la conduzione dell'attività agricola della *Società Semplice* "*è una condizione imprescindibile per poter preservare l'integrità del patrimonio paesaggistico (caratterizzato da specificità tipiche del luogo in cui*

si trova il patrimonio immobiliare della Società Incorporanda) e quello culturale (rappresentato inter alia dalle varietà di piante autoctone coltivate nel sito). La Fondazione, tuttavia, non può condurre l'azienda agricola in quanto non disponeva né dispone delle competenze, delle capacità e dei mezzi per condurre e gestire l'azienda agricola della Società Incorporanda. Alla luce di quanto precede, quindi, una volta che sarà terminato il contratto di affitto di azienda in essere, la Fondazione dovrà necessariamente individuare un nuovo affittuario (n.d.r. enfasi aggiunta)".

L'Istante afferma, inoltre, che tutti i beni della *Società Semplice* confluiranno nell'attività istituzionale (non commerciale) della *Fondazione*.

Ciò premesso, con riguardo alla descritta operazione di *fusione*, l'Istante chiede di sapere se:

- 1) ai fini delle imposte sui redditi emergano o meno fattispecie realizzative;
- 2) ai fini IVA, sia applicabile la disposizione di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera f), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "*Decreto IVA*"), secondo cui sono esclusi dall'imposta «*i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti [...]*»;
- 3) si applichino le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, ai sensi dell'articolo 82, comma 3, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 ("*Codice del Terzo Settore*", di seguito "*CTS*").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1

L'*Istante* evidenzia che l'intero patrimonio della *Società Semplice* non è relativo a un'azienda dal cui esercizio derivi un reddito di impresa, in quanto la stessa *Società Semplice* ha concesso in affitto la gran parte delle sue proprietà alla *Società Agricola* per "uso agricolo" e, quindi, la stessa consegue un reddito fondiario e non un reddito di impresa.

La *Fondazione* ritiene, quindi, che, alla luce dei chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E, e con la risposta a interpello 8 novembre 2022, n. 555, i beni immobili facenti parte del patrimonio della *Società Semplice*, fusa per incorporazione nell'*Istante*, debbano considerarsi suscettibili di determinare plusvalenze imponibili da trasferimento se e nella misura in cui sussistono i relativi presupposti di imponibilità, ai sensi dell'articolo 67 del Testo unico delle imposte sui redditi (*TUIR*), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Quesito 2

L'*Istante* ritiene che i passaggi di beni nell'ambito dell'operazione di *fusione* non siano soggetti a IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera f), del *Decreto IVA*.

Quesito 3

La *Fondazione* osserva che, in forza del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, previsto dall'articolo 40 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (*TUR*), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, in relazione all'operazione di *fusione* debba applicarsi l'imposta di registro.

Sul punto, l'*Istante* precisa che il *CTS* ha introdotto delle agevolazioni per le fusioni relative agli Enti del Terzo Settore (di seguito *ETS*).

In particolare, l'articolo 82, comma 3, del *CTS* prevede che agli «*atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa*».

Il comma 1 dell'articolo 82 indica espressamente «*gli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società*».

L'*Istante*, al riguardo, rileva che la relazione illustrativa al *CTS* ha chiarito che l'articolo 82 ha la finalità generale di applicare agli *ETS* ulteriori benefici non previsti dalle previgenti norme tributarie, precisando che tali agevolazioni hanno il fine di allineare il trattamento degli *ETS* ad «*analoghe operazioni eseguite in ambito societario*».

L'*Istante* osserva che l'allineamento cui fa riferimento la relazione illustrativa al *CTS* si rende necessario soprattutto per le operazioni di fusione, scissione e trasformazione, con riferimento alle quali, in ambito societario, è applicabile l'articolo 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al *TUR*, che prevede l'imposizione in misura fissa per fusioni e scissioni societarie e per «*analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società*» (articolo 4, lettera b).

Considerate le finalità dell'articolo 82 del *CTS*, quindi, l'*Istante* ritiene che alla fusione per incorporazione della *Società Semplice* nella *Fondazione* risulterebbero applicabili le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, in quanto trattasi di una fusione posta in essere «*da enti del Terzo settore*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito 1

Si fa presente, preliminarmente, che, dal punto di vista fiscale, l'operazione di fusione è disciplinata dall'articolo 172 del *TUIR*, il cui comma 1 prevede 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»*.

Ai sensi del successivo articolo 174 del *TUIR*, le *«disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società»*.

La disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nel *TUIR*, come precisato con la risoluzione n. 152/E del 15 aprile 2008, *"è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali disciplinato dal capo VI del titolo I del TUIR per le società personali commerciali e dalle disposizioni del Titolo II per le società e gli enti soggetti ad IRES"*.

In altri termini e per quanto qui di interesse, il principio di neutralità fiscale delle fusioni, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti (incorporati o fusi) al soggetto risultante dalla suddetta operazione (incorporante o risultante dalla fusione) non dà luogo a fenomeni realizzativi, *"implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione dell'imponibile fiscale in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono attività commerciale"* (cfr. risoluzione n. 152/E del 2008).

