

Risposta n. 277

OGGETTO: Articolo 82, comma 4 decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore) - Agevolazione relativa all'imposta di registro, ipotecaria e catastale nel caso di cessione di azienda a favore di ente del Terzo Settore

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

QUESITO

L'Istante chiede un chiarimento sul regime tributario applicabile all'atto di trasferimento di azienda che verrà ceduta dalla società ALFA alla neo costituita "Fondazione BETA Onlus" (di seguito "*Fondazione*"), con particolare riferimento all'applicabilità dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 82, comma 4, primo periodo del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (di seguito CTS).

L'*Istante* precisa che la cessione dell'azienda in questione comprende sia beni mobili che immobili.

L'*Istante* chiarisce, altresì, che la neo-costituita *Fondazione*, al momento della stipulazione del contratto notarile di trasferimento dell'azienda, sarà iscritta oltre che al Registro delle Persone Giuridiche, anche al Registro delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS.) e sarà qualificata come ente del terzo settore e che l'acquisto dell'azienda è finalizzato al perseguimento dello scopo istituzionale della

Fondazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che all'acquisto dell'azienda comprendente anche beni immobili sia applicabile, limitatamente al corrispettivo determinato per la componente immobiliare, l'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 82, comma 4, primo periodo del CTS prevista per le cessioni di beni immobili a favore degli enti del terzo settore.

Al riguardo, l'*Istante* evidenzia che, in generale, la cessione d'azienda è soggetta all'imposta di registro applicabile secondo le disposizioni dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), comportando che il relativo atto debba essere tassato considerando i singoli beni organizzati, secondo le diverse aliquote, ove siano indicati corrispettivi distinti, in difetto dei quali l'aliquota applicata sarà quella più elevata possibile (art. 23, comma 1 del TUR).

Nel caso di specie, secondo l'*Istante*, il trasferimento della componente immobiliare dell'azienda ceduta a favore della predetta *Fondazione* è assoggettato, al ricorrere di tutti gli altri presupposti, all'imposta di registro (ed alle imposte ipotecarie e catastali) in misura fissa, dovendosi applicare la disciplina agevolativa speciale di cui al predetto articolo 82, comma 4 alla cessione dei beni immobili, a prescindere dal fatto che gli stessi immobili siano compresi, nel caso concreto, all'interno del compendio aziendale.

Con riferimento al profilo soggettivo, nell'istanza viene richiamato l'articolo 104, comma 1 del CTS che stabilisce che «*Le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g) si applicano in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto*

legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri (...)».

Pertanto, secondo l'*Istante*, attualmente, essendo ancora in vigore il registro delle ONLUS, e non essendo ancora stato istituito il RUNTS, l'acquisto in capo alla *Fondazione* che alla data dell'atto risultasse iscritta al Registro ONLUS, al ricorrere degli altri requisiti, può beneficiare dell'agevolazione fiscale che assoggetta ad imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale, l'acquisto di beni immobili, ancorché ricompresi in un compendio aziendale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 82, comma 4 del CTS prevede che *«Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso»*.

In linea generale, l'articolo 104, comma 3, del CTS prevede che le norme del medesimo CTS entrino in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, quindi a partire dal 3 agosto 2017.

Tuttavia, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 104, le disposizioni del Titolo X (Regime fiscale degli Enti del Terzo Settore) si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito RUNTS) a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso.

Una deroga alla suddetta previsione è recata dall'articolo 104, comma 1, del CTS

in base al quale alcune disposizioni si applicano in via transitoria a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre (quindi dal 1° gennaio 2018) e fino all'entrata in vigore delle disposizioni del Titolo X, alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), alle organizzazioni di volontariato (ODV) e alle associazioni di promozione sociale (APS).

Tra le disposizioni che si applicano dal 1° gennaio 2018 alle ONLUS, alle ODV e alle APS è ricompreso, in particolare, il predetto articolo 82 del CTS.

Pertanto, in attesa che diventi operativo il predetto RUNTS, l'agevolazione recata dal citato articolo 82, comma 4, risulta applicabile esclusivamente agli enti iscritti negli attuali registri previsti dalle normative di settore. Solo a decorrere dalla fine del predetto periodo transitorio, l'agevolazione in esame troverà applicazione a tutti gli enti che si qualificano quali Enti del Terzo Settore.

Pertanto, nel caso di specie, sotto il profilo soggettivo, in vigore del periodo transitorio, l'applicabilità dell'articolo 82, comma 4, del CTS alla neo costituita *Fondazione*, che nell'istanza viene qualificata come una ONLUS, va valutata sulla base della sussistenza dei requisiti previsti per le ONLUS dall'articolo 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Con riferimento al profilo oggettivo, come visto precedentemente, l'agevolazione prevista dall'art. 82, comma 4 del CTS si applica nel caso di *«atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore»*.

Tuttavia, la fattispecie descritta nell'istanza non riguarda la cessione di beni immobili, bensì la cessione ad un ente terzo settore di un'azienda comprendente anche dei beni immobili.

