

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.115-2024/T

PRIME NOTE SUL D.LGS. N. 139/2024 - MODIFICHE ALLA TASSAZIONE DEGLI ATTI DI TRASFERIMENTO DI AZIENDA A TITOLO ONEROSO

di Annarita Lomonaco e Valeria Mastroiacovo

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî l'11 ottobre 2024)

<p>Art. 23 – testo modificato</p> <p>Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise</p> <p>1. Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l' aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti.</p> <p>2. La disposizione del comma 1 non si applica per i crediti, né per i beni mobili e le rendite facenti parte di una eredità indivisa o di una comunione, i quali sono soggetti, in occasione delle cessioni dell'eredità o di quote di comunione, alle aliquote stabilite per ciascuno di essi.</p> <p>3. Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.</p> <p>4. Nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, si applicano le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni che compongono l'azienda o il ramo di azienda, sulla base dell'imputazione a tali beni di una quota parte del corrispettivo da individuare secondo una ripartizione indicata nell'atto o nei suoi allegati. Per i crediti aziendali si applica sulla quota parte di corrispettivo a essi imputata l' aliquota prevista per le cessioni di crediti. Ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le</p>	<p>Art. 23 – testo anteriore alle modifiche</p> <p>Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise</p> <p>1. Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l' aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti.</p> <p>2. La disposizione del comma 1 non si applica per i crediti, né per i beni mobili e le rendite facenti parte di una eredità indivisa o di una comunione, i quali sono soggetti, in occasione delle cessioni dell'eredità o di quote di comunione, alle aliquote stabilite per ciascuno di essi.</p> <p>3. Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.</p> <p>4. Nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore.</p>
---	---

<p>passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore. In assenza della suddetta ripartizione, si applica la disposizione del comma 1.</p>	
<p>Art. 51 - testo modificato</p> <p>Valore dei beni e dei diritti</p> <p>1. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.</p> <p>2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, si intende per valore quello venale in comune commercio. Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore quello venale complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'articolo 7 della parte prima della tariffa e nell'articolo 11-bis della tabella, al netto delle passività inerenti all'azienda risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato articolo 7 della parte prima della tariffa e articolo 11-bis della tabella.</p> <p>3. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio dell'Agenzia delle entrate, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni.</p>	<p>Art. 51 - testo anteriore alle modifiche</p> <p>Valore dei beni e dei diritti</p> <p>1. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.</p> <p>2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio.</p> <p>3. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni.</p> <p>4. Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della</p>

<p>4. Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, l'ufficio controlla il valore di cui al comma 1 tenendo conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e procede ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto. L'ufficio controlla anche la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui all'articolo 23, comma 4.</p>	<p>parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella. L'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.</p>
---	---

Commento

1. Premessa.

L'art. 2, comma 1, lett. i) e lett. t), del decreto legislativo n. 139 del 18 settembre 2024 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 231 del 2 ottobre 2024), attuativo dell'art. 10 della legge delega n. 111 del 9 agosto 2023, al fine di razionalizzare il regime degli atti di trasferimento di azienda a titolo oneroso, ha modificato gli articoli 23, comma 4, e 51, commi 2 e 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, relativamente alla determinazione dell'imponibile e al potere di accertamento degli uffici.

Si premette che secondo la relazione illustrativa e la relazione tecnica di accompagnamento alle modifiche in esame non si ascrivono effetti sotto il profilo finanziario in quanto mera semplificazione «di un criterio già previsto».

È il caso di precisare che tale criterio è in realtà esito di un'interpretazione sistematica delle norme previgenti, recepita anche dalla giurisprudenza di legittimità, già tempestivamente prospettata nello Studio n. 99-2017/T "La determinazione della base imponibile dell'imposta di registro nella cessione di azienda con passività".

Per tale ragione, salvo le precisazioni che seguiranno, nonostante ai sensi dell'art. 9, comma 3, «*le disposizioni di cui al presente decreto hanno effetto a partire dal 1° gennaio 2025 e si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire da tale data, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data*», si deve ritenere che le conclusioni cui si è finora pervenuti in via sistematica siano solo rafforzate dalla novella.

2. Modifiche all'art. 23, comma 4.

All'esito dell'intervento normativo il comma 4 riproduce con specifico riferimento all'azienda o complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa la previsione del comma 1 relativa all'applicazione delle aliquote diverse stabilite per le differenti tipologie di beni in caso in cui «siano stati pattuiti corrispettivi distinti».

