



## SETTORE STUDI

---

### SEGNALAZIONI NOVITA

#### Normative

24.01.22

## Legge di Bilancio 2022: la prosecuzione dell'attività d'impresa e il mantenimento degli assetti occupazionali determinano l'imposizione in misura fissa degli immobili strumentali ceduti con l'azienda

Per effetto di una norma introdotta con la legge di Bilancio 2022 (L. 234 del 30 dicembre 2021, art. comma 237) le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicheranno nella misura fissa di duecento euro ciascuna per il trasferimento di immobili strumentali nell'ambito della cessione di aziende o rami aziendali a condizione che vengano mantenuti i livelli occupazionali e proseguita l'attività d'impresa per i cinque anni successivi al trasferimento.

Testualmente il comma 237 prevede «*In caso di cessione dell'azienda o di un ramo di essa con continuazione dell'attività e mantenimento degli assetti occupazionali, al trasferimento di beni immobili strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. In caso di cessazione dell'attività o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente comma prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*».

1. Il primo nodo interpretativo, in relazione alla disciplina di recente introduzione, riguarda la portata della previsione agevolativa rispetto al "pacchetto" più ampio di riforme in cui essa s'innesta (cfr. commi 224-238). Tali previsioni, volte alla regolamentazione delle chiusure aziendali per le imprese con almeno duecentocinquanta dipendenti che intendano attuare una chiusura comportante un minimo di cinquanta esuberi, avrebbero dovuto essere collocate in sede autonoma (c.d. decreto anti-delocalizzazioni), ma in fase emendativa hanno trovato luogo nella legge di Bilancio.

Per le menzionate ipotesi di chiusura si dispone oggi l'obbligo di avviare una procedura di informazione e consultazione preventiva con la redazione di un piano che può prevedere, tra le altre cose, ai sensi del comma 228 lettera c) «*le prospettive di cessione dell'azienda o di rami d'azienda con finalità di continuazione dell'attività, anche mediante cessione dell'azienda, o di suoi rami, ai lavoratori o a cooperative da essi costituite*».

Si noti, a quest'ultimo proposito, che già l'art. 1 comma 272, della legge di bilancio 2021 (L. 178 del 30 dicembre 2020 in CNN notizie del 4/01/2020) rendeva per la prima volta applicabile il regime

agevolativo di cui all'art. 3, comma 4 ter d.lgs.346/1990 ai trasferimenti dell'azienda al di fuori dell'alveo familiare ossia proprio alla cessione a favore di piccole società cooperative costituite da lavoratori provenienti dalla stessa azienda ceduta, probabilmente con l'intento di salvaguardare l'occupazione e di dare continuità all'esercizio delle attività imprenditoriali indipendentemente dalla prosecuzione generazionale. La previsione destava, tuttavia, notevoli dubbi interpretativi attesa anche la difficoltà di individuare un raccordo tra la fattispecie individuata normativamente e il presupposto del tributo successorio/donativo.

Il legislatore ci "riprova" con l'attuale legge di bilancio con risultati non del tutto soddisfacenti, in primo luogo in termini di chiarezza sul carattere della disposizione tributaria introdotta.

Non è infatti agevole comprendere se si faccia riferimento alle sole ipotesi di cessione previste dai piani summenzionati o si debba ipotizzare una portata generale del dettato normativo. Il dato testuale parrebbe però deporre per il carattere speciale della previsione. Il comma 225 stabilisce infatti che «*la disciplina di cui ai commi 224 a 238 si applica ai datori di lavoro che, nell'anno precedente abbiano occupato con contratto di lavoro subordinato, inclusi gli apprendisti e i dirigenti, mediamente almeno 250 dipendenti*». Sebbene la formulazione appaia fuorviante se rapportata al regime premiale, il riferimento all'intero pacchetto della nuova disciplina, in cui è compresa anche la previsione agevolativa, indurrebbe a circoscrivere il regime differenziato solo ai trasferimenti previsti nei piani di salvaguardia ai sensi del comma 228 lettera c) prima riportato.

