

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

2018

5

7

La trasformazione degli enti del Libro I del C.C. e del Terzo Settore

11

Lotta ai contratti pirata: la posizione dell'Ispettorato nazionale del lavoro

15

Decesso del socio di coop: rilievi pratici per la liquidazione delle somme dovute agli eredi

22

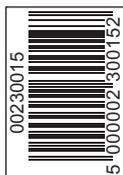
Pagamento di imposte per un'associazione non riconosciuta: l'orientamento della Cassazione sulle responsabilità per il presidente

28

Cessioni gratuite di merci agli enti non profit

AGEVOLAZIONI E FINANZIAMENTI

- Incentivo occupazione NEET
- Microcredito



*Se posso personalizzarla
in base alle mie aree
d'interesse,*

è La Mia **Biblioteca**

La Mia **Biblioteca** è la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex. Puoi trovare risposte certe grazie all'autorevolezza delle fonti e ad un motore di ricerca intuitivo, semantico e veloce. Puoi consultarla online ovunque, sempre, da qualsiasi dispositivo mobile. Puoi personalizzarla in base alle tue aree di interesse e alle tue esigenze professionali. Puoi integrarla a 360° con le tue banche dati Wolters Kluwer.

è pensata per te,
richiedi subito una prova!



lamiabiblioteca.com

 Wolters Kluwer

Riforma del Terzo Settore

La trasformazione degli enti del Libro I del Codice civile e del Terzo Settore

La riforma del Terzo Settore introduce una modifica al Codice civile (art. 42-*bis*), concernente la possibilità per le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni.

Nel prosieguo si esamina la procedura da seguire nella trasformazione diretta tra enti non lucrativi, nonché i riflessi fiscali di tale operazione

di Gian Mario Colombo

7

Lavoro

Lotta ai "contratti pirata": la posizione dell'Ispettorato nazionale del lavoro

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la circolare n. 3/2018, è intervenuto in materia di mancata applicazione dei contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e che possono determinare problematiche di dumping.

di Claudio Riciputi

11

Socio

Il decesso del socio di una società cooperativa: rilievi pratici per la liquidazione delle somme dovute agli eredi

Il rapporto sociale tra società cooperativa e socio cooperatore può cessare in ragione dell'esclusione di quest'ultimo per i motivi previsti per legge o dallo statuto, per il recesso del socio ovvero per il decesso dello stesso.

Nel prosieguo della trattazione verrà esaminato quest'ultimo caso, con l'intenzione di approfondire le tematiche maggiormente legate alle modalità di liquidazione delle somme delle quali la cooperativa dovesse risultare debitrice nei confronti degli aventi diritto per causa di morte del socio.

di Cristiana Buganza

15

Associazioni non riconosciute

Pagamento delle imposte per una associazione non riconosciuta: l'orientamento della Cassazione sulle responsabilità per il presidente

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 2169/2018, ha affermato che il legale rappresentante di una associazione non riconosciuta è responsabile per l'omesso pagamento delle imposte anche senza la prova dell'attività negoziale svolta in forza del ruolo investito nel periodo preso in considerazione

di Federico Gavioli

22

Cessioni gratuite

Le nuove cessioni gratuite di merce agli enti non profit

La Legge di bilancio 2018 ha introdotto alcune importanti modifiche alla Legge n. 166/2016 (Legge antisprechi) che regola le cessioni gratuite di beni di prima necessità a favore di enti pubblici e privati senza scopo di lucro e ne incentiva la destinazione a scopi di utilità sociale.

Le modifiche introdotte rendono più organica la materia, coordinandola, inoltre, con la disciplina delle erogazioni liberali prevista dal nuovo Codice del Terzo Settore.

di Gianfranco Visconti

28

Sommario

	Agevolazioni e finanziamenti	
Le opportunità		
... dallo Stato		35
... dalle Regioni		40
... dalle Fondazioni		49
<i>a cura di Bruno Pagamici</i>		
	Notiziario AIRCES	
Notiziario		53
	Panorama normativo	
Rassegna di documentazione		
Legislazione		58
Prassi		61
	Agenda	
Le scadenze di giugno 2018		64

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento:

Laura Macrì - Responsabile servizio fiscale Federcoop Nullo Baldini Ravenna - Dottore Commercialista e Revisore Legale

Gian Mario Colombo - Dottore commercialista in Milano

Comitato di Redazione:

Gianni Bragaglia - Presidente AIRCES (Associazione italiana revisori legali dell'Economia Sociale)

