

I PRINCIPALI ASPETTI FISCALI DELLE RIORGANIZZAZIONI DEGLI ENTI DI CULTO ATTRAVERSO LA FUSIONE

SOMMARIO: 1. *Premessa* – 2. *Brevi cenni all'operazione di fusione tra enti non commerciali* – 3. *Brevi cenni relativi all'operazione di fusione tra enti religiosi* – 4. *Gli aspetti fiscali delle operazioni di fusione tra enti religiosi* – 5. *Conclusioni*.

1. *Premessa*

Ristrutturazione e rinnovamento sono sinonimi che molto spesso vengono accostati ai diversi ambiti della vita quotidiana di ciascuno di noi: all'economia e al lavoro; alla politica, alla famiglia, al sociale. Il mutare dei tempi e con essi delle esigenze e priorità della gente, impone una seria e attenta revisione dell'insieme di elementi giuridici e norme (anche non scritte) che regolano il modo di organizzarci. La conseguenza di tale processo è quella di ridisegnare le strutture che utilizziamo per realizzarci: imprese, università, partiti politici, banche, etc. In questo contesto di forti cambiamenti sociali, culturali, demografici ed ecclesiali anche la Chiesa, intesa come struttura fondata dall'insieme di fedeli, non può essere immune a questa necessità di ristrutturazione. Quello che fa ben sperare i credenti, al contrario di quanto avviene nell'ambito di *governance* politica, è che gli istituti religiosi si sono sempre dimostrati particolarmente pronti a cogliere queste sfide di rinnovamento, quantomeno sotto il profilo meramente strutturale (dal punto di vista dogmatico lasciamo a chi ne ha le competenze il compito di giudicare). E così ai cambiamenti "espansionistici" avvenuti subito dopo il Concilio fanno da contrappeso i ridimensionamenti e "tagli" che hanno caratterizzato gli inizi degli anni '90.

Oggi le nuove urgenze missionarie, il calo vocazionale e il conseguente invecchiamento delle persone consacrate stanno creando un sovraccarico di impegni e di costi che sono sempre più difficili da sostenere. Appare quindi necessario che tutti quegli enti che non hanno anticipato la loro riorganizzazione inizino tale percorso, in un'ottica non di ripiegamento o bocciatura, ma di rilancio. Il processo otterrà risultati se fondato su obiettivi chiari e condivisi in modo che i soggetti attori siano pienamente disponibili a realizzarlo.

In tale sede, cogliendo le sfide di rivisitazione e razionalizzazione delle opere e delle presenze, si tratterà dell'operazione di fusione tra enti religiosi. Si ritiene infatti che per caratteristiche e fini che perseguono la fusione/unificazione possa essere considerata, a ragione, uno degli strumenti di riorganizzazione che più di ogni altro sia in grado di cogliere i risultati di integrazione e concentrazione di cui si è sino ad ora discusso. Non è un mistero che in ambito "profit" un'operazione di fusione sottenda, tra le

altre, esigenze di: 1) migliore utilizzo e sfruttamento degli impianti; 2) economie di scala; 3) ottimizzazione dei processi; 4) integrazione e migliore sfruttamento della capacità lavorativa. Prima di procedere oltre si premette che, considerata la complessità dell'argomento di cui si sta trattando – note ai più sono le intersezioni tra norme di diritto canonico e norme di diritto civile che legano le vicissitudini degli enti religiosi – non si ha la presunzione di essere esaustivi, ma si vuole offrire qualche spunto di riflessione in merito alla fattispecie sopra riportata anche alla luce della recente interrogazione parlamentare relativa al regime fiscale da applicare alle fusioni tra enti non commerciali.

2. *Brevi cenni all'operazione di fusione tra enti non commerciali*

L'operazione di fusione consiste nella concentrazione di due o più enti in un unico (ente) che può dar luogo alla costituzione di uno nuovo (fusione propria) o all'incorporazione in uno preesistente (fusione per incorporazione).

Nell'ambito religioso risulta estremamente difficile pensare all'ipotesi sopra richiamata di incorporazione, in quanto è impensabile che un ente religioso detenga le partecipazioni di un altro ente religioso. Parimenti, in virtù del canone 581 del Diritto canonico, è impossibile ipotizzare una fusione "eterogenea", ossia una fusione tra un istituto religioso e un ente che non lo sia. Il summenzionato canone, infatti, così recita: «*spetta all'autorità competente dell'istituto a norma delle costituzioni dividere l'istituto stesso in parti, con qualunque nome designate erigerne di nuove, fondere quelle già costituite o circoscriverle in modo diverso*» (1). La lettura della norma sembra