In altri termini, nel contesto dell'art. 23, il quale al comma 1 dispone che «*se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti*», viene modificato il successivo comma 4 disponendo che «*nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, si applicano le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni che compongono l'azienda o il ramo di azienda, sulla base*

dell'imputazione a tali beni di una quota parte del corrispettivo da individuare secondo una ripartizione indicata nell'atto o nei suoi allegati».

La relazione illustrativa giustifica tale intervento normativo come finalizzato alla più chiara emersione di un «principio cardine» della disciplina dell'imposta di registro secondo il quale «l'aliquota applicabile non è unica in quanto trovano applicazione le aliquote previste per il trasferimento delle diverse tipologie di beni (mobili e immobili) che compongono il patrimonio aziendale. Tale principio si evince dalla norma contenuta nell'attuale comma 4 dell'art. 23, secondo cui le passività, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, si imputano ai diversi beni aziendali in proporzione del rispettivo valore. In assenza di una norma puntuale sull'applicazione delle diverse aliquote, potrebbe ritenersi applicabile l'aliquota più elevata ai sensi del comma 1 del medesimo art. 23, se l'atto non prevede corrispettivi distinti per ciascuna tipologia di beni».

La relazione illustrativa sottolinea che tali effetti sono subordinati «alla condizione che l'atto o i suoi allegati riportino una ripartizione del corrispettivo tra le diverse tipologie di beni», tuttavia precisa che «attraverso le modifiche all'art. 51, comma 4, si prevede poi che l'ufficio controlla la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui al comma 4 dell'art. 23 e che tale ripartizione può essere effettuata anche in presenza di accertamento di un trasferimento dell'azienda da parte dell'ufficio, nel qual caso, essa è formulata dalle parti su invito dell'ufficio stesso». Se tale affermazione si intende riferita alla registrazione d'ufficio (ad esempio in caso di cessione cosiddetta spezzatino) essa sembra aprire alla possibilità di fare leva sulla predetta valenza di principio cardine della riformulazione del comma 4 dell'art. 23 per farne applicazione anche in sede di accertamento nel corso di una fase endoprocedimentale nella quale la ripartizione del corrispettivo potrà parimenti essere formulata dalle parti in sede di contraddittorio.

A seguire, il comma 4 chiarisce definitivamente che «*per i crediti aziendali si applica sulla quota parte di corrispettivo a essi imputata l'aliquota prevista per le cessioni di crediti*» ovvero sia lo 0,50% previsto all'art. 6 della tariffa parte I allegata al TUR. Su tale profilo l'ufficio studi del Cnn (risposta a quesito n. 168-2011/T) aveva evidenziato diverse argomenti sistematici a sostegno di tale conclusione. In particolare, nonostante le resistenze di taluni Uffici territoriali, si era rilevato che, all'esito dell'evoluzione normativa dal D.P.R. n. 634 del 1972 al successivo D.P.R. n. 131 del 1986, la stessa circolare ministeriale n. 37 del 1986 aveva precisato che l'aliquota dello 0,50% doveva essere d'ora in poi individuata unicamente in ragione dell'oggetto prescindendo dalla qualità dei soggetti partecipanti all'operazione, non essendo più riservata alle imprese commerciali e agricole a favore di aziende e istituti di credito. Conseguenza dell'evoluzione normativa di cui sopra, compiutasi con l'entrata in vigore del testo unico del 1986, è che l'introduzione dello 0,50 per cento, quale aliquota specificamente prevista nel caso in cui oggetto della cessione siano crediti, importa che gli stessi non possano più confluire nell'ambito della portata interpretativa dell'art.2, comma 1, della menzionata tariffa parte prima, poiché, anche ad ammettere che siano «beni» diversi da quelli indicati nel precedente art.1, essi sono disciplinati da un'aliquota propria, appunto al successivo art.6, che altrimenti non troverebbe mai applicazione (a prescindere cioè dalla circostanza che il trasferimento degli stessi avvenga in occasione di una cessione di azienda).

Resta fermo che ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore.

A chiusura del comma 4, si aggiunge che «*in assenza della suddetta ripartizione, si applica la disposizione del comma 1*», dovendosi così intendere che in mancanza di indicazioni il corrispettivo rileverà unitariamente con l'applicazione dell'aliquota più elevata in ragione della tipologia dei beni che compongono l'azienda, al netto delle passività imputabili (vedi *infra*).

