

Analisi e commenti

Esentasse se gratuito il passaggio dell'azienda dal genitore al figlio

2 Luglio 2020

L'agevolazione è applicabile anche se la donazione è a favore del coniuge. Nel caso in cui siano compresi beni immobili, non sono dovute neanche le imposte ipotecaria e catastale

passaggio generazionale

L'**articolo 3**, comma 4-ter del testo unico sulle imposte di successione e donazione, Dlgs n. 346/1990, disciplina

un'agevolazione fiscale finalizzata ad agevolare il passaggio generazionale delle aziende.

In particolare, con tale disposizione, il legislatore ha previsto che, in presenza di determinate condizioni, i trasferimenti di aziende, rami di aziende, quote e azioni sociali, a favore dei discendenti e del coniuge non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

I requisiti che devono sussistere ai fini dell'agevolazione variano in base all'oggetto del trasferimento gratuito.

In particolare:

1. qualora siano cedute quote o azioni di società di capitali è necessario che:

- per effetto del trasferimento l'acquirente acquisisca o integri il controllo della società secondo quanto previsto dall'**articolo 2359**, primo comma, numero 1) del codice civile
- l'acquirente conservi il controllo della società per almeno 5 anni

2. qualora siano cedute quote di società di persone è necessario che:

- l'acquirente prosegua l'esercizio dell'attività per almeno 5 anni (**risoluzioni n. 446/2008** e **n. 110/2009**). Relativamente alle quote di società di persone non è necessario che sussista il requisito relativo al controllo della società

3. qualora sia ceduta un'azienda o un ramo di azienda è necessario che:

- l'acquirente prosegua l'esercizio dell'attività per almeno 5 anni.

È, inoltre, necessario che il beneficiario dell'acquisto a titolo gratuito, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, renda apposita dichiarazione in merito, a seconda dei casi, alla prosecuzione dell'attività o al mantenimento del controllo per il periodo di tempo sopra indicato.

Il beneficio, consistente nella non applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, si applica a prescindere dal valore dell'oggetto del trasferimento. Pertanto, l'imposta non si applica neanche nel caso in cui i beni trasferiti abbiano un valore superiore a quello delle franchigie previste dal legislatore in base al rapporto di coniugio o parentela sussistente tra le parti.

Nel caso in cui l'azienda oggetto del trasferimento sia comprensiva di beni immobili, non saranno dovute neanche le imposte ipotecaria e catastale, secondo quanto stabilito dagli articoli **1** (ipotecaria) e **10** (catastale) del relativo testo unico, Dlgs n. 347/1990.

Come già anticipato, l'agevolazione in esame, ha soprattutto lo scopo di dare la possibilità all'imprenditore e al titolare di una partecipazione societaria di pianificare in anticipo la propria successione, in modo da individuare il soggetto, coniuge o discendente, che proseguirà lo svolgimento dell'attività.

Ciò soprattutto al fine di evitare che un'azienda o una partecipazione societaria, venga frammentata tra gli eredi dopo la morte dell'imprenditore.

Come precisato dalla **circolare n. 3/2008**, sussistendo le condizioni richieste dal legislatore, il beneficio sopra descritto è applicabile ai trasferimenti a titolo gratuito, che avvengono per effetto di:

- disposizioni *mortis causa*

- donazioni
- atti a titolo gratuito
- costituzione di vincoli di destinazione
- patti di famiglia di cui agli articoli 769*bis* e seguenti del codice civile.

Relativamente all'aspetto soggettivo, la norma fa riferimento ai trasferimenti effettuati nei soli confronti dei discendenti e del coniuge.

Al riguardo, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 31333 del 29 novembre 2019, ha stabilito che non può essere agevolato il trasferimento effettuato nei confronti del proprio nipote (figlio del fratello).

Ciò in quanto l'espressione "discendenti" deve essere intesa con riferimenti ai soli discendenti in linea retta.

Tipologie di atti agevolabili

In caso di trasferimento di quote o azioni di società di capitali (ad esempio. società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni), come già detto, è necessario che, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, per effetto del trasferimento gratuito, il beneficiario acquisisca o integri il controllo ai sensi dell'**articolo 2359**, primo comma, n. 1) del codice civile.