Con riguardo alle finalità sociali che presumibilmente s'intende perseguire, in effetti, la limitazione dell'agevolazione ai trasferimenti previsti dai suddetti piani ha ragion d'essere, attesa la condizione relativa al mantenimento dei livelli occupazionali che, come vedremo, assume specifico significato solo ove il trasferimento sia correlato al piano. Nella giurisprudenza costituzionale più recente è invalsa infatti l'idea che oggetto di speciale protezione ai sensi dell'art. 41 Cost debbano essere gli interessi sociali connessi all'esercizio e alla prosecuzione dell'impresa. La continuità aziendale e, quindi, il trasferimento agevolato dei beni strumentali all'esercizio dell'attività, pare funzionale ad evitare la perdita di posti di lavoro; la previsione agevolativa sembrerebbe dunque rispondere all'«*interesse costituzionalmente rilevante al mantenimento dei livelli occupazionali e [del] dovere delle istituzioni pubbliche di spiegare ogni sforzo in tal senso*» [1].

In definitiva la scelta del legislatore pare essere quella di agevolare la prosecuzione dell'attività di imprese di grandi dimensioni, la cui chiusura provocherebbe una rilevante crisi occupazionale. Si noti a questo proposito che la disciplina in questione (agevolazione compresa) è riservata unicamente alle imprese *in bonis* che potrebbero quindi proseguire regolarmente l'attività; sono escluse, invece, le imprese con condizioni di equilibrio economico e patrimoniale tali da rendere probabile la crisi o l'insolvenza (cfr. comma 226).

2. Chiarito questo primo aspetto, parrebbe assumere significato specifico uno dei requisiti cui è subordinata l'imposizione in misura fissa ossia «*il mantenimento degli assetti occupazionali*».

Trattandosi di trasferimento di azienda o ramo aziendale, innanzitutto occorre ricordare che ai sensi dell'art. 2112 c.c. comma 1 «*In caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano*». Come prescrive lo stesso art. 2112, il trasferimento d'azienda non costituisce di per sé motivo di licenziamento cosicché all'atto della cessione i lavoratori, di regola, non subiscono pregiudizio, attesa la continuazione del loro rapporto con il cessionario.

La previsione codicistica lascia tuttavia ferma la facoltà di esercitare il recesso ai sensi della normativa in materia di licenziamenti (Cfr. art. 2112, comma 4). Ma se la cessione avviene nell'ambito del piano, le norme parrebbero accordare anche ai lavoratori "ceduti" specifici strumenti

di protezione [2]. In sostanza i lavoratori interessati dal piano sembrerebbero poter godere di interventi di sostegno al reddito e specifica tutela finalizzata all'inserimento occupazionale anche nel caso in cui lo strumento di salvaguardia sia la cessione dell'azienda o di un ramo di essa.

Dunque il trasferimento dell'azienda o di un suo ramo, come alternativa alla sua chiusura, unitamente alle tutele specifiche dei lavoratori prima menzionate, contribuiscono senz'altro al « *mantenimento degli assetti occupazionali*» cui il piano è volto nel suo complesso e l'agevolazione fiscale mira in particolare.

Ne deriva che il requisito richiesto ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale non deve essere oggetto di specifica clausola contrattuale né di esplicita dichiarazione d'impegno, risultando dalla circostanza che i trasferimenti siano previsti espressamente nel piano di cui al comma 228. La disciplina agevolativa introdotta con il comma 237, infatti, come si vedrà, non contempla alcuna causa di decadenza in relazione al mantenimento degli assetti occupazionali.

Per quanto riguarda l'altro requisito che la norma prescrive, ossia la continuazione dell'attività, non è richiesto un impegno esplicito in atto. Risulta comunque opportuno l'inserimento di una dichiarazione (come indicato nella prassi, in casi analoghi, anche in assenza di esplicita previsione normativa, cfr. risoluzione n. 446/E 2008 per agevolazione ex art. 3 comma 4 ter d.lgs. 346/1990), quantomeno per agevolare l'attività di controllo dell'amministrazione.

In assenza di una espressa prescrizione normativa non sembra possibile, tuttavia, invocare l'operatività di decadenze e/o sanzioni laddove la dichiarazione in atto non sia resa.

