

**Risposta n. 150/2025**

***OGGETTO: Coordinamento dell'attività e unificazione dell'amministrazione di fondazioni – Fusione per incorporazione – articoli 26 e 2504 bis del codice civile e articoli 172 e 174 del d.P.R. n. 917 del 1986***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La *[ALFA]*, di seguito istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

La fondazione istante è stata costituita il [...] 2023 tra il [...], la [...] e l' [...], allo scopo di perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale in ambito culturale e di ricerca.

Con atto notarile registrato il [...] 2024, l'istante e la *[BETA]* - già costituita tra il [...] e la [...], con finalità di produzione, valorizzazione e promozione della fotografia storica e contemporanea e di ogni altra forma di arte visiva - hanno convenuto di proporre

alla Prefettura di [...] di disporre il relativo coordinamento dell'attività e l'unificazione delle rispettive amministrazioni, ai sensi dell'articolo 26 del codice civile.

Al riguardo, l'istante riferisce che - intervenuta la richiesta disposizione prefettizia, con decreto del [...] 2024 - con atto notarile registrato l' [...] 2024, *«le due fondazioni hanno convenuto di coordinare e unificare, con effetto dall'1.9.2024, le amministrazioni di [BETA] con [ALFA] e, conseguentemente, di far confluire dalla data di efficacia il patrimonio di [BETA], risultante dalle scritture contabili della stessa, con riferimento al bilancio di esercizio chiuso al 31.8.2024, in [ALFA]»*. Al riguardo, risulta dall'istanza che la fondazione estinta aveva l'esercizio "a cavallo", dal 1° settembre al 31 agosto.

Precisa che, in tale atto, è stato espressamente previsto che la fondazione coordinata e unificata si estingua e venga cancellata dal registro delle persone giuridiche, mentre la fondazione risultante dal processo di coordinamento e unificazione subentri nel patrimonio di quella estinta, che confluisce nel proprio patrimonio.

Poiché il patrimonio di [BETA] comprendeva un credito IRES di euro [...] e un credito IVA di euro [...], l'istante chiede chiarimenti con riferimento alla titolarità e alle modalità di utilizzo di tali crediti.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene che *«per effetto del coordinamento e dell'unificazione delle amministrazioni delle due fondazioni, i crediti tributari di [BETA], risultanti dalle sue scritture contabili con riferimento al bilancio di esercizio chiuso al 31.8.2024, siano*

*confluiti a far data dall'1.9.2024 nel patrimonio di [ALFA], e possano essere esercitati da quest'ultima nelle ordinarie forme di legge.*

*3.1. Gli effetti fiscali del coordinamento e dell'unificazione delle amministrazioni di fondazioni non sono espressamente disciplinati, ma possono essere desunti per analogia con il caso della fusione di società.*

*[...]*

*3.2. Il credito Ires potrà essere esercitato da [ALFA] nelle forme previste dall'art. 80 Tuir, già a partire dalla dichiarazione dei redditi che sarà presentata per l'anno 2024: scomputo in diminuzione dell'Ires relativa al periodo successivo, richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241/97.*

*Anche il credito Iva potrà essere utilizzato in detrazione dall'imposta dovuta o chiesto a rimborso ai sensi degli artt. 19 e 30 d.p.r. n. 633/72, oppure utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241/97, già a partire dalla dichiarazione che sarà presentata per l'anno 2024.*

*3.3. Sul piano operativo, [ALFA] compilerà il modello AA7/9 per comunicare all'Agenzia delle Entrate l'avvenuta estinzione di [BETA], barrando la casella 1b del quadro D (fusione per incorporazione) in ragione delle analogie evidenziate tra l'ipotesi in esame e la fusione societaria. Ne deriverà l'automatica cancellazione della partita Iva e del codice fiscale di [BETA]».*

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Preliminarmente, si osserva che il presente parere viene reso sulla scorta degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza

di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Non si entra nel merito degli obblighi fiscali che la fondazione estinta doveva assolvere prima della sua estinzione, né sulla veridicità e spettanza dei crediti oggetto dell'istanza, restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Il parere non entra, altresì, nel merito dei riflessi fiscali prodotti dall'operazione di aggregazione in capo alle due fondazioni, non oggetto di quesito; né si approfondisce la qualificazione fiscale delle due fondazioni, sia nell'assetto che precede l'operazione di aggregazione, sia nell'assetto *post* operazione.