Questa norma fa riferimento al cosiddetto "controllo diretto", che sussiste quando un contribuente dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Di regola tale circostanza ricorre quando lo stesso soggetto è titolare di oltre il 50% delle quote o azioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

Può capitare che il titolare di una partecipazione di controllo in una società di capitali trasferisca la sua partecipazione a favore di più beneficiari.

Si pensi, ad esempio, al genitore che detiene una partecipazione in una srl, pari al 90% del capitale, e intende trasferirla ai suoi tre figli.

In tale ipotesi, ai fini dell'applicabilità dell'agevolazione occorre distinguere due casi:

- se la partecipazione di controllo è trasferita, in comunione ai tre figli, il requisito del controllo è soddisfatto. I beneficiari del trasferimento eserciteranno il diritto di voto attraverso un rappresentante comune (articoli 2347 e 2468 cc). In relazione a questa casistica, l'amministrazione finanziaria, con le **risposte n. 257/2019, n. 37/2020 e n. 38/2020** ha affermato che l'eventuale divisione della partecipazione societaria, effettuata prima di 5 anni

dal trasferimento, fa venire meno il requisito del controllo e, di conseguenza, determina la decadenza dall'agevolazione

- se, invece, la partecipazione di controllo è trasferita ai tre figli in modo che ciascuno di questi riceva, in proprietà esclusiva, una partecipazione pari al 30% del capitale della società, il requisito inerente al controllo non è soddisfatto.

Sempre in relazione alle società di capitali, ai fini della spettanza dell'agevolazione, non è necessario che il trasferimento abbia a oggetto una partecipazione di controllo. E', infatti, sufficiente, che il beneficiario ottenga il controllo societario anche attraverso la somma della partecipazione da lui ricevuta a titolo gratuito e della partecipazione da lui già posseduta. Si veda in tal senso la [risoluzione n. 75/2010](#).

L'amministrazione finanziaria, in particolare, con la [risposta n. 257/2019](#), ha affermato che il requisito relativo al controllo della società, è soddisfatto anche nel caso in cui un beneficiario riceva, contestualmente, più partecipazioni sociali, nella stessa società, da parte di diversi danti causa. Ai fini del controllo è, quindi, possibile sommare i voti relativi alle partecipazioni che il beneficiario ha ricevuto da diversi danti causa.

Con la citata [risoluzione n. 75/2010](#) è stato, inoltre, chiarito che rilevano, ai fini della verifica del requisito del controllo, anche i voti esercitabili mediante società controllate.

Può accadere che, relativamente a una partecipazione in una società di capitali, sia trasferita soltanto la nuda proprietà oppure soltanto il diritto di usufrutto.

In relazione a tale ipotesi, occorre considerare che, in base all'articolo 2352 cc, in caso di usufrutto su azioni, il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria, all'usufruttuario.

Pertanto, ai fini della verifica del requisito inerente al controllo della società:

- la partecipazione trasferita in usufrutto rileva se, conformemente alla previsione del codice civile, il diritto di voto spetta all'usufruttuario
- la partecipazione trasferita in nuda proprietà rileva se, in deroga a quanto stabilito dal codice civile, il diritto di voto è stato attribuito al nudo proprietario.

Chiaramente il requisito del controllo può essere soddisfatto anche attraverso la somma dei voti relativi alla partecipazione che il socio detiene in piena proprietà, con i voti inerenti alla partecipazione sulla quale il socio vanta solo il diritto di usufrutto o di nuda proprietà, sempreché a

tali partecipazioni siano connessi i diritti di voto.

In relazione alle quote di sp (ad esempio, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) il beneficio, in presenza delle altre condizioni, spetta a prescindere del requisito del controllo, come confermato dalle **circolari n. 3/2008** e **n. 18/2013**.

