

La fusione per incorporazione di una società semplice agricola in una fondazione ETS non genera plusvalenze imponibili se i beni restano destinati all'attività agricola, è fuori campo IVA e sconta imposte indirette in misura fissa

Una fondazione iscritta al RUNTS, divenuta unica socia di una società agricola semplice prima della fusione, chiede il trattamento fiscale della fusione per incorporazione della società semplice nella fondazione. L'Agenzia ritiene che le plusvalenze relative ai beni agricoli non assumano rilevanza reddituale ex art. 67 TUIR, purché i beni continuino a essere utilizzati per l'attività agricola anche tramite l'affittuario; che la fusione sia fuori campo IVA per carenza del presupposto soggettivo; che le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applichino in misura fissa ai sensi dell'art. 82, comma 3, del Codice del Terzo Settore. Il documento si colloca nel solco della risoluzione n. 152/E del 2008 e della risposta n. 555 del 2022, confermandone l'impianto interpretativo e applicandolo al caso della fusione tra società semplice ed ETS.

DOCUMENTO	Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso · risposta a interpello 10 settembre 2026, n. 171
TEMA	Fusione per incorporazione di società semplice agricola in fondazione ETS · Imposte dirette · IVA · Imposte di registro, ipotecaria e catastale
NORME	Art. 67 TUIR · Art. 171, comma 2, TUIR · Art. 172 TUIR · Art. 174 TUIR · Art. 2, comma 3, lett. f), D.P.R. 633/1972 · Art. 4, comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972 · Art. 82, comma 3, D.lgs. 117/2017

1. MASSIMA

La fusione per incorporazione di una società semplice agricola in una fondazione ente del Terzo Settore non genera plusvalenze imponibili ai sensi dell'articolo 67 del TUIR con riguardo ai beni compresi nell'azienda agricola, nel presupposto che tali beni continuino a essere effettivamente utilizzati, anche in via indiretta tramite l'affittuario, per l'esercizio dell'attività agricola e confluiscono nell'attività istituzionale non commerciale dell'ente incorporante. Ove, invece, i beni confluissero nella sfera commerciale dell'ente incorporante, troverebbe applicazione in via analogica l'articolo 171, comma 2, del TUIR, con realizzo al valore normale. La medesima fusione è fuori dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo in capo alla società semplice che, avendo concesso in affitto l'intera azienda agricola, non svolge più alcuna attività agricola. Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa ai sensi dell'articolo 82, comma 3, del Codice del Terzo Settore, in quanto l'operazione è posta in essere da un ETS che mantiene tale qualifica anche dopo la fusione.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Il documento interpreta gli articoli 67, 68, 171, comma 2, 172 e 174 del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), l'articolo 9 del medesimo Testo unico, l'articolo 2, terzo comma, lettera f), e l'articolo 4, secondo comma, n. 2), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'articolo 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nonché l'articolo 82, commi 1 e 3, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore). Rileva inoltre il richiamo all'articolo 2249 del codice civile, che preclude alla società semplice l'esercizio di attività commerciali.

3. IL QUESITO E IL CHIARIMENTO

Una fondazione senza scopo di lucro, iscritta al RUNTS, detiene la partecipazione di maggioranza in una società agricola semplice, ricevuta in donazione da una società di diritto tedesco. La società

semplice ha concesso in affitto l'intera azienda agricola a un terzo, cessando qualsiasi attività d'impresa e sospendendo di fatto la propria posizione IVA. Prima del perfezionamento della fusione, il socio di minoranza ha ceduto la propria quota alla fondazione, la quale è così divenuta unica socia. Le due entità hanno deliberato la fusione per incorporazione della società semplice nella fondazione, con l'intento di far confluire nel patrimonio istituzionale dell'ente gli immobili della tenuta, caratterizzati da rilevante valore paesaggistico e culturale. L'istante ha precisato che, anche dopo la fusione, la conduzione dell'attività agricola proseguirà necessariamente tramite un affittuario, non disponendo la fondazione delle competenze per gestire direttamente l'azienda. Tutti i beni della società semplice confluiranno nell'attività istituzionale non commerciale della fondazione, che ha mantenuto la qualifica di ETS anche all'esito dell'operazione.

Quanto alle imposte sui redditi, l'Agenzia muove dalla premessa che il regime di neutralità fiscale delle fusioni previsto dagli articoli 172 e 174 del TUIR presuppone che i soggetti coinvolti producano reddito d'impresa: la società semplice, per natura civilistica, non svolge attività commerciale. Ne consegue la necessità di distinguere secondo la destinazione che i beni assumono in capo all'ente incorporante. Se i beni non relativi all'impresa confluiscono nell'attività istituzionale non commerciale dell'incorporante, l'operazione resta fuori dal regime d'impresa e le eventuali plusvalenze non assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, a condizione che i beni continuino a essere utilizzati per l'attività agricola, anche indirettamente tramite l'affittuario. In tale ipotesi i beni conservano in capo all'incorporante il medesimo costo fiscalmente riconosciuto che avevano in capo alla società semplice. Se, al contrario, i beni confluissero nella sfera commerciale dell'ente incorporante, si applicherebbe in via analogica l'articolo 171, comma 2, del TUIR, con realizzo al valore normale e conseguente emersione di una plusvalenza imponibile.