3. Modifiche all'art. 51, comma 2.

Per effetto della ricollocazione dal comma 4 al comma 2 del segmento normativo relativo alla valorizzazione dell'azienda risulta rafforzato in via sistematica il principio della tassazione al netto delle passività.

L'attuale formulazione precisa che la valorizzazione è «*al netto delle passività inerenti all'azienda risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile*» (salvo le eccezioni espressamente previste). Rispetto alla precedente formulazione si aggiunge dunque il requisito dell'inerenza, che tuttavia la giurisprudenza di legittimità aveva già indicato come necessario ai fini dell'applicabilità del principio.

Sembra dunque utile richiamare le conclusioni del citato Studio n. 99-2017/T sia in ordine al principio della valorizzazione al netto che alla rilevanza dell'inerenza e più precisamente:

- 1) che agli effetti dell'applicazione dell'imposta di registro il valore dell'azienda si determina in base alla somma dei valori delle "attività", ovvero dei valori dei beni materiali e dei beni immateriali compreso l'avviamento, sottraendo le passività inerenti che risultano dalle scritture contabili obbligatorie e da atti aventi data certa (salvo alcune esclusioni). Tale regola di determinazione della base imponibile è coerente con il presupposto dell'imposta con riguardo alla cessione di azienda, rilevante quale vicenda circolatoria di una tendenziale totalità di beni e rapporti giuridici, attivi e passivi, relativi all'azienda (o al ramo d'azienda). E del resto la suddetta valorizzazione al netto non può che presupporre il passaggio delle passività aziendali in capo all'acquirente, a prescindere dalle modalità con cui lo stesso si attui (che sia automatico, *ex lege* o per volontà delle parti);
- 2) che il trasferimento delle passività aziendali in capo all'acquirente attiene, dunque, all'estensione della consistenza dell'azienda oggetto della cessione;
- 3) che il valore dichiarato in atto o, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito dalle parti, al quale è riferita l'iniziale liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 51 comma 1, ben può essere parametrato, pertanto, al suddetto valore netto dell'azienda, senza che ad esso possano aggiungersi – ex art. 43 comma 2 – le passività aziendali trasferite. In altri termini, il profilo dell'accollo resta dal punto di vista sistematico al di fuori del corrispettivo nel contesto della cessione di azienda agli effetti dell'imposta di registro (se e in quanto avente ad oggetto passività aziendali "inerenti");
- 4) che con riguardo alla giurisprudenza relativa al disconoscimento delle passività non "inerenti" si era rilevato come la constatazione della sussistenza del predetto elemento funzionale – basata comunque su una valutazione caso per caso – restava tendenzialmente esito dell'esercizio di un potere di accertamento da parte degli Uffici fiscali estraneo al controllo esercitabile ex art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997 in sede di cd. principale postuma. Inoltre, la discriminazione delle passività in ragione del collegamento funzionale con l'azienda è operazione ermeneutica che si colloca su un piano distinto (Corte cost. n. 158/2020) anche da quello dell'accertamento dell'eventuale profilo abusivo/elusivo di un'operazione;
- 5) che coerentemente con la ricostruzione sistematica effettuata, deve anche concludersi che laddove si riscontri il trasferimento al cessionario dell'azienda di un debito privo di collegamento funzionale con l'azienda stessa, estraneo quindi alla definizione della consistenza di quest'ultima nella vicenda circolatoria, esso potrà rilevare, nel caso, quale modalità di pagamento del prezzo della cessione, ai sensi dell'art. 43 comma 2.

4. Modifiche all'art. 51, comma 4.

All'esito della predetta ricollocazione nel comma 2, il comma 4 dell'art. 51 ora prevede *«per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, l'ufficio controlla il valore di cui al comma 1 tenendo conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e procede ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto»*.

Il comma si chiude poi con l'aggiunta di un ulteriore periodo ai sensi del quale: *«l'ufficio controlla anche la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui all'articolo 23, comma 4»*. Sembra confermata quella giurisprudenza per cui in sede di accertamento condotto ai sensi dell'art. 51, comma 4, nel caso di beni aziendali negoziati con autonomi corrispettivi, l'ufficio può rilevare l'incongruità del prezzo in relazione al valore in comune commercio anche solo in riferimento ad un singolo bene (Cass. n. 6716 del 2015).