(1) Per completezza di seguito si riporta la traduzione in latino originaria del canone 581: «*Dividere un istituto in parti, qualunque nome esse abbiano, erigerne di nuove, fondere quelle già esistenti o delimitarle in modo diverso, spetta all'autorità competente dell'istituto stesso, a norma delle costituzioni*». Un Istituto che ha una certa diffusione viene diviso, ai fini amministrativi, in parti più o meno estese, dette in genere "province". Tale divisione, che nel Codice precedente - rispetto agli Istituti religiosi di diritto pontificio - era riservata alla Santa Sede, oggi è lasciata, per qualsiasi Istituto, alla libera e autonoma decisione della competente Autorità dell'Istituto stesso, a norma delle costituzioni (cfr. Mons. Luigi Chiappetta commento al CIC). Va sottolineato che il processo potrebbe essere anche effettuato

dare spazio esclusivamente a forme di fusione tra enti religiosi già esistenti.

Sotto il profilo civilistico è utile premettere che il codice civile non disciplina affatto la fusione tra enti non commerciali. Tuttavia l'ammissibilità di tale operazione deve essere oggi pienamente riconosciuta a seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento delle norme relative alla trasformazione eterogenea (artt. 2500-*septies* e segg.) e dell'art 1, primo comma, lett. b), della legge 13 giugno 2005, n. 118, portante delega sull'impresa sociale. Tali norme, sebbene in modo alquanto disarmonico, hanno esteso agli enti di cui al "Libro I" del codice civile le combinazioni (operazioni) ammesse per gli enti di cui al "Libro V".

3. Brevi cenni relativi all'operazione di fusione tra enti religiosi

Il passaggio successivo, per comprendere se l'efficacia delle sopra accennate operazioni coinvolge anche gli istituti religiosi, è quello di valutare come sono inquadrati tali enti dall'ordinamento civile italiano. È evidente che se equiparati a enti del Libro I o Libro V allora vale quanto scritto nel periodo precedente e quindi certa è l'applicabilità ad essi delle operazioni di trasformazione, fusione e scissione. Per dirimere ogni dubbio è necessario premettere che riferendosi esclusivamente a enti religiosi costituiti secondo le regole del diritto canonico, per tali soggetti l'ordinamento italiano, in virtù dell'art. 7 della legge 25 marzo 1985, n. 121, e dell'art. 4 della legge 20 maggio 1985, n. 222, ne prevede il riconoscimento. Tale riconoscimento li obbliga all'iscrizione nel registro delle persone giuridiche. Questo *iter* che, come scritto, culmina con l'iscrizione li assimila di fatto agli enti di diritto privato aventi fine solidaristico regolamentati dal Libro I del codice civile.

Se dunque l'operazione di fusione è ammissibile per gli enti che rientrano nel Titolo II del Libro I del codice civile allora nulla osta a ritenerla "efficace" giuridicamente anche agli enti religiosi a questi assimilati (2).

Prima di procedere ad effettuare delle considerazioni di natura fiscale sulla operazione di fusione, è utile ricordare che per il procedimento di fusione è indispensabile prioritariamente richiedere l'autorizzazione alla Autorità ecclesiastica competente. Spetterà dunque alla Santa Sede rilasciare il nullaosta alla fusione di due Congregazioni differenti; al Vescovo autorizzare la fusione tra due diverse parrocchie; ai Superiori Maggiori la fusione di attività commerciali dello stesso ente. Ottenuta questa, l'ente si adopererà sotto il profilo "civile" per ottenere il riconoscimento giuridico. Non bisogna sottacere che l'operazione di cui stiamo discutendo, implicando una modifica consistente degli atti costitutivi e di estinzione di enti riconosciuti giuridicamente, provoca conseguenze rilevanti sotto il profilo giuridico. È importante quindi che la fusione venga portata a conoscenza dei terzi

all'incontrario li dove la fusione, per scarsità di vocazioni, non si può assicurare con lo spirito del proprio carisma o perchè terminato il motivo della presenza.

(2) In tale direzione si sono espressi Cass., sez. I, 23 gennaio 2007, n. 1476, in *Riv. dir. soc.*, 2009, 96; e v. TOZZI, *Enti ecclesiastici e attività notarile*, Napoli, 1989.

attraverso apposita comunicazione al registro delle persone giuridiche. Si rileva poi che, qualora gli enti attori del processo di riorganizzazione svolgano anche attività *ex art. 2195 c.c.* (attività commerciale), risulterà opportuno che gli amministratori pubblicizzino l'operazione anche nel Repertorio delle Notizie Economiche e Amministrative (REA).

In sostanza quindi sarà fondamentale la redazione da parte dei Superiori Maggiori di un atto che definisca le caratteristiche della operazione (progetto di fusione) e la conseguente delibera maggioritaria che ne avvalori i contenuti. Assodate le forme pubblicitarie sopra richiamate, si ritiene non applicabili gli adempimenti pubblicitari previsti per le società commerciali di cui agli artt. 2501 e segg. c.c. in ragione della non sostituibilità del Registro delle Imprese a quello delle persone giuridiche.