Nell'esercizio dell'attività di controllo e vigilanza sull'amministrazione delle fondazioni, l'articolo 26 del codice civile consente all'autorità governativa di *«disporre il coordinamento dell'attività di più fondazioni ovvero la unificazione della loro amministrazione, rispettando, per quanto è possibile, la volontà del fondatore.»*

Tali funzioni vengono esercitate dalle Prefetture, o dalle Regioni o Province autonome competenti, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, ovvero, nei confronti delle fondazioni del Terzo settore, dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 90 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

L'intento è creare - su disposizione governativa e nell'osservanza delle volontà dei fondatori - un'unica struttura amministrativa che ne coordini e assorba le attività delle diverse fondazioni, in modo tale da evitare una duplicazione sul territorio di enti con scopi assimilabili.

In linea con tale previsione, a seguito di disposizione prefettizia, la fondazione istante, con decorrenza 1° settembre 2024, ha "inglobato" il patrimonio di [BETA] - che

per l'effetto, secondo quanto riferito dall'istante, si è estinta - assorbendone, altresì, le attività in corso.

In relazione agli effetti fiscali di un'operazione di aggregazione tra enti diversi dalle società, sono stati forniti chiarimenti con la risoluzione 18 aprile 2008, n. 162/E.

In tale circostanza, si è detto che l'aggregazione degli enti pubblici prevista, nel caso ivi esaminato, dall'articolo 29 della legge regionale 23 febbraio 2007, n. 15, con estinzione delle aziende regionali esistenti e integrale devoluzione al nuovo ente del patrimonio e degli scopi pubblici, integra civilisticamente una successione a titolo universale dei diritti, comportante il trasferimento al nuovo ente dei beni e dei rapporti patrimoniali e finanziari facenti capo ai vecchi enti, realizzando la piena confluenza di strutture e funzioni degli stessi nel nuovo soggetto attraverso un processo assimilabile a una fusione per incorporazione.

In proposito, l'articolo 2504 *bis* del codice civile dispone che, «[l]a società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione.

*La fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504. Nella fusione mediante incorporazione può tuttavia essere stabilita una data successiva».*

La disciplina fiscale, a sua volta, stabilisce, ai fini delle imposte dirette, all'articolo 172, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 applicabile in ragione di quanto disposto dal successivo articolo 174, anche nei casi di fusione di enti diversi dalle società - che, «[d]alla data in cui ha effetto la fusione la

*società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi [...]».*

Con riferimento, invece, agli adempimenti dichiarativi, l'articolo 5-bis, ai commi 2 e 4, stabilisce che «2. *In caso di fusione di più società deve essere presentata dalla società risultante dalla fusione o incorporante, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data, in via telematica.*

*[...]*

4. *Le disposizioni del presente articolo, in quanto applicabili, valgono anche nei casi di trasformazione e di fusione di enti diversi dalle società».*

La società risultante dalla fusione o incorporante ha altresì l'onere di presentare le dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette ed IRAP relative al periodo di imposta antecedente l'operazione straordinaria quando la medesima è avvenuta prima della scadenza dei relativi termini di presentazione.

Nell'ipotesi di fusione con effetti in corso di esercizio, la dichiarazione, con riferimento all'ultimo periodo di imposta, sarà relativa alla frazione di periodo compresa tra l'inizio dello stesso e la data in cui ha effetto la fusione.

Tenuto conto delle norme appena richiamate - come altresì chiarito con le risposte ad interpello n. 218 e n. 511, pubblicate rispettivamente il 16 febbraio 2023 e il 14 ottobre 2022 - l'operazione di fusione integra sia sul piano civilistico che fiscale, una successione a titolo universale dell'incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche

attive e passive dell'incorporata, ivi comprese quelle rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Anche ai fini IVA, infatti, - pur in assenza di una disposizione fiscale *ad hoc* - l'invio, da parte dell'incorporante, della dichiarazione di variazione dei dati prevista dall'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ne determina il subentro nelle posizioni giuridiche attive e passive dell'incorporata estinta, a partire dalla data di efficacia giuridica della fusione per incorporazione.