L'agevolazione può essere chiesta anche in relazione al conferimento di un'azienda o di una partecipazione societaria in un *trust*. Al riguardo, la **risoluzione n. 110/2009** ha precisato, però, che il *trust* deve avere una durata non inferiore a 5 anni a partire dal conferimento, e i beneficiari devono essere i discendenti o il coniuge del disponente.

Relativamente ai trasferimenti di aziende, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'agevolazione può spettare in caso di donazione di usufrutto su azienda, mentre non è applicabile se viene trasferita la nuda proprietà su aziende (**risposta n. 231/2019**).

Considerato che la *ratio* del beneficio fiscale, come si è detto, è quella di agevolare il passaggio generazionale delle aziende, il trattamento di favore non è applicabile in relazione al trasferimento di titoli che non consentono di attuare tale passaggio, come, ad esempio, i titoli obbligazionari.

Profili inerenti alla decadenza dall'agevolazione

Come precedentemente anticipato, ai fini del mantenimento dell'agevolazione è necessario che l'acquirente mantenga il controllo della società (in caso di società di capitali) o prosegua l'esercizio dell'attività (in caso di società di persone o di aziende) per almeno 5 anni dal trasferimento agevolato.

Al riguardo, è stato chiarito, con la precisazione di seguito riportata, che il conferimento dell'azienda o della partecipazione sociale in società, non determina la revoca dell'agevolazione anche se effettuato entro 5 anni dall'acquisto. La **circolare n. 3/2008** ha, però, precisato che se il conferimento è effettuato in una società di capitali, l'agevolazione si mantiene soltanto se le azioni o le quote assegnata al conferente consentono di acquisire o integrare il controllo come prevede l'**articolo 2359**, primo comma, n. 1 del codice civile.

Lo stesso documento di prassi ha chiarito che anche operazioni societarie straordinarie, quali la trasformazione, la fusione e la scissione non determinano il venir meno del beneficio fiscale, anche se effettuate prima del decorso di 5 anni dall'acquisto.

Anche in questo caso, però, si è precisato che se tali operazioni riguardano società di capitali,

regime i favore si mantiene soltanto se il socio che aveva goduto del trattamento agevolato, mantiene o integra, nella società di capitali risultante dalla trasformazione, fusione o scissione, una partecipazione di controllo in base all'articolo 2359 sopra richiamato.

Qualora il beneficio sia stato concesso in relazione al trasferimento di un'azienda, deve ritenersi che l'eventuale alienazione, entro 5 anni dall'acquisto, del diritto di nuda proprietà sulla stessa azienda non faccia venir meno l'agevolazione, considerato che il cedente, mantenendo l'usufrutto dell'azienda, conserva la gestione del complesso aziendale e, quindi, non viene meno il requisito relativo alla continuazione dell'attività per un quinquennio (**risposta n. 231/2019**).

Qualora, invece, il beneficiario dell'agevolazione trasferisca, entro 5 anni dall'acquisto, un ramo di azienda, si è ritenuto, con la già menzionata circolare n. 3/2008, che la decadenza dal beneficio fiscale opererà in modo parziale, ovvero limitatamente al ramo di azienda ceduto. Ciò, a condizione che il contribuente prosegua l'esercizio dell'attività attraverso la parte di azienda di cui conserva la titolarità. In caso contrario la decadenza dall'agevolazione opererà per intero.

Deve ritenersi che anche la concessione dell'azienda in affitto, entro 5 anni dall'applicazione del beneficio fiscale, produca la revoca dell'agevolazione, considerato che, in tal caso, l'azienda sarà gestita dall'affittuario e, quindi, in capo al concedente, non è rispettato il requisito relativo alla continuazione dell'attività per un quinquennio.

La parte finale della norma prevede espressamente che il mancato rispetto delle condizioni previste dall'agevolazione determina:

- la decadenza dall'agevolazione
- il pagamento dell'imposta in misura ordinaria
- il pagamento della sanzione amministrativa (articolo 13, Dlgs n. 471/1997)
- il pagamento degli interessi di mora, con decorrenza dalla data in cui l'imposta doveva essere pagata.

di

Marcello Cardone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/esentasse-se-gratuito-passaggio-dellazienda-dal-genitore-al>