

Principio di diritto n. 1/2026

OGGETTO: Trattamento tributario di operazioni di fusione per incorporazione tra enti religiosi civilmente riconosciuti – Rilevanza ai fini IVA, delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, e delle imposte sui redditi – Criteri di trasferimento dei beni tra sfera istituzionale e sfera commerciale.

Con istanza d'interpello, presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1 lett. a) della legge 27 luglio 2000 n. 212, un ente religioso civilmente riconosciuto ha chiesto chiarimenti in ordine al corretto trattamento tributario applicabile a un'operazione di fusione per incorporazione che coinvolgerà lo stesso istante e altri due enti religiosi appartenenti alla medesima struttura organizzativa.

Per effetto della predetta operazione straordinaria, l'ente istante (incorporante) subentrerà, a titolo universale, in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo agli enti religiosi incorporati, acquisendone l'intero patrimonio mobiliare e immobiliare.

Inoltre, nell'ambito del contesto di riorganizzazione i beni immobili, già appartenenti al patrimonio dell'ente incorporante, transiteranno dalla sfera istituzionale alla sfera commerciale del medesimo ente.

Sotto il profilo IVA, i passaggi dei beni mobili e immobili realizzati nell'ambito dell'operazione straordinaria di fusione per incorporazione tra enti religiosi civilmente riconosciuti sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, per difetto del presupposto oggettivo, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *f*), del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. Risposta dell'8 novembre 2022, n. 555; Risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E).

In virtù del principio di alternatività IVA/registro, recato dall'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, trova, quindi, applicazione l'imposta di registro.

Per quanto riguarda la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, degli atti relativi al trasferimento dei beni effettuato nell'ambito dell'operazione di riorganizzazione tra enti religiosi, si richiama la circolare del 21 febbraio 2014, n. 2/E, con la quale sono stati forniti chiarimenti in merito all'ambito applicativo del regime agevolativo previsto dall'articolo 1, comma 737, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, la cui applicazione è stata invocata dall'istante.

Con la citata circolare n. 2/E del 2014 è stato precisato che gli atti di trasferimento di beni a titolo gratuito di qualsiasi natura (beni immobili, mobili, ecc.) posti in essere nell'ambito di operazioni di fusione per incorporazione tra enti non commerciali beneficiano del regime agevolativo previsto dall'articolo 1, comma 737, della legge n. 147 del 2013, con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna, a condizione che sussistano i seguenti presupposti:

- il trasferimento avvenga a titolo gratuito;
- l'operazione sia qualificabile come intervento di riorganizzazione strutturale;

- gli enti coinvolti appartengano per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa, risultando inseriti in un sistema gerarchico di coordinamento, vigilanza e controllo (nella specie, di natura confessionale o religiosa).

Nel caso esaminato con l'istanza di interpello, gli atti di riorganizzazione che si intendono realizzare coinvolgeranno esclusivamente enti religiosi che, in forza delle disposizioni contenute nei relativi statuti, appartengono alla medesima struttura organizzativa religiosa, facente capo allo stesso ente sovranazionale.

Conseguentemente, per gli atti relativi al trasferimento, a titolo gratuito, di beni realizzato nell'ambito dell'operazione di fusione per incorporazione tra i medesimi enti religiosi le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

Per quanto attiene, invece, il comparto delle imposte sui redditi si confermano i chiarimenti già forniti con la risoluzione n. 152/E del 2008.

In particolare, l'operazione di fusione per incorporazione tra enti non commerciali, nel caso di specie enti religiosi, non assume natura realizzativa e beneficia del regime di neutralità fiscale, di cui al combinato disposto degli articoli 172, comma 1, e 174 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, limitatamente ai beni che, in capo all'ente incorporato, risultavano già detenuti nell'ambito di attività d'impresa e che, per effetto della fusione, confluiscono direttamente nella sfera commerciale dell'ente incorporante. In tale ipotesi non si determina alcuna emersione di plusvalenze fiscalmente rilevanti.

Nel caso, invece, di beni non relativi all'attività d'impresa esercitata dall'ente incorporato che confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante, si applica, in via analogica, l'articolo 171, comma 2, 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.

In tale ultimo caso, l'assimilazione *"del conferimento alla cessione a titolo oneroso, rilevante ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 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 ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli articoli 67 e 68 del TUIR"*.

Anche il passaggio di un bene dalla sfera istituzionale a quella commerciale del medesimo ente - in virtù dell'assimilazione al conferimento di cui all'articolo 9, comma 5, del TUIR - costituisce un evento realizzativo. Pertanto, la valorizzazione del medesimo bene deve avvenire in conformità ai criteri stabiliti dagli articoli 67 e 68 del TUIR, assumendo come riferimento il valore normale e determinando, ove ne ricorrano i presupposti, l'emersione di una plusvalenza imponibile (cfr. risposta n. 489 del 21 ottobre 2020).

Ai fini dell'individuazione dei beni relativi all'impresa per gli enti non commerciali, trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis), del TUIR, richiamate dall'articolo 144, comma 3, del TUIR (cfr. risposta n. 489 del 2020).

In particolare, il comma 3-bis) dell'articolo 65 del TUIR - che regola il passaggio all'impresa dei beni strumentali provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore

individuale - dispone che *«Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'articolo 2217 del codice civile ovvero, per le imprese di cui all'articolo 79 [ora art. 66] nel registro dei cespiti ammortizzabili (...)»*.

In sostanza, il rinvio all'articolo 65, comma 3-*bis*), del TUIR assimila - ai fini della determinazione del valore, riconosciuto a fini fiscali, di iscrizione nell'inventario di beni strumentali - l'ipotesi di destinazione all'impresa individuale di beni strumentali provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore all'ipotesi di passaggio, nella sfera imprenditoriale dell'ente non commerciale, di beni strumentali in precedenza utilizzati nell'ambito della sfera istituzionale dell'ente.

Poiché la disciplina di cui alla disposizione anzidetta riguarda specificatamente i beni strumentali, il rinvio al d.P.R. n. 689 del 1974 è applicabile, a regime, limitatamente alle sole disposizioni contenute negli articoli 4 e 5 di tale decreto (cfr. Risposta n. 489 del 2020 e Risoluzione del 19 luglio 2002, n. 242/E). In base a tale disciplina, il criterio di determinazione del valore relativo ai beni strumentali ammortizzabili provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è quello del costo di acquisto.

In conclusione:

- qualora il passaggio dalla sfera istituzionale a quella commerciale dello stesso ente riguardi beni immobili strumentali ammortizzabili, trovano applicazione gli articoli 65, comma 3-*bis*), del TUIR e 4 del d.P.R. n. 689 del 1974; in tal caso, l'immissione

nel regime d'impresa avviene al costo di acquisto, senza emersione di plusvalenze imponibili;

- qualora il passaggio riguardi beni immobili non strumentali, l'immissione nella sfera commerciale del medesimo ente determina un evento realizzativo, con valorizzazione al valore normale e possibile emersione di una plusvalenza pari alla differenza tra il valore normale e il prezzo di acquisto, aumentato degli oneri inerenti. Resta fermo che, qualora i beni immobili non strumentali siano detenuti dal soggetto incorporato da oltre cinque anni, il trasferimento non genera plusvalenze imponibili, in conformità a quanto previsto dagli articoli 67 e 68 del TUIR.

**firma su delega del Direttore Centrale
atto di delega prot. R.I. 7107 del 13.05.2026**

**IL CAPO UFFICIO
(firmato digitalmente)**