Giannino Cascardo - Economista d'impresa

Laura Castaldi - Professore diritto tributario Università Siena

Patrizia Clementi - Responsabile ufficio Avvocatura Curia Arcivescovile Milano

Emanuele Cusa - Professore associato di diritto commerciale presso l'Università di Milano-Bicocca e Avvocato

Sebastiano Di Diego - Dottore commercialista e revisore legale dei conti; Professore a contratto di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Camerino

Laura Iacone - Ministero Sviluppo economico

Guido Martinelli - Avvocato; Professore aggregato presso l'Università di Ferrara di "Legislazione sportiva"

Pier Luigi Morara - Avvocato

Monica Poletto - Presidente di CDO Opere Sociali; Dottore commercialista

Paola Polliani - Avvocato giuslavorista - Socio Avvocati Giuslavoristi Italiani (AGI)

Roberto Randazzo - Avvocato e Professore a contratto presso l'Università Commerciale "L. Bocconi"

Claudio Riciputi - Legacoop - Politiche del lavoro, relazioni industriali e previdenza

Marta Saccaro - Dottore commercialista

Maurizio Setti - Dottore commercialista

Editrice

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

Redazione

Paola Boniardi, Lia Longo

Pubblicità



Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la pubblicazione il 21 aprile 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Cooperative e Enti non profit
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02 82476.016
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 824761 - Fax 02 82476.999
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 745 del 24 novembre 2000.
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale -
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.

Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI). Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it

Italia

Annuale € 205,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assoldata dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

IL 25 MAGGIO ENTRA IN VIGORE IL GDPR. SEI PRONTO PER AFFRONTARE I CAMBIAMENTI?



Autorizzaci a fornirti tutti gli strumenti per garantire le soluzioni giuste ai tuoi clienti.

**Con In Pratica GDPR,
in pratica sei già pronto.**

Per affrontare il cambiamento bisogna essere preparati. **In Pratica GDPR** è l'innovativa soluzione **Leggi d'Italia**, curata da **studi legali specializzati** ed autorevoli **esperti della Pubblica Amministrazione**, che fornisce ad aziende, Pubblica Amministrazione, professionisti e DPO tutte le informazioni e gli strumenti necessari per affrontare i **numerosi adempimenti** e restare **sempre aggiornati** sulla normativa e gli orientamenti applicativi degli **organi giudicanti** e dell'**Autorità garante**.

leggiditalia.it/inpraticaGDPR

La trasformazione degli enti del Libro I del Codice civile e del Terzo Settore

di **Gian Mario Colombo**

L'approfondimento

La riforma del Terzo Settore introduce una modifica al Codice civile (art. 42-*bis*), concernente la possibilità per le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni.

Nel prosieguo si esamina la procedura da seguire nella trasformazione diretta tra enti non lucrativi, nonché i riflessi fiscali di tale operazione

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 98
Codice civile, art. 42- *bis*

La trasformazione rappresenta una modifica della forma giuridica di un ente, consistente sostanzialmente nella modifica del modello organizzativo (o forma giuridica): modifica che potrà o meno accompagnarsi anche con un cambiamento dello scopo cui era originariamente destinato il patrimonio dell'ente. Prima della riforma del diritto societario di cui al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 66, la trasformazione era regolata soltanto in ambito endo-societario (artt. 2498 - 2504-*sexies*) risultando espressamente disciplinato solo il passaggio da società di persone¹ a società di capitali (c.d. trasformazione progressiva) e da società di capitali in società di persone (c.d. trasformazione regressiva). Vigeva inoltre uno specifico divieto di trasformazione di società cooperative in società ordinarie².

Con la riforma del diritto societario il legislatore ha completamente ridisegnato la disciplina della trasformazione, introducendo:

- una parte generale (artt. 2498, 2499, 2500 e 2500-*bis*) in cui sono racchiuse disposizioni valevoli per ogni ipotesi di trasformazione;
- tre parti speciali rispettivamente dedicate alla trasformazione progressiva (artt. 2500-*ter*, 2500-*qua* e 2500-*quinq*), alla trasformazione regressiva (art. 2500-*sexies*) e alle trasformazioni eterogenee (art. 2500-*septies*, 2500-*opties* e 2500-*novies*).

Le trasformazioni eterogenee di cui sopra rappresentano trasformazioni in senso proprio: muta la forma giuridica ma non l'identità del soggetto per cui si ha piena continuità nei rapporti giuridici. Proprio per tale ragione, ai sensi dell'art. 2500-*novies*, le stesse hanno effetto solo dopo che siano trascorsi 60 giorni dall'ultimo adempimento pubblicitario richiesto ed entro tale termine i creditori possono fare opposizione.

