

Enti *non profit* e trasformazione

di Fabio Carrirolo

Aspetti generali

Il settore del c.d. «*non profit*» comprende una vasta gamma di attività, svolte solitamente da soggetti collettivi (societari, non societari, associativi, etc.), aventi finalità diverse rispetto a quelle (tipiche del mondo dell'impresa) della produzione di profitti e, in senso lato, scopi non «egoistici».

L'espressione *non profit* deriva dal termine anglosassone «*not for profit organization*», con la quale sono designati tutti gli enti che, appunto, senza scopo diretto di lucro, svolgono attività tradizionalmente demandate allo Stato.

Sotto il profilo tributario, le agevolazioni previste per i soggetti in esame sono ricollegabili alla caratteristica fondamentale degli stessi, di svolgere attività che altrimenti sarebbero demandate alla Pubblica Amministrazione.

La trasformazione degli enti e delle società

In linea generale, la trasformazione consiste nell'adozione, da parte di un soggetto societario o di un altro soggetto «collettivo», di un diverso tipo giuridico, con la conseguenza di assoggettarsi per il futuro alla diversa disciplina stabilita per tale nuovo tipo, e di sottrarsi alle norme che l'hanno disciplinata in precedenza .

Le norme civilistiche di riferimento in materia di trasformazione si rinvencono negli artt. 2498, 2499, 2500 e 2500-bis, c.c. (disposizioni generali), nonché in disposizioni riferite alle ipotesi di trasformazione «speciali».

Si tratta delle previsioni relative alla trasformazione progressiva (da società di persone in società di capitali: artt. 2500-ter, 2500-*quater* e 2500-*quinquies*, c.c.), alla trasformazione regressiva (da società di capitali in società di persone: art. 2500-*sexies*, c.c.) e alle trasformazioni eterogenee (artt. 2500-*septies*, 2500-*octies*, 2500-*novies*, c.c.).

Dovendo esaminare da vicino le problematiche relative alla trasformazione degli enti non commerciali, si ritiene utile il riferimento allo studio 32-2010/I, predisposto e reso disponibile sul proprio sito *internet* dal Consiglio Nazionale del Notariato (CNN).

Ferma restando la causa lucrativa, la tipologia giuridica delle società può essere variata dai soci, sia permanendo nell'alveo delle società di persone o di capitali, sia uscendone, mediante forme di trasformazione «progressive» (da società di persone a società di capitali) o «regressive» (da società di capitali a società di persone).

Il principio di continuità

Richiamando il vasto processo di riformulazione normativa compiuto dal legislatore della riforma societaria, l'autore dello studio focalizza l'attenzione sul principio di continuità (*ex art. 2498 c.c.*), per effetto del quale l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione.

Guardando all'ipotesi della trasformazione in comunione d'azienda, «*che, per definizione, prescinde da qualsivoglia entificazione, da qualsivoglia soggettività*», lo studio teorizza la crisi delle «*tradizionali ricostruzioni del principio in chiave soggettiva*», affermando l'esigenza di chiarire in termini diversi rispetto a quelli tradizionalmente accolti la nozione di «*continuità*».

Questa infatti, di fronte alla trasformazione in parola, non può essere intesa né come «*fenomeno implicante la permanenza dello stesso soggetto di diritto del quale viene mutata soltanto la veste*», né come «*novazione soggettiva*» (estinzione di un soggetto seguita dalla nascita di un nuovo soggetto).

Da ciò emerge una nozione «*poliedrica*» di continuità («*continuità soggettiva, continuità dell'attività di impresa, continuità dell'organismo produttivo a seconda della fattispecie*»), parallela a una nozione poliedrica di trasformazione («*modificazione dell'organizzazione, modificazione funzionale, estinzione senza liquidazione, costituzione di società patrimonializzata con l'azienda comune, riqualificazione autoritativa ed amministrativa*»).

I vincoli alla trasformazione

Guardando alla situazione delle associazioni, lo studio del Notariato osserva che tali enti non possono procedere alla trasformazione in società di capitali se hanno ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni del pubblico (art. 2500-*octies*, c.c.), e che, se costituite anteriormente al 1° gennaio 2004, possono trasformarsi (*ex art. 2500-*octies* c.c.*) soltanto se l'operazione «*non comporta distrazione, dalle originarie finalità, di fondi o valori creati con contributi di terzi o in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione. Nell'ipotesi di fondi creati in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione, la trasformazione è consentita nel caso in cui siano previamente versate le relative imposte*».

