

Le operazioni straordinarie degli Enti del Terzo Settore

Trasformazioni, fusioni e scissioni per fondazioni, associazioni, imprese sociali: le regole dopo la Riforma del Terzo Settore

di Dott.ssa Silvia D'Angelo – Studio Legale Degani - Milano

La Riforma del Terzo Settore ha reso più chiaramente possibile per gli enti no profit il ricorso alle operazioni di **trasformazione, fusione e scissione**.

Ciò in conformità al percorso avviato con la [Legge n. 106/2016](#), la quale all'art. 1, co. 2, lett. a) ha delegato il Governo a provvedere alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del Codice Civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro.

L'art. 3, co. 1, lett. e) della menzionata legge, nel dettare i criteri della revisione del titolo II, ha previsto che **i procedimenti di trasformazione e fusione tra associazioni e fondazioni debbano essere regolati nel rispetto dei principi generali del diritto societario**.

Così è avvenuto: tanto il [D.Lgs. 117/2017](#) (Codice del Terzo Settore) quanto il [D.Lgs. 112/2017](#) prevedono una disciplina specifica delle operazioni straordinarie degli enti del mondo no profit che ricalca per la maggior parte quella codicistica prevista per le società.

In tal modo al fenomeno è stata data veste giuridica, colmando il vuoto normativo lasciato dalla disciplina previgente che si riferiva esclusivamente alle società e, in misura marginale, alle fondazioni.

La regolamentazione oggi prevista per le operazioni di trasformazione, fusione, e scissione trova invece fondamento in due norme:

- **[l'art. 42-bis del Codice Civile](#), introdotto dall'art. 98 del D.Lgs. 117/2017, che si applica a qualsiasi ente del Libro I, appartenente o meno al Terzo Settore;**
- **l'art. 12 del D.Lgs. 112/2017, come integrato dalle disposizioni del [decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 27 aprile 2018 n. 50](#), che fa riferimento alle sole Imprese Sociali.**

Procediamo ad esaminare la materia attraverso l'esame dei seguenti quesiti.

1. Cosa prevede l'art. 42-bis del Codice Civile?

La norma prevede la possibilità che le associazioni riconosciute o non riconosciute e le fondazioni **possano operare reciproche trasformazioni, fusioni e scissioni**. Viene così superato il dibattito giurisprudenziale in merito all'ammissibilità della trasformazione omogenea tra enti no profit, specialmente in ipotesi di passaggio da associazione a fondazione.

2. Quali sono i soggetti a cui la norma di rivolge?

Essa si rivolge alle associazioni, riconosciute o non riconosciute, nonché alle fondazioni. Nonostante l'art. 42-bis c.c. sia stato introdotto in occasione della Riforma del Terzo Settore, la sua collocazione nel Codice Civile ne fa una norma di portata generale applicabile a qualsiasi ente del Libro I.

3. Quali sono le condizioni per compiere operazioni straordinarie?

In primo luogo **non deve essere prevista l'espressa esclusione di tali fenomeni nell'atto costitutivo o nello statuto**; nel silenzio degli stessi, deve invece ritenersi che le operazioni siano legittime.

In secondo luogo, le operazioni straordinarie devono essere compiute reciprocamente tra i soggetti individuati dalla norma: **l'ente di partenza e quello di arrivo devono dunque essere sempre ascrivibili al novero delle associazioni riconosciute o non riconosciute e delle fondazioni**. Da ciò consegue che, per i fenomeni di trasformazione eterogenea tra enti no profit ed enti societari, continua ad applicarsi la specifica disciplina di cui agli artt. 2500-septies e 2500-octies c.c.

In ultima analisi, deve essere rispettato il **regime di pubblicità** prescritto dall'art. 42-bis c.c., che varia a seconda che le operazioni riguardino o meno Enti del Terzo Settore. Qualora gli atti siano relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il Libro V del Codice Civile prevede l'iscrizione nel Registro delle Imprese, essi sono iscritti nel Registro delle Persone Giuridiche; nel caso invece di Enti del Terzo

Settore, la relativa pubblicità si attua mediante l'iscrizione nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore.

