

REQUISITI E CRITERI - 29 DICEMBRE 2020 ORE 06:00

Passaggi generazionali dell'azienda senza imposta di successione: a quali condizioni?

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima, e Beatrice Molteni - Loconte & Partners

Il coniuge o i discendenti che ereditano aziende o rami d'azienda non pagano l'imposta di successione e donazione. Questa agevolazione, tuttavia, presenta ancora diverse incertezze applicative: l'Agenzia delle Entrate ne ha chiarite alcune, altre ancora restano da sciogliere. Se, infatti, è assodato che per "discendenti" si intendono solo i discendenti diretti e che il trasferimento della mera nuda proprietà, così come dei titoli che per loro natura non comportano il passaggio di proprietà, non da diritto all'esenzione, è ancora dibattuto - con riferimento alle società non residenti in Italia - quali siano le condizioni necessarie ai fini della riconoscibilità del regime fiscale di favore.

La legge Finanziaria del 2007 ha introdotto nel sistema normativo italiano una interessante opportunità fiscale che consiste nella **esclusione dall'imposta sulle successioni e donazioni** dei "trasferimenti effettuati, anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-*bis* e seguenti del Codice Civile, a favore dei **discendenti** e del **coniuge, di aziende o rami** di esse, di quote sociali e di azioni".

Passaggi generazionali di aziende esenti dall'imposta di successione e donazione

Tale esenzione, introdotta con l'art. 3, comma 4-*ter* del D.Lgs. n. 346/1990, risponde, come più volte ribadito dalla stessa Agenzia delle Entrate, alla necessità di **favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia**, a condizione, però, che i beneficiari del trasferimento proseguano l'attività d'impresa o mantengano il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e purché rendano, contestualmente al trasferimento, che può avvenire *mortis causa* o *inter vivos*, una dichiarazione in tal senso.

La *ratio* del legislatore è chiaramente quella di supportare e agevolare il passaggio generazionale delle numerose realtà imprenditoriali che caratterizzano il tessuto produttivo e industriale italiano, tentando di preservare la continuità del business e l'unitarietà della gestione aziendale.

Incertezze applicative della norma

La norma, seppur accolta con entusiasmo dagli operatori del settore, presenta altresì alcune **incertezze applicative**, che hanno, in molti casi, trovato chiarimenti nelle risposte ad interpello pubblicate dall'Amministrazione finanziaria, soprattutto negli ultimi anni.

Coniuge e discendenti diretti ammessi all'esenzione

Prima di tutto, i **beneficiari** del trasferimento devono necessariamente essere il **coniuge** (da intendersi anche come il componente dell'unione civile del dante causa) o i **discendenti**, da intendersi, invece, in maniera restrittiva. In questo ultimo caso, infatti, la Cassazione (Cass. civ. sez. V, 29 novembre 2019, n. 31333) è intervenuta chiarendo che il legislatore si riferisce al

legame tra due soggetti legati da un vincolo di **ascendenza-discendenza in linea retta** di primo grado (padre-figlio), di secondo grado (nonno-nipote) o di gradi ulteriori (nonno-pronipote).

Esclusi dall'esenzione i titoli che non attuano il passaggio generazionale

Mentre, dal punto di vista **oggettivo**, non può considerarsi applicabile l'esenzione di cui all'art. 3, comma 4-*ter*, al trasferimento di quei titoli che, per loro intrinseca natura, **non permettono** di attuare il **passaggio generazionale** come, ad esempio, i titoli obbligazionari.

È stato, invece, oggetto di più istanze di interpello il tema relativo all'applicabilità, o meno, dell'agevolazione fiscale nel caso in cui vi sia il trasferimento della **nuda proprietà** dell'azienda o delle **partecipazioni sociali**.

Beneficio escluso con il trasferimento della mera titolarità del bene

L'Amministrazione finanziaria (risposta a interpello n. 231/2019) si è espressa, ad esempio, su una fattispecie in cui l'istante era intenzionata a cedere la **nuda proprietà** di parte dell'azienda al marito riservandosi il **diritto di usufrutto** vita natural durante.