I vincoli predetti non risultano applicabili, secondo il CNN che fa richiamo alla dottrina, se la trasformazione non comporta distrazione dalle originarie finalità dei fondi e valori, nonostante il tenore letterale dell'art. 2500-*octies*, c. 3, c.c..

Tale puntualizzazione dovrebbe applicarsi sia alle ipotesi di trasformazione di associazioni sportive dilettantistiche in società (di capitali) sportive dilettantistiche, sia (in generale) alle trasformazioni di enti non lucrativi in soggetti aventi lo schema della società capitalistica, ma che tuttavia rispettino il requisito dell'assenza dello scopo lucrativo ai sensi dell'art. 5, c. 1, lett. b, D.Lgs. 24.03.2005, n. 155 (disciplina dell'impresa sociale).

La trasformabilità delle associazioni non riconosciute

Nel prevedere le ipotesi di trasformazione in società di capitali, l'art. 2500-*octies*, c.c., contempla, tra gli enti di partenza, l'associazione riconosciuta e la fondazione: secondo il CNN, la scelta del legislatore per gli enti associativi con personalità giuridica, orientata da un *favor* verso detti enti, costringe le associazioni non riconosciute, che sono la maggior parte delle associazioni esistenti, «*a sottoporsi ad un controllo inconferente con il successivo mutamento organizzativo in società di capitali, perché indirizzato a scopi diversi da quelli perseguiti dall'ordinamento con il controllo sull'attività di impresa, in precedenza svolto dalla giurisprudenza onoraria ed oggi dal notaio verbalizzante*».

Queste e altre considerazioni, vertenti in particolare sulle garanzie di tutela per i creditori e gli associati costituite dalla relazione di stima e dal

generale rimedio dell'opposizione di cui all'art. 2500-*novies*, portano l'autore a ritenere possibile «*l'approdo allo schema societario anche partendo dall'associazione non riconosciuta*».

La trasformazione tra associazioni e fondazioni

La pronuncia del TAR Toscana 16.11.2004, n. 5282, richiamata dall'autore dello studio, ha posto in dubbio l'ammissibilità della trasformazione di un'associazione non riconosciuta in fondazione.

La sentenza, secondo il CNN fondata sulla normativa previgente alla riforma societaria, faceva leva sulle differenze strutturali tra i due tipi di enti non lucrativi: nel nuovo contesto normativo, però, le considerazioni del TAR dovrebbero ritenersi superate, dato che è ora ammessa la trasformazione dell'associazione in società e della società in fondazione.

Le trasformazioni eterogenee atipiche in particolare

Secondo il CNN, il *quorum* deliberativo per la decisione di trasformazione può essere ravvisato – ex art. 21, terzo comma, c.c. – in quello richiesto per lo scioglimento (voto favorevole dei 3/4 degli associati).

Secondo una posizione espressa negli Orientamenti del Comitato Triveneto dei notai in materia di atti societari, concentrata sulla combinazione tra i commi secondo e terzo dell'art. 2500-*octies*, c.c., non è possibile deliberare a maggioranza la trasformazione di una associazione costituita anteriormente alla riforma del diritto societario, nel caso in cui non risulti intervenuta la decisione unanime degli associati di non introdurre nello statuto il divieto di trasformazione.

Il CNN, dopo una ricostruzione sistematica della questione, ritiene che l'art. 2500-*ter*, primo comma, del c.c., sia senz'altro applicabile a tutte le società di persone già costituite al 1° gennaio 2004 e il cui contratto sociale o atto costitutivo non preveda nulla in merito alle modificazioni dell'atto costitutivo in genere, e alle trasformazioni in specie.

La regola maggioritaria potrebbe essere disattivata se il contratto sociale ha disciplinato la trasformazione, ovvero le operazioni straordinarie in genere, richiedendo l'unanimità (o dei *quorum* rafforzati).

La trasformazione dell'associazione o della fondazione in società di capitali deve risultare, a pena di nullità, da un atto pubblico, contenente le

indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo adottato, che dev'essere assoggettato alla disciplina prevista per tale tipo e alle relative forme di pubblicità (come pure dev'essere pubblicizzata nei modi normativamente previsti la cessazione dell'ente che effettua la trasformazione).