Per l'IVA, l'Agenzia ritiene la fusione fuori dal campo di applicazione dell'imposta per carenza del presupposto soggettivo in capo alla società semplice, la quale, avendo concesso in affitto l'intera azienda agricola, non svolge più alcuna attività agricola rilevante ai sensi dell'articolo 4, secondo comma, n. 2), del decreto IVA. L'Agenzia fonda dunque l'esclusione sulla carenza del presupposto soggettivo e non sulla norma di esclusione di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera f), del decreto IVA, che era stata invocata dall'istante. Per le imposte di registro, ipotecaria e catastale, operando il principio di alternatività IVA-registro, l'Agenzia ritiene applicabile l'articolo 82, comma 3, del Codice del Terzo Settore, che prevede la misura fissa per le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore, richiamando a sostegno sia la relazione illustrativa sia la relazione tecnica allo schema di decreto legislativo, dalle quali emerge la finalità di garantire la neutralità delle operazioni di riorganizzazione degli ETS analogamente a quanto già previsto in ambito societario.

4. LA PRASSI PRECEDENTE

Il documento conferma e applica la risoluzione n. 152/E del 2008, che aveva individuato il quadro sistematico degli effetti fiscali delle fusioni tra enti non commerciali, distinguendo quattro ipotesi a seconda che i beni confluissero o meno nell'attività d'impresa dell'incorporante. La risposta in commento ne riprende espressamente la premessa secondo cui la disciplina delle operazioni straordinarie del TUIR è costruita sul presupposto che i soggetti producano reddito d'impresa, e ne applica lo schema al caso della fusione tra società semplice ed ETS, giungendo alla medesima conclusione per i beni che restano nell'attività istituzionale: assenza di fattispecie realizzative. Parimenti, per i beni che dovessero confluire nella sfera commerciale dell'incorporante, il documento richiama l'applicazione analogica dell'articolo 171, comma 2, del TUIR, già prospettata dalla risoluzione del 2008.

Il documento richiama inoltre la risposta a interpello n. 555 del 2022, relativa alla fusione tra enti ecclesiastici della stessa Congregazione, nella quale l'Agenzia aveva già affermato che i beni non in

regime d'impresa che permangono nell'attività istituzionale non generano plusvalenze imponibili ai sensi dell'articolo 67 del TUIR. Dal confronto con la risposta n. 555 del 2022, la redazione osserva che il medesimo criterio fondato sulla destinazione dei beni viene ora applicato a una fattispecie diversa sotto il profilo soggettivo — una fondazione ETS e una società semplice agricola, anziché enti ecclesiastici appartenenti alla medesima struttura — il che ne conferma l'applicabilità al di là dello specifico contesto soggettivo in cui era stato originariamente formulato.

Per il profilo IVA, il documento richiama la circolare n. 26/E del 2016, dalla quale trae il principio per cui la società semplice che ha per oggetto la gestione di beni e non svolge attività agricola non è soggetto passivo IVA, e la risoluzione n. 340/E del 2007, che aveva affermato la perdita dello status di soggetto IVA per la società semplice che concede in affitto l'unica azienda agricola. La circolare n. 1/E del 2026, infine, è richiamata per il principio secondo cui gli ETS qualificati come enti non commerciali possono svolgere, in via non prevalente, anche attività commerciali, circostanza che rende necessaria la verifica sulla destinazione dei beni in capo all'incorporante.

5. LA PRASSI IN GIUDIZIO

La risoluzione n. 152/E del 2008 e la risposta n. 555 del 2022, centrali nell'impianto argomentativo del documento, non risultano mai citate nelle pronunce del corpus.

Per quanto riguarda la circolare n. 26/E del 2016, le pronunce presenti nel corpus che la richiamano si riferiscono a profili diversi da quello per il quale il documento la invoca. La risposta n. 171/2026 richiama la circolare per il principio sulla carenza di soggettività IVA della società semplice non agricola, mentre le decisioni del corpus che la citano attengono principalmente alla disciplina dell'assegnazione agevolata di beni ai soci, alla rettifica della detrazione IVA e alle modalità di perfezionamento dell'opzione. In questo ambito, Cass. n. 18548/2026 e Cass. n. 2786/2026 confermano la circolare con riguardo al trattamento IVA delle assegnazioni ai soci, senza toccare il tema della soggettività della società semplice. Il dissenso espresso da una decisione di merito, che ha negato la natura di fonte del diritto delle circolari, riguarda un profilo di rito (termini di decadenza dell'accertamento) del tutto estraneo alla questione qui in esame.

Analogamente, la risoluzione n. 340/E del 2007 è stata citata in una sola pronuncia di merito del corpus, la quale ha distinto la fattispecie in quanto concernente la diversa questione dell'aliquota di registro sulle locazioni di immobili strumentali, e non il presupposto soggettivo IVA della società semplice che cessa l'attività agricola. La circolare n. 2/E del 2014, richiamata dal documento soltanto nella parte in cui riferisce la relazione tecnica al Codice del Terzo Settore, è stata oggetto di pronunce che riguardano profili ulteriori (tassazione delle permutazioni immobiliari, agevolazioni prima casa, imposta di registro su atti plurimi, esterovestizione), senza che alcuna di esse investa il tema dell'applicazione in misura fissa delle imposte indirette alle fusioni di enti del Terzo Settore.

Nelle pronunce del corpus gli articoli 67, 174 e 171, comma 2, del TUIR ricorrono soltanto per profili diversi da quello affrontato dalla risposta, sul quale non risultano decisioni. Per gli articoli 2, comma 3, e 4, comma 2, del decreto IVA e per l'articolo 82, comma 3, del Codice del Terzo Settore il corpus non contiene pronunce.

Pubblicato il 11 settembre 2026 · Redazione MassimarIA

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.