Le trasformazioni omogenee

La trasformazione da associazione a fondazione, soprattutto dopo la riforma del diritto societario del 2003, è stata ritenuta un'operazione consentita, seppur non compiutamente accettata dalla giurisprudenza³. La stessa giurisprudenza definisce la trasformazione come un mutamento del modello organizzativo del

Gian Mario Colombo - Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Note:

- 1 E, in particolare, società in nome collettivo e in accomandita semplice.
- 2 Legge 17 febbraio 1971, n. 127, art. 14. Il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 ha ammesso la trasformazione (art. 2545-*decies*) allorché a trasformarsi è una cooperativa a mutualità non prevalente.
- 3 Cfr. Tar Lombardia, Milano, Sez. I, sent. 14 febbraio 2013, n. 445. In senso contrario, Tar Piemonte, sent. n. 781/2012 e Tar Toscana, sent. n. 5282 del 2004.

gruppo sociale il quale comporta la sola modificazione dell'atto costitutivo, diretta ad eliminare gli elementi incompatibili con il nuovo tipo di soggetto previsto.

Da ciò deriva una continuità del soggetto trasformato, e, in genere, dell'attività svolta.

In tale ipotesi, dunque, non si estinguerebbe alcun ente né alcuno se ne costituirebbe.

In merito alla legittimità dell'operazione deve evidenziarsi che:

- a) non esisteva una norma che esplicitamente autorizzasse e regolasse la fattispecie;
- b) non esisteva un espresso divieto legislativo e pertanto da ciò si potrebbe sostenere la legittimità dell'operazione;
- c) si pone a favore dell'operazione il principio generale della conservazione dei patrimoni⁴.

Il Consiglio di Stato, con parere n. 296 del 30 gennaio 2015, si è espresso negativamente in merito alla trasformabilità diretta delle associazioni anche quelle riconosciute in fondazioni. Tuttavia ha precisato che il parere è reso sulla base di "fonti normative che appaiono, in relazione alla specifica fattispecie considerata, imperfette". Tanto che ha disposto la trasmissione del parere al Presidente del Consiglio dei Ministri⁵.

Nessuna norma specifica esisteva - fino all'attuazione della Legge delega in materia di imprese sociali (Legge n. 118/2005) per le trasformazioni nell'ambito di enti *non profit*, anche se giurisprudenza e dottrina le avevano da tempo ammesse.

Con l'espressa previsione di una specifica regolamentazione volta a disciplinare le operazioni straordinarie delle imprese sociali sono state, quindi, almeno in parte tipizzate le trasformazioni tra enti *non profit*⁶.

La modifica del Codice civile

L'art. 98 del D.Lgs. n. 117/2017 ha introdotto nel Codice civile l'art. 42-*bis* il quale prevede che "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

Definizioni

La trasformazione rappresenta una modifica della forma giuridica di un ente, consistente sostanzialmente nella modifica del modello organizzativo (o forma giuridica): modifica che potrà o meno accompagnarsi anche con un cambiamento dello scopo cui era originariamente destinato il patrimonio dell'ente.

operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni" (comma 1).

Se ne deduce che sono ammesse le operazioni straordinarie (a meno di un espresso divieto derivante dallo statuto) tra gli enti di cui al Libro I Titolo II del Codice civile. Mentre il comma 4 menziona (indirettamente) gli ETS nel momento in cui prevede l'iscrizione degli atti di trasformazione, fusione,

scissione di tali enti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore, "sottintendendone la continenza - come sostiene A. Fusaro -, a conferma della impostazione che inquadra i secondi (ETS) quali sottotipi dei primi"⁷. Il campo di operatività della norma abbraccia associazioni e fondazioni, ed è, dunque, più ampio rispetto agli enti del Terzo Settore i quali rappresentano un di cui rispetto all'universo degli enti non lucrativi. Quanto alla disciplina della trasformazione, vi è il richiamo ai seguenti articoli del Codice civile: 2498, 2500-*sexies* comma 2, 2499, 2500, 2500-*bis*, 2500-*ter* comma 2, 2500-*quinqüies* e 2500-*novies*, in quanto compatibili. Tocca all'interprete, come vedremo, chiarire alcuni aspetti di applicabilità di queste norme.

In particolare, per quanto riguarda le trasformazioni "omogenee" (non vengono infatti richiamati gli artt.

Note:

4 Per completezza di argomento, non si può non tenere conto che il sistema ammette il passaggio da associazione a fondazione ma obbligando l'ente a raggiungere lo stesso risultato attraverso più fasi: da associazione riconosciuta in società lucrativa di capitali ai sensi dell'art. 2500-*octies* c.c.; da società lucrativa di capitali in fondazione ai sensi dell'art. 2500-*septies*. Se poi si partisse da una associazione non riconosciuta le fasi aumenterebbero perché l'ente prima di iniziare il percorso trasformativo dovrebbe anche chiedere il riconoscimento.