4. Quali sono gli adempimenti prescritti per l'operazione di trasformazione?

Ai sensi dell'art. 42-bis c.c. l'Organo di amministrazione deve predisporre:

- una relazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente in via di trasformazione e contenente in dettaglio l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione;
- la relazione di cui all'articolo 2500-sexies co. 2 c.c. indicante le motivazioni e gli effetti della trasformazione e da depositarsi presso la sede dell'ente durante i trenta giorni antecedenti alla deliberazione della trasformazione.

5. Quali invece gli effetti della trasformazione?

All'operazione di trasformazione si applicano, in quanto compatibili, gli artt. 2499 c.c., 2500, 2500 *bis*, 2500 *ter* secondo comma, 2500 *quinquies* e 2500 *novies*.

Ciò comporta che:

- l'atto di trasformazione è soggetto agli oneri pubblicitari prescritti per il tipo di ente adottato (art. 2500);
- una volta eseguita la pubblicità, l'invalidità dell'atto di trasformazione non può più essere pronunciata e agli eventuali soggetti danneggiati spetta il diritto al risarcimento dei danni (art. 2500-bis);

- la trasformazione tra enti no profit **produce effetto decorsi sessanta giorni** dal compimento dell'ultimo degli adempimenti pubblicitari (art. 2500-novies);
- al decorso del medesimo termine è soggetto l'effetto sanante della pubblicità (che, come visto, esclude la possibilità di far valere l'invalidità dell'atto di trasformazione);
- salva l'ipotesi in cui i creditori abbiano dato il loro consenso alla trasformazione, essa **non libera i soci a responsabilità illimitata dalle obbligazioni sorte prima degli adempimenti pubblicitari** innanzi esaminati (art. 2500-quinquies).

6. Quali sono gli adempimenti prescritti per l'operazione di fusione?

Al fenomeno di fusione l'art. 42-bis c.c. dichiara applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni codicistiche vigenti in ambito societario (sezione II, capo X, titolo V, libro V).

In ragione di ciò, occorre fare riferimento agli artt. 2501-1505 quater dai quali si evince che **l'organo amministrativo di ciascun ente partecipante all'operazione è tenuto a predisporre:**

- un progetto di fusione, il quale deve ricalcare, secondo il criterio della compatibilità, il contenuto di cui all'art. 2501-ter c.c.;
- la situazione patrimoniale dell'ente (art. 2501-quater);
- la relazione di cui all'art. 2501-quinquies, volta ad illustrare e giustificare, sia dal punto di vista economico sia da quello giuridico, il progetto di fusione.

Devono inoltre compiersi i seguenti adempimenti:

- il progetto di fusione è subordinato all'approvazione degli enti partecipanti all'operazione, mediante il voto dell'organo di volta in volta competente (art. 2502);
- gli atti del procedimento devono essere depositati presso la sede dell'ente ovvero pubblicati sul sito internet dello stesso (l'art. 2501-septies);
- la deliberazione di fusione viene depositata per l'iscrizione nei Registri di cui all'ultimo comma dell'art. 42-bis c.c., ossia il Registro Unico nazionale del Terzo Settore ovvero il Registro delle Persone Giuridiche a seconda della natura o meno di Ente del Terzo Settore (art. 2502-bis).

7. Quali invece gli effetti della fusione?

Decorsi sessanta giorni dalle predette iscrizioni la fusione può essere attuata ed il notaio, secondo il disposto dell'art. 2504 c.c., può ricevere l'atto di fusione redatto in forma pubblica. Gli effetti dell'operazione decorrono, invece, dall'iscrizione nei registri in precedenza menzionati e da tale momento l'invalidità dell'atto di fusione, ex art. 2504 quater c.c., non può più essere pronunciata.

8. Quali sono gli adempimenti e gli effetti della scissione?

Le operazioni di scissione degli enti no profit originariamente non erano state presa in considerazione nella legge delega, che trattava esclusivamente delle operazioni di trasformazione e fusione. Ciò nonostante, l'art. 42-bis c.c. ha disciplinato anche tale fenomeno,

rinviano alle sezioni che nel codice civile regolano la materia in ambito societario (2506-2506 quater).

In particolare, trovano applicazione gli adempimenti in capo all'organo amministrativo già esaminati e riguardanti la redazione di un progetto di scissione, della situazione patrimoniale e della relazione illustrativa.