4. Gli aspetti fiscali delle operazioni di fusione tra enti religiosi

Sotto il profilo fiscale di seguito si esporranno e commenteranno gli utili chiarimenti rilasciati a seguito di una interrogazione parlamentare in merito al regime fiscale da applicare alle fusioni tra enti non commerciali (3). Tali chiarimenti possono interessare le operazioni di riorganizzazione effettuate da enti non religiosi.

In particolare, è stato chiesto se le suddette operazioni tra soggetti *non profit* devono essere assoggettate alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, così come previsto per le società commerciali; ovvero se le stesse devono essere assoggettate alle imposte in misura proporzionale.

La risposta al quesito ha confermato quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria (4) secondo cui l'operazione di fusione tra enti non commerciali sconta l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3% *ex art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, norma residuale nella quale ricadono tutti gli «atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale».*

In merito al trattamento fiscale di tali operazioni, si ricorda che la suddetta risoluzione si è occupata del relativo regime, non solo ai fini delle imposte indirette, ma anche ai fini delle imposte dirette.

a) Imposte dirette

In particolare, è stato chiarito che un'operazione di fusione, che coinvolge due enti religiosi, non è da considerare "realizzativa" ai fini delle imposte dirette (IRES) e può quindi beneficiare della neutralità fiscale *ex art. 172, primo comma, del TUIR*; e questo a seguito del rinvio previsto dal successivo art. 174, il quale stabilisce che «le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società».

Posto che gli enti non commerciali, ai sensi dell'art. 143 del TUIR, possono svolgere in via non

(3) Interrogazione - Camera dei Deputati - 11 dicembre 2014, n. 5-04255, Fragomeli: *Chiarimenti in merito all'imposta di registro applicabile agli atti di fusione realizzati tra enti non societari.*

(4) Cfr. ris. 15 aprile 2008, n. 152/E, in *Boll. Trib.*, 2008, 1348.

prevalente anche attività commerciali, la neutralità sarebbe garantita limitatamente a quei beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa (e, pertanto, indicati nell'inventario, ai sensi dell'art. 144, terzo comma, del TUIR) che, dopo la fusione, confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante.

Qualora invece detti beni non confluiscono in un'attività d'impresa dell'ente incorporante, gli stessi si considerano realizzati a valore normale – in analogia a quanto disposto dall'art. 171, primo comma, del TUIR, in materia di trasformazione eterogenea – generando plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Per i beni relativi all'attività istituzionale e non commerciale dell'ente incorporato occorre distinguere a seconda che gli stessi confluiscono o meno, in conseguenza dell'operazione di fusione, nell'attività d'impresa esercitata dall'ente incorporante. Nel primo caso (cioè beni non relativi ad impresa che confluiscono nell'impresa), si applica in via analogica l'art. 171, secondo comma, 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'art. 9 del TUIR, comporta che i beni in ipotesi, qualora confluiscono nella sfera "commerciale" dell'ente incorporante, devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato, sempre che sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli artt. 67 e 68 del TUIR.

Nel caso in cui i beni rientrino in determinate fattispecie, si potrebbe valutare l'ipotesi di sfruttare la disciplina della rivalutazione prevista dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), la quale, all'art. 1, comma 626, modificando il disposto dell'art. 2, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27), che, a sua volta, rinnovava quanto contenuto negli artt. 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha riaperto i termini per rideterminare il valore dei terreni e delle partecipazioni non quotate detenute da enti non commerciali nella propria sfera istituzionale alla data del 1° gennaio 2015.

La rideterminazione del valore dei beni avrebbe quindi effetto sulla determinazione della plusvalenza imponibile, quale reddito diverso, ai fini delle imposte dirette che si genererebbe in capo all'ente in ipotesi di vendita.

In particolare, la rivalutazione potrebbe essere conveniente nei casi in cui possano emergere plusvalenze imponibili; questo potrebbe avvenire qualora venissero trasferiti:

- terreni agricoli entro i cinque anni dal loro acquisto;
- partecipazioni o aree edificabili.

Il nuovo valore deve risultare da un'apposita perizia di stima redatta da un professionista e asseverata entro il 30 giugno 2015. Inoltre, affinché la rivalutazione possa considerarsi perfezionata, occorre provvedere al versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata entro la medesima data in misura pari

al 4%, per le partecipazioni che al 1° gennaio 2015 risultavano non qualificate, e all'8%, per i terreni e le partecipazioni che al 1° gennaio 2015 risultavano qualificate, dell'intero valore rideterminato.

