

## RISOLUZIONE N. 90/E



Roma, 01 aprile 2009

***OGGETTO: Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – IRAP – Soggettività passiva – Trasformazione di una IPAB in fondazione di diritto privato – D.Lgs. n. 446 del 1997.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 446 del 1997, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La Fondazione ALFA riferisce di essere una fondazione di diritto privato, iscritta nel registro delle persone giuridiche, sorta in data ... 2008 a seguito della “depubblicizzazione” di una Istituzione Pubblica di Assistenza e Beneficenza (IPAB) disposta con decreto del Presidente della Regione Friuli Venezia Giulia 15 maggio 2008, n. 116.

Ciò premesso l'interpellante chiede di conoscere le modalità di

determinazione dell'IRAP nonché quelle relative agli obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta relativamente all'anno 2008 in cui è avvenuta la predetta "trasformazione" dell'ente pubblico in ente di diritto privato.

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

La Fondazione interpellante ritiene che la trasformazione di una IPAB in ente di diritto privato non determini, agli effetti tributari, una successione di soggetti giuridici, ma solo un mutamento della veste giuridica da ente pubblico non commerciale a ente privato non commerciale.

A tal fine l'istante fa presente che il citato decreto di depubblicizzazione n. 116 del 2008, all'articolo 5.2, comma 2, stabilisce che fra ente pubblico e fondazione di diritto privato "*non si determina soluzione di continuità legale*".

La continuità legale ha effetto, secondo l'ente interpellante, ai fini tributari, in quanto non determina la nascita di un nuovo soggetto d'imposta e, pertanto, il 2008 costituisce "*un unico periodo d'imposta sia ai fini IRES che IRAP*" a cui corrisponde, per ciascuna delle imposte richiamate, un'unica obbligazione tributaria.

L'istante fa presente, tuttavia, che il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 prevede per gli enti pubblici non economici modalità di determinazione della base imponibile IRAP nonché un'aliquota diverse rispetto a quelle stabilite per gli enti privati non commerciali.

Al fine di determinare l'IRAP dovuta, nel rispetto delle diverse modalità stabilite dal decreto legislativo n. 446 del 1997 per gli enti pubblici non economici rispetto agli enti privati non commerciali, l'ente interpellante propone di distinguere l'intero periodo d'imposta 2008 in due sottoperiodi, procedendo secondo le seguenti modalità:

- a) per il sottoperiodo dal 1° gennaio 2008 al 14 maggio 2008 la base imponibile sarà determinata secondo le disposizioni previste per gli enti pubblici dall'articolo 10-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997 con applicazione dell'aliquota dell'8,5 per cento ai sensi dell'articolo 16, comma 2, dello stesso decreto legislativo;
- b) per il sottoperiodo dal 15 maggio 2008 al 31 dicembre 2008 la base imponibile sarà determinata secondo le disposizioni previste per gli enti privati non commerciali dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997 con applicazione dell'aliquota del 3,9 per cento stabilita dall'articolo 16, comma 2, dello stesso decreto legislativo.

Per quanto riguarda il calcolo delle retribuzioni, l'istante ritiene che l'IRAP relativa all'ente pubblico dovrà calcolarsi sulla base delle retribuzioni pagate entro il 14 maggio, mentre l'IRAP dovuta dalla fondazione privata dovrà essere determinata sottraendo dalle retribuzioni di competenza dell'intero anno 2008 quelle effettivamente pagate entro la predetta data del 14 maggio.

Ciò posto, atteso che i modelli di dichiarazione dell'IRAP non consentono di indicare per uno stesso periodo d'imposta basi imponibili determinate secondo diverse modalità, né di calcolare l'imposta dovuta applicando aliquote differenti, l'istante propone di presentare, per l'anno 2008, due modelli di dichiarazione ai fini IRAP, relativi rispettivamente, alla parte di periodo d'imposta in cui ha avuto la qualifica di ente pubblico non economico (1° gennaio – 14 maggio 2008) e a quella in cui ha assunto la qualifica di ente privato non commerciale (15 maggio – 31 dicembre 2008).