Anche gli effetti della scissione decorrono dall'iscrizione nel registro di cui all'art. 42-bis c.c. (salva la facoltà di stabilire una data successiva) e si applica l'art. 2506-quater, comma 3, c.c. dal quale consegue la responsabilità solidale di ciascun ente, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad esso assegnato o rimasto, per i debiti dell'ente scisso.

9. Come sono regolate operazioni straordinarie delle Imprese Sociali?

Le operazioni straordinarie compiute dalle **Imprese Sociali** trovano la propria disciplina specifica nell'art. 12 del D.Lgs. 112/2017, come integrato dalle disposizioni del decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 27 aprile 2018, n. 50.

Nello specifico, oggetto di regolamentazione sono le operazioni di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento volontario o di perdita volontaria della qualifica.

Sotto il profilo soggettivo, **restano escluse dall'ambito di applicazione della normativa in esame le Società Cooperative**, per le quali si rimanda alle norme speciali previste dal Codice Civile.

10. Qual è l'iter del procedimento di trasformazione, fusione e scissione delle Imprese Sociali?

Il Decreto ministeriale prevede che l'organo di amministrazione dell'Impresa Sociale, almeno novanta giorni prima della data di deliberazione dell'operazione, sia tenuto a notificare al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con atto scritto avente data certa, l'intenzione di procedere ad una delle operazioni straordinarie di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda o di un ramo relativo all'attività di impresa di interesse generale, allegando la documentazione di volta in volta necessaria.

Sulla base di quanto prodotto, il Ministero svolge l'istruttoria verificando che, a seguito delle predette operazioni, siano preservati l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio, il perseguimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 2 del D.Lgs. 112/2017 e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 1 del medesimo decreto, da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere (o del cessionario in caso di cessione di azienda).

Al termine dell'istruttoria il Ministero rilascia l'autorizzazione ovvero emette un provvedimento di diniego; in ogni caso, in assenza di un provvedimento, l'autorizzazione si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione.

11. Qual è la documentazione necessaria per il rilascio dell'autorizzazione ministeriale?

Unitamente all'atto con cui viene manifestata la volontà di compiere un'operazione straordinaria, l'Impresa Sociale deve produrre:

- una sintetica descrizione dell'operazione da porre in essere;
- la situazione patrimoniale di ciascuno degli enti coinvolti;
- la relazione degli amministratori che illustri le ragioni che inducono a compiere l'operazione straordinaria, le modalità attraverso cui il soggetto risultante da essa si impegna a garantire il rispetto del requisito dell'assenza di scopo di lucro, dei vincoli di destinazione del patrimonio e del perseguimento delle attività e finalità proprie dell'impresa sociale; nonché la prevedibile evoluzione dell'attività dell'impresa stessa a seguito dell'operazione.

Analogamente, per la cessione dell'azienda o di un suo ramo è prescritta l'allegazione dei seguenti documenti: la situazione patrimoniale dell'ente, la relazione giurata redatta da un esperto nominato dal tribunale volta ad attestare il valore effettivo del patrimonio dell'Impresa Sociale, nonché la relazione degli amministratori.

12. Quali sono gli effetti fiscali delle riorganizzazioni del Terzo Settore?

In primo luogo, con la nuova normativa si ritiene confermata per gli enti diversi dalle società **l'esclusione delle operazioni straordinarie dal campo di applicazione dell'IVA** ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. f) del D.P.R. 633/72.

In secondo luogo, è espressamente prevista all'art. 82 del Codice del Terzo Settore **l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale** riferite alle operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da Enti del Terzo Settore (ad esclusione delle Imprese Sociali costituite in forma di società).

Per quanto infine concerne l'applicazione delle imposte sul reddito, si richiede una valutazione più approfondita a seconda della destinazione dei beni all'interno delle operazioni straordinarie.

La neutralità fiscale sussiste qualora i beni permangano nel medesimo regime: istituzionale o commerciale; laddove invece vi sia disallineamento tra l'ambito originario e quello di destinazione (da commerciale a istituzionale) potrebbero emergere plusvalenze imponibili tassate, oppure ipotesi di imponibilità nei redditi diversi (artt. 67-68 TUIR) nel caso inverso di passaggio dalla sfera istituzionale alla sfera commerciale.