Ciò premesso, tornando al caso oggetto di interpello, si ritiene che nell'ipotesi di "coordinamento dell'attività di più fondazioni" ovvero di "unificazione della relativa amministrazione" su disposizione governativa, ai sensi dell'articolo 26 del codice civile - per effetto del quale la fondazione istante è subentrata nel patrimonio di quella estinta, che è confluito nel suo - si realizzi una successione a titolo universale dell'istante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della fondazione estinta, attraverso un processo assimilabile a una fusione per incorporazione.

A corollario e per completezza, si rappresenta che, l'introduzione nel codice civile, in occasione della riforma del Terzo settore, di una specifica disciplina volta a consentire anche alle fondazioni la possibilità di procedere "in autonomia" ad un'operazione di fusione (cfr. l'articolo 42 *bis* del codice civile - inserito dall'articolo 98, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 - secondo cui «[s]e 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»), non esclude la possibilità per l'autorità governativa di procedere, nell'esercizio della propria attività di controllo e vigilanza, ad

un'operazione di "coordinamento delle attività" e "unificazione delle amministrazioni", in base all'articolo 26 del codice civile, con effetti fiscali sostanzialmente analoghi.

Per l'effetto, in tale circostanza, i crediti tributari di [BETA] - ente con esercizio d'impresa a cavallo 1° settembre - 31 agosto - risultanti dalle sue scritture contabili con riferimento al bilancio di esercizio chiuso al 31 agosto 2024, confluiranno nella disponibilità della fondazione istante e potranno essere utilizzati nelle ordinarie forme di legge.

A tal fine, con riferimento all'IRES, l'istante:

- deve presentare la dichiarazione relativa alle imposte sui redditi per conto della fondazione incorporata, con riferimento all'esercizio d'impresa 1° settembre 2023 - 31 agosto 2024, da cui il credito emerge - indicando il codice carica «9 - *Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione*» (cfr istruzioni ai modelli di dichiarazione) - chiedendone, alternativamente, il rimborso o il riporto in avanti; in tale ultima ipotesi:

a) deve presentare la propria dichiarazione relativa alle imposte sui redditi relativa al periodo di imposta 2024, ove tale credito confluirà, compilando l'apposito Quadro RV - Riconciliazione dati di bilancio e fiscali - Operazioni straordinarie;

b) ha diritto, a sua scelta, di utilizzare il credito in sede di dichiarazione dei redditi in diminuzione dell'imposta dovuta, di computare l'eccedenza in diminuzione

dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso, ovvero di utilizzare il credito in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Con riferimento all'IVA, invece, l'istante:

- deve presentare la propria dichiarazione IVA, relativa al periodo di imposta 2024, ove tale credito confluisce, composta dal frontespizio e da due moduli:

a) nel modulo relativo al soggetto avente causa (modulo n. 01) vanno compilati tutti i quadri inerenti all'attività dal medesimo svolta, riportando i dati delle operazioni effettuate nel corso dell'anno 2024, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'incorporazione. Devono, altresì, essere compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;

b) nel modulo relativo al soggetto dante causa vanno compilati tutti i quadri inerenti all'attività dallo stesso svolta, comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data dell'incorporazione. Inoltre, nel rigo VA1, campo 1, va indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

Conseguentemente, non occorre presentare una dichiarazione IVA autonoma per fondazione incorporata relativa all'anno 2024, mentre restano integri gli obblighi dichiarativi relativi al periodo d'imposta (2023) antecedente l'anno della incorporazione, a carico della fondazione estinta;

- deve presentare la dichiarazione di variazione dei dati (Modello AA7/10), ai sensi dell'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, compilando, in particolare, la sezione

1 del modello relativa alle operazioni straordinarie, barrando la casella 1b "fusione per incorporazione";

- ha diritto, a sua scelta, di utilizzare il credito in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero, sempreché ricorrano i requisiti di cui all'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, di chiederlo a rimborso.

**IL VICEDIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
(firmato digitalmente)**