Nonostante manchi poi un esplicito richiamo nel codice civile, è ritenuta correttamente applicabile alla trasformazione di un ente diverso da società di capitali in società di capitali la previsione relativa alla necessità di una relazione di stima redatta ai sensi dell'art. 2343, c.c. (nel caso in cui venga assunta la forma della S.p.a. o della S.a.p.a.), ovvero dell'art. 2465, c.c. (nel caso in cui venga assunta la forma della S.r.l.).

La trasformazione dell'associazione in consorzio

Per quanto attiene alla trasformazione tra associazione e consorzio, il CNN pone in evidenza la diversa finalità perseguita dalle due figure giuridiche (associazione – scopo non lucrativo / consorzio – scopo lucrativo), rimarcando tuttavia che essa non dovrebbe impedire la continuità dei rapporti giuridici laddove la associazione fra imprenditori decidesse il mutamento della finalità da ideale ad economica (o, per meglio dire, decidesse di far prevalere la finalità economica, «*indubbiamente presente nell'associazione*», rispetto a quella ideale).

Per tale trasformazione risultano applicabili, secondo lo studio, le regole statutarie (accordi degli associati) o, in mancanza, le norme in tema di associazioni riconosciute (art. 21 c. 3 c.c.); la forma, trattandosi di consorzio con attività esterna, dovrà essere quella dell'atto pubblico.

Un reale ostacolo alla trasformazione in parola è rappresentata, secondo la lettura compiuta dal CNN, dal differente regime della responsabilità patrimoniale (nell'associazione non riconosciuta risponde personalmente e solidalmente anche chi ha agito in nome e per conto dell'associazione; nel consorzio con attività esterna la responsabilità è limitata al fondo consortile, salvo il disposto dell'art. 2615, c. 2, c.c., relativamente alle obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati).

La trasformazione del comitato in associazione

Con riferimento alla trasformazione di comitati in associazioni non riconosciute, il problema sembra riguardare anche la struttura dell'ente, dato che:

- i comitati sono associazioni di persone, accomunate dallo scopo principale di promuovere la realizzazione di determinati interessi, aventi rilevanza sociale o generale, mediante la raccolta pubblica di fondi: per tali entità, *«è discusso se il comitato debba essere ricondotto alla figura dell'associazione, oppure a quella della fondazione»*;
- *«sul piano strutturale il comitato, quale combinazione delle due forme (associazione e fondazione)»* presenta, *«nella prospettiva di una migrazione verso la forma associativa tout court, minori problemi di quanto non avviene, ad esempio, nella trasformazione di una comunione d'azienda in società»*;
- non è diversa la finalità perseguita dalle due figure giuridiche evocate, *«il che non dovrebbe impedire la continuità dei rapporti giuridici laddove il comitato decidesse il mutamento della struttura organizzativa»*.

Lo studio ravvisa tuttavia alcuni elementi di criticità nelle previsioni specificamente riferite ai comitati, che in determinati casi prevedono la devoluzione del fondo del comitato a cura dell'Autorità governativa (art. 42, c.c.), nonché la responsabilità personale e solidale degli organizzatori per la conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo previsto (art. 40, c.c.), nonché per le obbligazioni assunte, se il comitato non ha ottenuto la personalità giuridica art. 41, c.c.).

La trasformazione della S.c.r.l. in fondazione

La società consortile a responsabilità limitata, secondo quanto affermato nello studio in esame, è caratterizzata da una finalità comunque lucrativo-capitalistica, il che richiede la necessità di qualche precisazione dovendo realizzarne la trasformazione in fondazione (ossia in un ente non lucrativo).

Secondo il CNN, tale tipologia di trasformazione può essere qualificata in termini di *«trasformazione eterogenea atipica o innominata»*, da ritenersi legittima, *«stante peraltro la stretta vicinanza con la fattispecie*

tipizzata (trasformazione di società di capitali in fondazione), dalla quale si differenzia solo per lo scopo consortile che connota l'ente di partenza».

Gli aspetti fiscali degli enti non commerciali

A conclusione di questa breve ricostruzione imperniata su modalità ed effetti della trasformazione degli enti non societari e non commerciali sotto il profilo civilistico, è opportuno perlomeno rammentare come tali enti vengono inquadrati dalla normativa tributaria.