Considerato che gli enti del terzo settore qualificati, ai fini fiscali, come enti non commerciali ai sensi dell'articolo 79, commi 5 e 5-*bis*), del *CTS* possono svolgere, purché in via non prevalente, anche attività commerciali (cfr. circolare n. 1/E del 19 febbraio 2026), ai fini della corretta valutazione degli effetti fiscali dell'operazione di *fusione* in esame occorre distinguere se i beni che confluiscono nell'ente incorporante siano o meno relativi all'attività d'impresa eventualmente svolta.

Più in particolare, per i beni della società semplice, che (per natura) svolge attività diversa da quella commerciale (v. articolo 2249 del codice civile), occorre distinguere a seconda che gli stessi confluiscono o meno, in conseguenza dell'operazione di fusione, nell'eventuale attività d'impresa commerciale esercitata dall'ente incorporante.

Nel primo caso (*i.e.* beni non relativi all'impresa commerciale che confluiscono nell'impresa commerciale), 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, qualora i beni confluiscono nella sfera "commerciale" dell'ente incorporante, devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato (la *Società Semplice*, nel caso di specie), sempre che ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli articoli 67 e 68 del *TUIR*.

Nella seconda ipotesi (*i.e.* beni non relativi all'impresa commerciale che confluiscono nell'attività svolta con modalità non commerciale dell'ente incorporante), l'operazione sarà fuori dal regime d'impresa.

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie, nel presupposto che, anche dopo l'operazione di fusione, i beni compresi nell'azienda agricola continuino a farne parte e ad essere effettivamente utilizzati, anche in via indiretta dall'affittuario, per l'esercizio dell'attività agricola, si ritiene che le (eventuali) plusvalenze relative a tali beni, "trasferiti" dalla *Società Semplice* all'ente incorporante per effetto della *fusione*, non assumeranno rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 67 del *TUIR* (cfr. sul punto, la risposta a interpello n. 555 del 2022). Va da sé che gli anzidetti beni conserveranno, in capo all'ente incorporante, il medesimo costo fiscalmente riconosciuto che avevano in capo alla *Società Semplice*.

Quesito 2

L'articolo 4, secondo comma, n. 2), del *Decreto IVA* stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole»*.

Al riguardo, con diversi documenti di prassi (cfr., *inter alia*, circolare 1° giugno 2016, n. 26/E) è stato precisato che *"la società semplice, che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge attività rilevante ai fini dell'IVA, in quanto ai sensi dell'articolo 4, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972, svolgono attività d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza*

personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole".

Con lo stesso documento di prassi è stato precisato, altresì, che poiché *"ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali (articolo 2249 c.c.), la disposizione recata dall'articolo 4, secondo comma, n. 2), citato, deve essere limitata, per le società semplici, al solo svolgimento di attività agricole"*.

Tanto premesso, nel presupposto, dichiarato dall'*Istante*, che al momento della *fusione* la *Società Semplice* abbia concesso interamente in affitto l'azienda di cui trattasi e che la stessa società non svolga più alcuna attività agricola, si ritiene che la *fusione* in esame sia fuori dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo in capo alla *Società Semplice* (cfr. risoluzione 23 novembre 2007, n. 340/E).

Quesito 3

In virtù del principio di alternatività IVA/registro recato dall'articolo 40 del *TUR*, all'operazione in esame trova applicazione l'imposta di registro.

L'articolo 82 del *CTS*, recante disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali, al comma 1, prevede che le *«disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 4 e 6»*; al comma 3 dispone che agli *«atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa»*.

Nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante *"Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno*

2016, n. 106", in commento alla disposizione di cui all'articolo 82, viene precisato che le operazioni ivi indicate *"scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, in modo tale da garantirne la neutralità come già avviene per le analoghe operazioni eseguite in ambito societario"*.

La relazione tecnica allo schema di decreto su menzionato, per il citato articolo 82 evidenzia che il comma 3 *"prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale alle operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore. Al riguardo si fa presente che, seppure sia prevista attualmente una tassazione proporzionale di registro del 3% per ciò che concerne le fusioni tra gli enti non commerciali, tale tassazione è limitata alle sole fusioni tra enti non appartenenti - per legge, regolamento o statuto - alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o Culturale. La misura fissa, invece, già si applica alle operazioni di riorganizzazione attuate tramite operazioni di fusioni tra enti appartenenti alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale (circolare n. 2/E/2014; Agenzia delle Entrate) (...)"*.

La riportata norma, dunque, intende agevolare le modifiche statutarie, ivi comprese le fusioni, le scissioni e le trasformazioni *«poste in essere da enti del Terzo settore»*.

Conseguentemente, nel caso di specie, tenuto conto che la *fusione* per incorporazione della *Società Semplice* nella *Fondazione* è anche posta in essere da un *ETS* e che, all'esito dell'operazione straordinaria, l'*Istante* continuerà a mantenere la qualifica di ente del Terzo settore iscritto al *RUNTS*, si ritengono applicabili l'imposta

di registro, l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale in misura fissa, ai sensi dell'articolo 82, comma 3, del *CTS*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza. Resta impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)