Al riguardo, si evidenzia che nell'ambito delle disposizioni tributarie, l'"azienda" non trova una sua definizione, rendendo necessario il rinvio alla nozione fornita dall'articolo 2555 del codice civile che qualifica l'azienda come *"il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

Con varie pronunce, l'Amministrazione finanziaria ha accettato tale definizione, identificando l'azienda quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa (tra le altre, circolare 19 dicembre 1997, n. 320).

Anche la giurisprudenza di legittimità ritiene l'azienda un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individuando nell'organizzazione di tale complesso la sua connotazione essenziale (cfr., da ultimo, Cass. SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087).

In sostanza l'azienda può essere definita un insieme di beni eterogenei, costituenti un complesso caratterizzato da una "unità funzionale", determinata dal coordinamento realizzato dall'imprenditore tra i diversi elementi patrimoniali e dall'unitaria destinazione dei medesimi a uno specifico fine produttivo. I fattori essenziali dell'azienda si possono quindi individuare nell'organizzazione, nei beni e nel loro fine per l'esercizio dell'impresa. In altri termini, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività di impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario.

Ciò posto, si ritiene che l'agevolazione prevista dall'art. 82, comma 4 del CTS non possa essere applicata alla cessione a titolo oneroso dell'azienda in quanto la predetta norma fa espresso ed esclusivo riferimento agli «*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento*».

Al riguardo, va infatti rilevato come per costante indirizzo giurisprudenziale (Corte di Cassazione, sentenze n. 13145/2019, n. 15407/2017, n. 4333/2016, n. 2925/2013), le norme di esenzione totale o parziale da una debenza tributaria, configurando una deroga sostanziale rispetto al principio generale posto dalla legge ordinaria, hanno natura speciale e sono "*di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14*

delle preleggi sicchè non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati".

Inoltre, con particolare riferimento all'imposta di registro, tale soluzione è coerente con i principi che disciplinano l'imposizione della cessione di azienda.

Con riferimento alle imposte indirette, infatti, la cessione di azienda è un'operazione fuori campo Iva, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 633 del 1972, deve essere registrata in termine fisso ed è soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale, da determinare con le aliquote previste in considerazione della natura dei beni che compongono il compendio aziendale, ai sensi dell'articolo 23 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Il richiamato articolo 23 stabilisce che *«se una disposizione ha per oggetto più beni e 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»*. Pertanto, in via ordinaria, nel caso in cui nell'azienda siano compresi immobili, verrà applicata l'aliquota proporzionale del 9 per cento, prevista dall'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, alla parte di corrispettivo relativa alla componente immobiliare e l'aliquota del 3 per cento, prevista dal combinato disposto degli articoli 2 e 9 della medesima Tariffa, a quella relativa alla componente mobiliare.

Inoltre, con specifico riferimento alle cessioni di azienda o di rami d'azienda, il comma 4 del predetto art. 23 introduce un principio di proporzionalità per la determinazione delle distinte basi imponibili a cui applicare le diverse aliquote, prevedendo 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»*.

Il predetto articolo 23, in merito alle modalità di applicazione del quale sono stati forniti chiarimenti, tra l'altro, con la risoluzione n. 57/E del 9 aprile 2004 e con la circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, nel caso di un'unica disposizione avente ad

oggetto beni soggetti ad aliquote diverse (e non a regimi tributari diversi), stabilisce le regole di applicazione delle diverse aliquote e le modalità di determinazione delle distinte basi imponibili, tuttavia sempre con riferimento al regime tributario ordinario applicabile a quell'unica disposizione.

Diversamente, per gli atti che contengono più disposizioni, l'articolo 21, comma 1 del TUR prevede che *«Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto»*, mentre se tali disposizioni derivano necessariamente le une dalle altre *«l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa»* (art.21, comma 2).

Pertanto, come chiarito nelle circolari n. 44/E del 7 ottobre 2011 e n. 18/E del 29 maggio 2013, nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, occorre assoggettare a tassazione autonomamente le singole disposizioni ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, salvo che tra le singole disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione.

Ciò posto, le disposizioni di cui all'art. 23 del TUR, che disciplinano l'applicazione dell'imposta di registro alla cessione d'azienda, non consentono di estrapolare il valore imponibile del singolo bene immobile per assoggettarlo ad un diverso regime rispetto a quello applicabile agli altri beni compresi nell'azienda (ad esempio un regime speciale, di esenzione totale o parziale).

Per completezza, si evidenzia, infine, che nel caso di cessione di azienda, sul valore dei medesimi immobili sono dovute le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente nella misura del 2 per cento e dell'1 per cento, come previsto dall'art. 4 della Tariffa allegata al d.lgs. 347 del 1990 e dall'art. 10, comma 2 del medesimo d.lgs.

Tanto premesso, nel presupposto che la cessione in esame integri una cessione d'azienda, circostanza che non forma oggetto del presente parere e che si assume acriticamente sulla base di quanto dichiarato dall'*Istante*, non si concorda con la

soluzione rappresentata dallo stesso e si ritiene che l'agevolazione prevista dall'art. 82, comma 4 del CTS non possa essere applicata alla fattispecie esaminata, ovvero alla quota di corrispettivo relativa alla componente immobiliare dell'azienda ceduta.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)