A prescindere dalla classificazione secondo il codice civile, gli enti non societari residenti si distinguono rispetto agli altri enti (commerciali) in base a criteri distintivi «reciproci», guardando al carattere discriminante costituito dalla «commercialità» o «non commercialità» dell'attività esercitata.

La lettera b dell'articolo 73, primo comma, del nuovo TUIR, comprende tra i soggetti passivi dell'IRES gli enti residenti non societari, pubblici e privati, che hanno quale proprio oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Si tratta di una categoria di soggetti alquanto vasta, il cui criterio distintivo rispetto agli enti non commerciali risiede nell'oggetto dell'attività esercitata.

Come sottolineato dal par. 1.2 della C.M. 12.05.1998, n. 124/E, che commenta il vecchio art. 87, cc. 4 e 4-bis, del TUIR, come modificato dal D.Lgs. 4.12.1997, n. 460 (attuale art. 73 cc. 4 e 5):

l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato (se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata) in base:

- all'atto costitutivo;
- (o) allo statuto;
- in mancanza, l'oggetto esclusivo o principale è determinato in base all'attività effettivamente svolta nel territorio dello Stato (in ogni caso, tale regola è adottata per gli enti non residenti).

La «commercialità» dell'ente – ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale – risulta, oltre che dalla prevalenza dell'attività

commerciale nel periodo d'imposta¹, da alcuni parametri individuati nell'art. 149 del TUIR, di seguito individuati:

- prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle rimanenti attività; il raffronto va effettuato tra le immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie) relative all'attività commerciale e gli investimenti relativi alle attività istituzionali, compresi gli investimenti relativi alle attività decommercializzate;
- prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni relative alle attività istituzionali;
- prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; il raffronto va effettuato tra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale;
- prevalenza delle componenti reddituali negative riferite all'attività commerciale rispetto alle rimanenti spese.

Se accertati in capo a un ente che formalmente si qualifica come «*non commerciale*», i suindicati parametri non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un complessivo giudizio (in concorso con altri elementi significativi) sull'attività effettivamente esercitata.

Ai fini del trattamento fiscale, che risulta agevolato rispetto a quello degli altri soggetti IRES, la categoria degli enti non commerciali si distingue da quella degli enti commerciali in base a criteri reciproci rispetto a quelli illustrati sopra (criteri che sono stati dettati dal Legislatore fiscale per demarcare i confini dell'area «meritevole» di attenzioni e speciali tutele).

Nel novero degli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali,

¹ La richiamata C.M. 12.05.1998, n. 124/E, chiarisce che il riferimento all'intero periodo d'imposta costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta (pertanto, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo).

rientrano le associazioni non riconosciute, i consorzi, i comitati, i circoli, le congregazioni, le casse mutue.

In estrema sintesi, l'ente è non commerciale se il suo oggetto esclusivo o principale non è commerciale, esulando dalle previsioni dell'art. 55 del TUIR, relativo al reddito d'impresa, mentre non assumono alcuna rilevanza la natura pubblica o privata dell'ente, né la rilevanza sociale delle finalità perseguite, né infine l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

Per i criteri dirimenti rispetto alla diversa tipologia degli enti commerciali, si fa rinvio a quanto affermato poco sopra, precisando che:

per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge (di norma, per gli enti pubblici), all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata; se tali atti (o tali forme) mancano, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività concretamente esercitata;

per gli enti non residenti, l'esame dell'oggetto principale dell'attività deve essere, in ogni caso, svolto sulla base dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

In particolare: il profilo tributario degli enti associativi

Gli enti di tipo associativo si qualificano come un insieme ulteriormente privilegiato nel consesso degli enti non commerciali, perché, subordinatamente al possesso di taluni requisiti, ammessi a fruire di agevolazioni ancora più estese.

Per tali tipologie di enti, il legislatore ha inteso separare le attività non commerciali, svolte in conformità alle finalità istituzionali, da quelle che in ogni caso sono considerate attività commerciali, prevedendo l'esclusione dall'ambito della commercialità (e pertanto l'intassabilità) delle attività svolte nei confronti degli associati o dei partecipanti, se esse sono esercitate nell'ambito delle finalità istituzionali e in assenza di corrispettivo specifico.