**3. Oggetto dell'agevolazione non è l'intera azienda o ramo d'azienda ceduto ma i soli beni strumentali in essa compresi.**

Si ricorda, preliminarmente, che la cessione di azienda o di suo ramo è operazione fuori campo Iva ai sensi dell'Art. 2 comma 3 lettera b) del D.P.R. n. 633/72, pertanto di regola alla cessione del compendio aziendale si applica l'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota più elevata fra quelle applicabili ai singoli beni ai sensi dell'art. 23 del TUR. Com'è noto, lo stesso art. 23 prevede altresì che ove per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti, ciascuno scontrerà in tributo con l'aliquota sua propria.

Dunque, in sostanza, l'imposizione in misura fissa di cui alla norma in commento opererà, evidentemente, solo con l'indicazione di corrispettivi distinti e comporterà l'applicazione dell'imposta di registro ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna, con evidente esclusione anche dell'imposizione in misura minima per il tributo di registro.

In sostanza le imposte ipotecaria e catastale saranno scontate in misura maggiore rispetto all'ordinario (in quanto tali tributi si applicano ordinariamente nella misura di euro 50 ciascuna) e il risparmio d'imposta riguarderà il tributo di registro che, sugli immobili strumentali, è di regola proporzionale con aliquota al nove per cento e imposta minima non inferiore a mille euro.

Quanto allo specifico oggetto dell'agevolazione, la previsione in esame menziona i «*beni immobili strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*» ovverosia gli immobili strumentali "per natura".

La valorizzazione di questa categoria per il riconoscimento di un trattamento differenziato ai fini dell'imposta di registro appare nuova. La nozione di immobile strumentale è ormai consolidata, invece, in ambito IVA. L'amministrazione da tempo utilizza una nozione meramente oggettiva facendo riferimento alle categorie catastali e quindi includendo in questo novero gli immobili classificati in A/10 e nei gruppi catastali B, C, D ed E.

L'esistenza di tale orientamento, seppure riferito ad altro settore impositivo, induce a seguire la medesima linea anche per l'agevolazione qui in questione.

Non è chiaro tuttavia se il criterio oggettivo sia da solo sufficiente per l'integrazione delle condizioni cui è subordinato il beneficio. Assumendo che l'agevolazione in questione sia volta a preservare la funzionalità dell'azienda con il suo capitale umano e strumentale nel trasferimento da un soggetto ad un altro, il regime potrebbe risultare limitato ai beni strettamente funzionali all'esercizio dell'attività relativa all'azienda o al ramo d'azienda ceduto, quindi potrebbe non essere possibile fruire del beneficio per tutti i beni immobili strumentali "per natura" appartenenti all'impresa. Così ragionando, non rientrerebbero nel perimetro applicativo della previsione i beni immobili meramente patrimoniali o i beni merce ove presenti, anche se classificati nelle categorie catastali indicate.

In relazione ai profili soggettivi ci si può chiedere se il cedente all'atto del trasferimento debba possedere la 'qualitas' di imprenditore in senso tecnico, qualità che potrebbe mancare nel caso in cui l'azienda in chiusura sia affittata e quindi non vi sia coincidenza tra il soggetto imprenditore e il proprietario dei beni aziendali.

Ove si assuma che il trattamento fiscale agevolato sia finalizzato proprio alla conservazione dei posti di lavoro e dell'integrità funzionale dell'impresa esercitata tramite il compendio trasferito (o un suo ramo) non sembrerebbe, in linea di principio, ostativa la mancanza attuale della qualifica imprenditoriale nel cedente. Il testo normativo individua il riferimento soggettivo, anche per l'agevolazione, non nell'imprenditore ma nei «*datori di lavoro che, nell'anno precedente abbiano occupato con contratto di lavoro subordinato, inclusi gli apprendisti e i dirigenti, mediamente almeno 250 dipendenti*». Il dato testuale potrebbe dunque lasciare aperture, ma non pare comunque possibile sciogliere il dubbio in senso nettamente positivo. Occorre infatti aver riguardo allo specifico contesto in cui deve avvenire il trasferimento. Il datore di lavoro è tenuto all'attuazione del piano ed è soggetto a sanzioni in caso di inadempimento di cui sia esclusivamente responsabile [3], dovrebbe dunque poter disporre dell'azienda per il conseguimento degli obiettivi prefissati. Pertanto in caso di non coincidenza tra cedente e imprenditore/datore di lavoro risulta dubbio che la fattispecie normativa si realizzi.