In merito al valore fiscalmente riconosciuto di questi beni, è opportuno rilevare che l'Amministrazione finanziaria si è espressa con riferimento ad un mero passaggio dalla sfera istituzionale a quella commerciale. Infatti, con la risoluzione n. 242/E/2002 (5), l'Amministrazione ha stabilito che tale operazione, in mancanza di valide ragioni economiche diverse da quelle fiscali, potrebbe essere considerata elusiva, in quanto il semplice atto del trasferimento dei beni (nel caso specifico di partecipazioni) sarebbe idoneo a modificare il loro regime tributario applicabile, attraendoli nel regime d'impresa, facendo emergere un potenziale risparmio d'imposta che contrasterebbe con i principi dell'ordinamento.

Inoltre, sempre secondo l'Agenzia delle entrate, il trasferimento di beni (titoli) dalla sfera istituzionale a quella commerciale non configurerebbe, in capo alla prima, il presupposto richiesto dall'art. 67 del TUIR per il realizzo della plusvalenza.

In tale senso, pertanto, l'eventuale affrancamento di valore potrebbe non essere considerato valido.

Tale interpretazione, però, non è stata fornita in relazione ad un'operazione straordinaria, come lo è una fusione, in merito alla quale la successiva risoluzione n. 152/E/2008 di cui sopra, ha chiarito che tale operazione genererebbe plusvalenze imponibili.

Conseguentemente, qualora prima della fusione tali beni venissero rivalutati con il pagamento dell'imposta sostitutiva, le eventuali plusvalenze non emergerebbero e si dovrebbe adottare quale costo fiscalmente riconosciuto quello rideterminato dalla perizia.

Infine, nella seconda ipotesi (cioè beni non relativi all'impresa, che confluiscono nell'attività istituzionale dell'incorporante), l'operazione sarebbe fuori dal regime d'impresa.

b) Imposte indirette

Ai fini dell'imposizione indiretta, viene specificato che 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'art. 2, terzo comma, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. I relativi atti devono essere assoggettati, pertanto, all'imposta di registro, ma con aliquote differenti rispetto a quelle previste per i soggetti commerciali.

Infatti, la fusione tra enti non commerciali non potrebbe essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa, come avviene, ad esempio, per le fusioni tra società, ai sensi dell'art. 4, primo comma, lett. b), della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, in quanto l'applicazione dell'art. 4 citato è limitata alle operazioni che avvengano tra società o enti «*aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola*».

A sostegno di tale tesi viene citata la sentenza della Corte di Cassazione n. 4763/2009 (6) che ha escluso

(5) Cfr. ris. 19 luglio 2002, n. 242/E, in *Boll. Trib.*, 2002, 1325.

(6) Cfr. Cass., sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4763, in

l'applicabilità dell'imposta fissa ad un'operazione di fusione tra due associazioni di categoria, atteso che esse non possono essere ricondotte tra i soggetti cui si applica l'imposta fissa indicata dall'art. 4, primo comma, lett. b), già più volte citato.

Qualora l'operazione rientri però tra quelle di riorganizzazione, sarebbe possibile applicare l'art. 1, comma 737, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014), il quale dispone che: «*Agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 euro ciascuna*».

Come evidenziato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E/2014 (7) la disposizione in commento introduce un regime agevolativo, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale per gli atti di trasferimento di beni a titolo gratuito di qualsiasi natura (beni immobili, titoli, ecc.), posti in essere nell'ambito di operazioni di riorganizzazioni di enti appartenenti per legge alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di cate-

Boll. Trib. On-line.

(7) Cfr. circ. 21 febbraio 2014, n. 2/E, par. 9.5, in *Boll. Trib.*, 2014, 363.

ria, religiosa, assistenziale o culturale.

Tali atti sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e, qualora rechino il trasferimento a titolo gratuito di beni immobili, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200.

Il regime in argomento trova applicazione, ad esempio, per le operazioni di riorganizzazione volte all'accorpamento di strutture provinciali facenti capo ai medesimi enti in regionali, o per l'accorpamento di unità territoriali di federazioni di categoria.

Conseguentemente, nel caso in cui la fusione tra enti religiosi appartenenti alla medesima struttura, abbia come scopo la loro riorganizzazione, secondo l'Amministrazione finanziaria si potrebbe sostenere l'applicazione delle imposte indirette in misura fissa, fermo restando quanto previsto per le altre imposte, quali l'IVA e le dirette.

5. Conclusioni

Alla luce di quanto esposto, è evidente che in questo periodo di crisi, non solo economica e finanziaria, anche gli enti religiosi potrebbero avere la necessità di riorganizzarsi. Gli effetti fiscali di tali operazioni non devono essere trascurati, in quanto potrebbero avere un peso rilevante per le risorse dell'ente. È evidente che la possibilità di usufruire di alcune agevolazioni potrebbe permettere di impiegare gli eventuali risparmi nell'attività istituzionale.

Avv. Fabio Gallio
Dott. Cristian Gangai Alberton
Dott. Maurizio Reffo