5 Per un commento critico alla posizione del Consiglio di Stato cfr. M.I. Iannaccone, "Trasformazione diretta (nuovamente) in discussione", in questa *Rivista*, n. 4/2015.

6 Così A. Fusaro, "Commento all'art. 13", in A. Fici e D. Galletti (a cura di), *Commentario al Decreto sull'impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155)*, Torino, 2007, pag. 195.

7 Cfr. A. Fusaro, "Trasformazioni, fusioni, scissioni degli enti del Libro primo del Codice civile e del Terzo settore", in A. Fici (a cura di) *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale scientifica, Napoli, 2018, pag. 447.

2500-*septies* e *octies* del c.c., relativi alle trasformazioni eterogenee), si segnalano i seguenti aspetti, relativamente agli adempimenti da porre in essere, sia sul piano procedurale che sostanziale.

Seguendo gli orientamenti della giurisprudenza e della prassi, l'art. 42-*bis* del c.c. prevede le fasi di seguito descritte.

- L'organo di amministrazione deve predisporre:
 - a) una relazione relativa alla situazione patrimoniale dell'ente in via di trasformazione, contenente l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione. Riteniamo che la relazione dovrà essere rivolta a dimostrare la consistenza patrimoniale dell'ente in modo da tutelare i terzi per le obbligazioni assunte dall'ente nei loro confronti, oltre che garantire la continuità dell'ente stesso e la possibilità del suo concreto operare, una volta trasformato, per il conseguimento delle sue finalità istituzionali. Sotto il profilo contabile, si assume la continuità dei valori contabili tra ente di partenza e ente trasformato⁸;
 - b) la relazione di cui all'art. 2500-*sexies*, comma 2 del c.c. che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione. Con riferimento a quest'ultima, la Relazione accompagnatoria al Codice del Terzo Settore chiarisce che "essa ricalcherà le caratteristiche delle relazioni per la trasformazione delle società di capitali in società di persone. Una copia di essa resterà depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione".
- Relazione di stima dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo. L'art. 42-*bis* richiama solo il comma 2 dell'art. 2500-*ter* del c.c. relativo alla trasformazione di società di persone in società di capitali.
- Scopo della disciplina, prevista dal Codice civile, è tutelare l'interesse degli azionisti contro

La novità

L'art. 98 del D.Lgs. n. 117/2017 ha introdotto nel Codice civile l'art. 42-*bis* il quale prevede che "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" (comma 1).

una eventuale sopravvalutazione dei beni apportati da uno o più di essi e, nel contempo, evitare che una valutazione non veritiera pregiudichi i creditori sociali. Nel caso di trasformazione omogenea di enti del Libro primo del Codice civile, riteniamo che la relazione di stima non sia obbligatoria; si può forse pensare, in via analogica, alla sua

applicabilità, al caso di trasformazione di associazione non riconosciuta in associazione riconosciuta o fondazione, ove vi è il passaggio dalla responsabilità illimitata dei soci a quella limitata.

- Atto di trasformazione. Deve avere la forma dell'atto pubblico e conferire le indicazioni prescritte dalla legge per l'atto costitutivo del tipo adottato (art. 2500, comma 1, del c.c.). L'atto è soggetto alla disciplina per tipo adottato e alle forme di pubblicità relative (art. 2500, comma 2, c.c.).
- Per quanto riguarda le associazioni riconosciute e le fondazioni, deve essere fatta l'iscrizione al registro delle persone giuridiche.
- Resta ferma la pubblicità per la cessazione dell'ente trasformato. In particolare, si ricordi che:
 - associazione non riconosciuta, nessuna pubblicità;
 - associazione riconosciuta e fondazione, si fa luogo alla iscrizione nel registro delle persone giuridiche.
 - L'efficacia della trasformazione decorre dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari (60 giorni per i creditori, ai sensi dell'art. 2500-*novies*).