Attesa la finalità dell'agevolazione e lo specifico contesto in cui deve avvenire il trasferimento, pare altresì da escludere che il beneficio possa riguardare beni strumentali facenti parte di un'aggregazione di beni e diritti qualificabile come "azienda non funzionante" e, quindi, non vi sia (non vi sia mai stato o non vi sia più, pur essendoci stato) lo svolgimento di un'attività di impresa.

4. In ultimo, la previsione in esame commina la decadenza nel caso in cui: 1) i beni immobili acquistati siano ceduti per atto a titolo oneroso o gratuito nei cinque anni successivi all'acquisto; 2) o, nel medesimo periodo, cessi l'attività.

Quanto alla prima ipotesi, occorre notare che il trasferimento riguarda i singoli beni immobili strumentali agevolati, non l'intera azienda, ma (poiché nel più sta il meno) la cessione sembrerebbe provocare il venir meno dell'agevolazione anche ove i beni vengano trasferiti unitamente all'azienda.

In definitiva la decadenza opererà già nel caso in cui l'imprenditore dovesse privarsi solo dei beni strettamente necessari all'esercizio dell'attività (quali - come si è visto - sono gli immobili agevolati) poiché la prosecuzione dell'attività risulterebbe preclusa.

Con riguardo alla seconda causa di decadenza può sorgere il dubbio se provochi la fuoriuscita dal regime premiale la prosecuzione dell'attività da parte di un soggetto diverso dall'acquirente, come nel caso di concessione in affitto o comodato nel quinquennio dell'azienda acquistata. L'agevolazione è tarata sul mantenimento dei livelli occupazionali cui il trasferimento dell'azienda è funzionale. La concessione in affitto o in comodato dell'azienda già acquistata con agevolazione, ove l'attività d'impresa prosegua regolarmente, non sembrerebbe suscettibile di alterare l'assetto previsto nel piano né far venir meno le tutele apprestate ai lavoratori dalla legge, conseguentemente non parrebbe circostanza idonea a generare decadenza.

Dubbi invece potrebbero sorgere nel caso in cui l'azienda sia trasferita direttamente ai lavoratori o a cooperative da essi costituite come prevede il comma 228 lettera c). Trattandosi di un caso di "autoimpiego" del personale, pare difficile considerare irrilevante ai fini della decadenza la concessione in affitto o in comodato dell'azienda.

L'accertamento della decadenza non comporta però l'irrogazione di sanzioni, ma soltanto l'applicazione dell'imposta in misura ordinaria.

Come anticipato, nulla si prevede circa la condizione del «*mantenimento degli assetti occupazionali*». Alla luce della correlazione tra tale requisito e le previsioni contenute nel piano e delle garanzie di legge riconosciute ai lavoratori è da escludere l'incidenza sul regime premiale di cessazioni dei rapporti di lavoro volontarie o comunque non imputabili al datore di lavoro e, ragionevolmente, anche dei licenziamenti effettuati dal datore di lavoro in base alla normativa ordinaria pur ove avvengano nel quinquennio.

*Susanna Cannizzaro*

-----  
[1] Corte cost. sentenza n. 85 del 2013; cfr. nello stesso senso sentenza n. 270 del 2010; sentenza 120 del 2020

[2] Cfr. art. 1 comma 229 per il trattamento straordinario di integrazione salariale e il comma 232 per l'accesso al programma "garanzia di occupabilità dei lavoratori" c.d. GOL di cui all'art. 1 comma 324 l. 178/2020. Cfr. anche art. 1 comma 200 che inserisce l'art. 23 ter nel d.lgs. 148/2015 su cui Ministero del Lavoro circolare n. 1 del 3/1/2022

[3] Cfr. commi 234 e 235 quarto periodo

---

**Susanna Cannizzaro**



CONSIGLIO  
NAZIONALE  
DEL  
NOTARIATO

## note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

---

CNN Notizie a cura di  
Claudia Petraglia

Responsabile  
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione  
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione  
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,  
Chiara Cinti, Mauro Leo,  
Annarita Lomonaco

Contatti

[cnn.redazione@notariato.it](mailto:cnn.redazione@notariato.it)  
[www.notariato.it](http://www.notariato.it)  
Trasmissione di Notartel  
S.p.A.

---

[WWW.NOTARIATO.IT](http://WWW.NOTARIATO.IT)