In tal caso è stato ribadito che, mentre il diritto di usufrutto consente di godere della cosa e, nel caso specifico di usufrutto di azienda, impone all'usufruttuario di gestire l'azienda nel rispetto dei limiti stabiliti dalle norme (art. 2561 c.c.), invece la **nuda proprietà** consiste nella mera titolarità del bene, senza diritto di godimento né poteri di gestione dell'azienda ricevuta a titolo gratuito.

In caso, dunque, di trasferimento della **sola nuda proprietà** non potrà trovare applicazione l'art. 3, comma 4-*ter*, data l'assenza di uno dei presupposti necessari, vale a dire la prosecuzione dell'esercizio dell'attività dell'impresa per i cinque anni successivi al trasferimento.

Beneficio ammesso se si trasferisce la comproprietà del pacchetto azionario con i diritti di voto

L'agevolazione trova, invece, applicazione nel caso di trasferimento a favore di più figli, in comunione tra loro, dei diritti di **nuda proprietà del pacchetto azionario**, unitamente ai rispettivi **diritti di voto** sempreché i donatari dichiarino di voler detenere il controllo in comunione per un periodo di tempo non inferiore a cinque anni dalla data di trasferimento (in tal senso si vedano le risposte a interpello n. 37 e n. 38 del 2020).

Tale orientamento rappresenta la conferma di quanto già in precedenza affermato dall'Agenzia delle Entrate in merito all'applicazione del regime agevolato nell'ipotesi di un trasferimento che consente l'acquisizione o l'integrazione del controllo in regime di "**comproprietà**" tra più discendenti, a condizione che, ai sensi dell'art. 2347 c.c., i diritti dei comproprietari siano esercitati da un **rappresentante comune** che disponga della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (circolare 16 febbraio 2007, n. 11).

Ancora dibattuto il trasferimento di società non residenti in Italia

Con riferimento, invece, alle società non residenti in Italia, è ancora dibattuto quali siano le **condizioni necessarie** ai fini della riconoscibilità del regime fiscale di favore.

Da una parte, infatti, si sostiene che, nel riconoscere il principio comunitario della libertà di stabilimento, sia erroneo pretendere dalle società non residenti la sussistenza delle medesime condizioni delle società residenti in Italia (ossia richiedere anche il mantenimento del controllo della società di capitali e l'impegno alla prosecuzione dell'attività d'impresa per almeno cinque anni dal trasferimento, oltre al trasferimento di quote di una società non residente avente come beneficiari "il coniuge o i discendenti"), dall'altra si ritiene che sarebbe inaccettabile riconoscere l'agevolazione alle società non residenti in modo incondizionato.

In ogni caso, risulterà necessario **valutare, volta per volta**, cosa si intenda per

partecipazione di "controllo" nell'ordinamento straniero in cui ha sede la società, in modo da poter parificare il concetto alla condizione richiesta alle società italiane.

Società di persone

Infine, per quanto riguarda le società di persone e nel silenzio del legislatore rispetto ai presupposti che debbano avere le quote, si deduce che l'agevolazione si applichi, ad esempio, **indipendentemente** dalla **percentuale** della **quota trasferita** (a differenza delle società di capitali per cui è necessario un trasferimento che rappresenti o integri una partecipazione di maggioranza) e a prescindere dal **ruolo ricoperto** dal dante causa nell'attività sociale.

Ancora da chiarire se la disciplina agevolativa sia applicabile anche nel caso del trasferimento delle quote di una società semplice.

In conclusione

Alla luce di quanto sopra esposto, emerge come la norma *ex art. 3, comma 4-ter* sollevi ancora qualche **dubbio interpretativo**, che non deve essere sottovalutato se si vuole avere la **certezza di non decadere dall'agevolazione** (con pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre a sanzione amministrativa e a i interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata).

One FISCALE Esperta Gestione Patrimoni

fornisce tutti gli strumenti per gestire e tutelare

il **patrimonio mobiliare e immobiliare** di famiglie e imprese

[Chiedi una prova gratuita per 30 giorni](#)