La Fondazione ALFA precisa, inoltre, che il termine di presentazione di entrambe le dichiarazioni dovrà determinarsi con riferimento all'intero periodo d'imposta 2008 e che l'IRAP dovuta per l'anno 2008 dovrà essere versata unitariamente alla data del 16 giugno 2009.

Per quanto riguarda gli acconti versati, relativamente ai primi cinque mesi del 2008, gli stessi, a parere dell'interpellante, dovranno essere scomputati dall'IRAP determinata in relazione al periodo 1° gennaio – 14 maggio 2008.

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

La soluzione prospettata dall'interpellante si fonda sul presupposto che la trasformazione di una IPAB – ente pubblico – in un ente di diritto privato non incide, agli effetti tributari, sul piano della soggettività passiva, permanendo un unico soggetto e un unico periodo d'imposta.

Tale soluzione, motivata sulla “*continuità legale*” fra i due enti, non appare coerente con la disciplina fiscale, in particolare in materia IRAP, in quanto, come rilevato dallo stesso interpellante, le modalità di determinazione della base imponibile e la relativa aliquota applicabili agli enti pubblici si differenziano da quelle stabilite per gli enti privati.

La fondazione istante ritiene di poter intervenire, a tal fine, sulle modalità di adempimento degli obblighi dichiarativi, prospettando, nell'ambito di un unitario periodo di imposta una suddivisione convenzionale, nonché sulle modalità operative relative sia al calcolo dell'imposta dovuta sia allo scomputo degli acconti versati.

Al riguardo, si ritiene che le problematiche evidenziate dallo stesso interpellante scaturiscano dalla distinta e autonoma soggettività passiva dell'ente pubblico preesistente rispetto alla fondazione privata risultante dalla trasformazione.

Ai fini IRAP, la disposizione recata dall'articolo 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nell'elencare, infatti, al comma 1, i soggetti passivi dell'imposta, individua, alla lettera *e*), fra l'altro, gli enti privati non commerciali, e alla lettera *e-bis*), le “*amministrazioni pubbliche*” di cui all'art. 1, comma 2, del decreto

legislativo n. 165 del 2001 (già art. 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29) fra le quali sono ricompresi gli enti pubblici non economici.

Lo stesso decreto legislativo n. 446 del 1997 prevede, in relazione alle stesse tipologie di soggetti, agli articoli 10 e 10-*bis*, distinte modalità di determinazione della base imponibile IRAP nonché, all'articolo 16, diverse aliquote d'imposta.

Da quanto sopra si evince che il mutamento della qualificazione giuridica da ente pubblico non economico a ente privato comporta una distinta soggettività passiva e l'applicazione di un differente regime tributario ai fini IRAP.

Tale conclusione non è preclusa, a parere della scrivente, contrariamente a quanto sostenuto dall'istante, né nella previsione della “*continuità legale*” fra IPAB e fondazione di cui al richiamato decreto di depublicizzazione n. 116 del 2008 né nella normativa concernente il riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) recata dal decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207 – recepita dalla legge regionale del Friuli Venezia Giulia 11 dicembre 2003, n. 19 – secondo cui le persone giuridiche private derivanti dalla trasformazione delle IPAB “*subentrano*” in tutti i rapporti attivi e passivi delle istituzioni pubbliche dalle quali derivano.

La normativa sopra richiamata, infatti, prevedendo la prosecuzione in capo ai soggetti derivanti dalla trasformazione delle IPAB dei rapporti giuridici di cui erano titolari dette istituzioni, disciplina la continuità dei rapporti giuridici in capo al nuovo ente, senza con ciò escludere l'autonoma soggettività dell'ente sorto a seguito della trasformazione.

Dalla ricostruzione operata, conformemente a quanto osservato dalla Direzione Regionale, discende che nella fattispecie oggetto dell'istanza di interpello rilevano agli effetti tributari due soggetti autonomi d'imposta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.