TERZO SETTORE:
LA FUSIONE FRA ENTI NON COMMERCIALI

01. NOZIONE

Il **D.Lgs 117/2017** Codice del Terzo Settore contiene le regolamentazioni per gli enti che potranno definirsi del Terzo Settore.

Nelle more delle regolamentazioni è fondamentale rispettare gli obblighi che il CTS impone.

Ricordiamo che l'art**. 98 del CTS** ha modificato il libro primo del c.c., introducendo nel Titolo Secondo, Capo Terzo, "Delle associazioni non riconosciute e dei comitati", **l'art. 42-bis, rubricato "Trasformazione, fusione e scissione"**. In questa scheda ci occupiamo di tale nuovo novello aspetto.

02. LA NUOVA POSSIBILITA' DI FUSIONE TRASFORMAZIONE E SCISSIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI (ENC)

Il primo comma del nuovo art. 42-bis del c.c. con riferimento alle associazioni non riconosciute e comitati dispone: "*Se non è **espressamente escluso** dall'atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni.*"

La previsione è quindi piena, la possibilità di trasformazione, fusione o scissione di un ENC può essere esclusa solamente dallo stesso ENC nel proprio atto costitutivo o nello Statuto. La disposizione quindi costituisce una *completa innovazione*.

L'articolo completa le proprie disposizioni **richiamando per la trasformazione** l'art. **2498 c.c.** nel senso della continuità giuridica dei rapporti giuridici e conseguente continuazione degli obblighi e dei diritti esistenti prima della trasformazione. Le note successive obbligano l'organo amministrativo alla predisposizione della situazione

patrimoniale, che contenga l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di 120 giorni e della relazione già prevista dal c.c. per gli organi collettivi.

Con riguardo alle fusioni e scissioni l'articolo rimanda completamente alle disposizioni già esistenti nel codice civile.

Gli atti straordinari in argomento dovranno essere iscritti nel nl Registro delle Imprese, nei casi già previsti dal c.c. o, nel caso di ETS (Enti del Terzo Settore) nel RUNTS.

03. ASPETTI DELLE OPERAZIONI DI FUSIONE

Con la promulgazione del CTS si da piena attuazione alla previsione di trasformabilità degli enti collettivi diversi che ora possono effettuare anche la **trasformazione diretta** e **la fusione** tra associazioni e fondazioni.

Con tale iniziativa si estendono, dunque, i postulati delle operazioni straordinarie societarie anche agli ETS. La fusione, come noto era ammessa, nel silenzio-assenso, dalla dottrina, ora però ha una sua richiamata disciplina.

Va ribadito che tali operazioni, ai fini IVA, come per le società, avvengono secondo il **principio di neutralità fiscale**, si ricorda:

l'art. 2 comma 3 lettera f) del DPR 633/72 ai fini Iva: "*Non sono considerate cessioni di beni…. **f)** i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di societa' e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti*;"

Ma, attenzione: l'atto di fusione tra due enti non commerciali deve essere assoggettato ad **imposta di registro** nella misura **proporzionale del 3%** e alle **ipotecaria e catastale** nella **misura fissa di 200 euro**. La base imponibile dell'imposta di registro, se tra i beni dell'incorporata ci sono immobili, fa riferimento al loro valore venale in comune commercio.

RICORDA:	**Gli ETS iscritti nel RUNTS pagano imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (*art. 82 comma 3 del CTS*).**

Una considerazione diversa richiede l'aspetto legato **alle imposte sul reddito**. I **beni** utilizzati in attività d'impresa dell'ente incorporante o dell'ente risultante dalla fusione:

sono in **neutralità fiscale** se confluiscono **nell'attività di impresa** dell'ente incorporante o dell'ente risultante dalla fusione;
sono **fiscalmente rilevate le plusvalenze** (differenza tra valore normale e valore contabile) se confluiscono nell'**attività istituzionale** (quindi non commerciale) dell'ente incorporante o dell'ente risultante dalla fusione.