In tale contesto, i contributi degli associati, finalizzati allo svolgimento dell'attività comune dell'associazione, appaiono simili ai conferimenti in

società, la cui irrilevanza fiscale discende dal riconoscimento della loro natura non reddituale.

Sono invece soggetti ad imposizione, in ragione del loro carattere «*sinallagmatico*» e quindi reddituale, i corrispettivi specificamente riconosciuti all'associazione per le maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Tali corrispettivi sono considerati componenti del reddito d'impresa (se di carattere abituale), ovvero redditi diversi (se di carattere occasionale).

Agli enti associativi si rendono applicabili le disposizioni degli artt. 143, 144, 145, 146, 147, del TUIR, relativi agli enti non commerciali in generale; la specifica disciplina di favore è invece racchiusa nell'art. 148 dello stesso Testo Unico.

Come sopra accennato, nell'ambito di tali soggetti non è considerata commerciale l'attività istituzionale svolta nei confronti degli associati o partecipanti, e quindi le somme versate da questi ultimi all'associazione.

È invece considerata commerciale, come si diceva, la cessione di beni o la prestazione di servizi ai medesimi associati o partecipanti verso corrispettivi specifici.

Relativamente alle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, le attività svolte sono considerate non commerciali se:

- le attività sono effettuate dalle sopra dette tipologie di associazioni;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono rese nei confronti degli associati;
- le stesse attività sono effettuate «*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*».

A norma dell'art. 148, c. 4, del TUIR, sono in ogni caso considerate commerciali, anche se rese ai soci o associati, le seguenti prestazioni:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e di mense;

- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

L'art. 148, c. 5, del TUIR, dispone che non è commerciale l'attività di somministrazione di alimenti e bevande presso bar e simili situati presso la sede dell'attività istituzionale, effettuata nei confronti di iscritti, associati o partecipanti ad organizzazioni «*affiliate*»².

Il successivo sesto comma dell'articolo prevede inoltre la «*non commercialità*» dell'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici svolta da:

- associazioni di promozione sociale;
- associazioni politiche, sindacali, di categoria;
- associazioni religiose.

Destinatari delle attività sopra individuate devono essere gli iscritti, gli associati e i partecipanti ad organizzazioni «*affiliate*», mentre le attività stesse devono essere strettamente complementari rispetto a quelle istituzionali.

Secondo l'art. 148, settimo comma, del TUIR, inoltre, non sono considerate commerciali:

- la cessione di pubblicazioni riguardanti i CCNL;
- l'assistenza prestata, prevalentemente a iscritti, associati e partecipanti, in materia di applicazione dei CCNL, verso il pagamento di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione.

La spettanza delle agevolazioni fiscali è subordinata, per gli enti di tipo associativo, a precisi vincoli statutari che devono escludere la possibilità di trasmissione delle quote e distribuzione anche indiretta di utili, nonché garantire la trasparenza dell'associazione e il suo funzionamento secondo criteri concretamente democratici (art. 148, ottavo comma, TUIR). In assenza di tali requisiti, l'amministrazione finanziaria può procedere al

² Precisamente, nel richiamare il terzo comma dell'articolo, è fatto riferimento alle attività «... svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati».

disconoscimento della qualità di ente non commerciale e delle relative agevolazioni.

Si fa infine presente che un regime di ulteriore vantaggio fiscale è previsto per le associazioni sportive dilettantistiche (ASD), in forza della L. n. 398/1991.

Si rammenta conclusivamente che l'art. 30 del D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito dalla L. 28.01.2009, n. 2, ha previsto un nuovo obbligo strumentale a carico degli enti non commerciali; in particolare:

- ai sensi del primo comma dell'articolo, i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'art. 148 del TUIR, e all'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e, ad esclusione delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali, che non svolgano attività commerciale, che trasmettano per via telematica all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni **controlli**, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello di comunicazione (modello EAS, disponibile sul sito *Internet* www.agenziaentrate.it);
- il terzo comma stabilisce che l'onere della trasmissione dei dati compete anche dalle società sportive dilettantistiche;
- secondo il comma 3-bis, non sono obbligate alla trasmissione del modello EAS le associazioni pro loco che optano per l'applicazione delle norme di cui alla L. n. 398/1991, né gli enti associativi dilettantistici iscritti nel registro del CONI che non svolgono attività commerciale.

26 agosto 2013
Fabio Carriolo