Per quanto riguarda gli effetti della trasformazione dispone espressamente l'art. 2498 del c.c.,

Nota:

- 8 Per quanto riguarda le ricadute fiscali, in termini di eventuali plusvalenze emergenti cfr. M. Leo, *Le imposte sui redditi*, Giuffrè, 2014, pag. 2539; "Si rileva che la perizia di stima prescritta dall'art. 2500-*ter*, comma 2 del c.c. non comporta l'emersione né di plusvalenze né di minusvalenze aventi rilevanza agli effetti della determinazione del reddito, dato che tale documento ha carattere strumentale ai fini della riorganizzazione interna della struttura".

confermando la continuità dei rapporti giuridici sostanziali e professionali tra l'ente trasformato e l'ente che ha effettuato la trasformazione. In pratica, essa si sostanzia nel mutamento dell'organizzazione sociale esistente, senza comportare, in sua sostituzione, la creazione di un nuovo soggetto. In altri termini, la trasformazione omogenea determina la modificazione dell'atto costitutivo, senza che ciò comporti la nascita di un nuovo ente in sostituzione del precedente.

Aspetti fiscali

Sinalizzano di seguito i riflessi fiscali inerenti la trasformazione.

Imposte dirette

L'art. 170 regola la trasformazione omogenea tra società, stabilendo al comma 1 che "la trasformazione della società non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze, e il valore di avviamento". Viene affermato cioè il principio della neutralità fiscale.

Nulla si dice per quanto riguarda la trasformazione omogenea tra enti di cui al Libro I Titolo II del Codice civile. Questo principio, tuttavia, ci sembra valido anche nel caso di trasformazione omogenea di cui all'art. 42-bis del Codice civile, in quanto si ha una continuità giuridico/patrimoniale del soggetto che ha posto in essere l'operazione, e, pertanto, non si verifica alcun trasferimento patrimoniale né alcun presupposto di tassazione. Cosa diversa sarebbe se, in sede di trasformazione, ad esempio, per motivi di carattere gestionale, vi sia trasferimento di beni dalla sfera commerciale a quella istituzionale, realizzando così il fenomeno dell'autoconsumo (art. 86, comma 1, lett. c, del T.U.I.R.), in quanto i beni vengono destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa.

Ci sembra, tuttavia, opportuno sottolineare alcune attenzioni che, a nostro avviso, devono essere osservate, in presenza di alcune tipologie di enti. Si pensi, ad esempio, alla trasformazione di una organizzazione di volontariato in una fondazione, che, come sappiamo, non può assumere la veste di ODV⁹.

La cancellazione dal Registro regionale di un'organizzazione di volontariato, per effetto della

trasformazione in fondazione, potrebbe comportare la devoluzione del patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui la ODV ha fruito delle agevolazioni derivanti dalla iscrizione nel registro stesso. Tuttavia, tale interpretazione non è suffragata da alcuna disposizione di legge o dalla prassi, come è avvenuto, ad esempio, per le ONLUS con la circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 dell'Agenzia delle entrate. Pertanto, si ritiene che la stessa non sia applicabile. Inoltre, sono le stesse Linee Guida dell'Agenzia per il Terzo Settore ad evidenziare la difficoltà di applicazione di un eventuale vincolo devolutivo, specialmente per quelle ipotesi che attraverso la trasformazione manterrebbero il patrimonio nel circolo virtuoso della utilità sociale, come conseguenza dell'iscrizione dell'ente trasformato in altri registri di simile valenza (es. ONLUS)¹⁰.

Imposte indirette

Dal punto di vista dell'IVA, l'operazione di trasformazione è ininfluente. Al riguardo, si precisa che dai beni trasferiti con la trasformazione scaturiscono operazioni non soggette all'IVA (art. 2, comma 3, lett. f) del D.P.R. n. 633/1972).

- Ai fini dell'imposta di registro, scatta l'imposta fissa ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. c) della tariffa. Parte 1, allegata al D.P.R. n. 131/1986¹¹.
- Infine, nel caso in cui l'ente trasformato fosse proprietario di beni immobili (ipotesi della trascrizione e della voltura catastale), le ipotecarie e catastali sarebbero dovute nella misura fissa.

Note:

9 Sul punto, cfr. G.M. Colombo - P. Pesticcio, "La trasformazione di ODV in fondazione", in *Enti non profit*, n. 10/2012.

10 Analogo discorso può essere fatto per le associazioni di promozione sociale (vedi art. 3 della Legge n. 383/2000) e per le associazioni privilegiate di cui all'art. 148, comma 8. Nel momento in cui questi enti perdono i requisiti per potere godere della disciplina specifica ai fini civilistici, e fiscali, ci si pone il problema se si debba fare luogo alla devoluzione del patrimonio, pena la perdita dei benefici fiscali in precedenza goduti. Cfr. sul punto G.M. Colombo - M. Setti, *Contabilità, bilancio, controllo degli enti non profit*, Wolters Kluwer, 2016, pag. 467.

11 L'art. 82, comma 3, del D.Lgs. n. 117/2017, così recita: "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".