

## Imposta di successione e donazione

# TRASFERIMENTI d'AZIENDA in CASO di CONTINUAZIONE dell'ATTIVITÀ d'IMPRESA

di Paolo Stella Manfredini e Giuseppina Carruba

## QUADRO NORMATIVO

L'imposta sulle successioni e donazioni trova la propria disciplina nel D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 [CFF ● 3201 – 3264].

L'art. 1, co. 78, lett. a), L. 27.12.2006, n. 296 – come modificato dall'art. 1, co. 31, L. 24.12.2007, n. 244 – ha introdotto un'ipotesi di totale esenzione dall'imposta sulle successioni, aggiungendo il co. 4-ter all'art. 3, D.Lgs. 346/1990, che prevede appunto l'esenzione per i trasferimenti di aziende o rami di queste ai discendenti e al coniuge.

Il mancato rispetto della condizione posta dallo stesso co. 4-ter dell'art. 3, D.Lgs. 346/1990, ossia il proseguimento dell'attività o la detenzione del controllo per un periodo non inferiore a 5 anni, comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF ● 9461] e degli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

**TRASFERIMENTO d'AZIENDA – ESENZIONE dall'IMPOSTA di SUCCESSIONE:** ai sensi dell'art. 3, co. 4-ter, D.Lgs. 31.10.1990 n. 346 (T.U.S.) [CFF ● 3203], «*le donazioni e i trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 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 non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto*

*di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata».*

La disposizione in esame nasce dall'evoluzione normativa indotta da una serie di provvedimenti e sollecitazioni provenienti dall'Unione europea.

Con la Raccomandazione della Commissione del 7.12.1994, n. 94/1069/CEE (G.U.C.E. L. 31.12.1994, n. 385) e la coeva Comunicazione della Commissione (pubblicata nella G.U.C.E. 31.12.1994, C 400/1), in particolare, erano state individuate alcune azioni da intraprendere, da parte degli Stati membri, per agevolare il ricambio generazionale all'interno delle piccole e medie imprese.

Alle iniziative europee ha fatto seguito, in Italia, l'introduzione nel Codice civile degli artt. 768-bis e segg.

sul «**patto di famiglia**» (con la L. 14.2.2006, n. 55) attraverso cui l'imprenditore «**sceglie**» l'**erede** destinato a **succedere** nella **titolarietà dell'impresa**.

A questa prima novazione del Codice civile, nella direzione indicata a livello europeo, è poi seguita l'introduzione del **beneficio dell'esenzione dall'imposta di successione** contenuto nell'art. 3, co. 4-ter, D.Lgs. 346/1990, introdotto dall'art. 1, co. 78, L. 27.12.2006, n. 296, con lo scopo di tener conto dell'esigenza di **evitare** che i sistemi fiscali **danneggino le imprese** in occasione della **trasmissione ereditaria**.

In particolare, ai sensi di tale ultima disposizione, i **trasferimenti**, «*effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 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 **non sono soggetti all'imposta di successione**. Inoltre, se nell'azienda sono compresi **beni immobili**, il richiamo all'art. 3, D.Lgs. 346/1990, da parte degli artt. 1, co. 2, e 10 co. 3, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 [CFF 2501 e 2510], comporta, in aggiunta, l'**esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali**.

Sotto il profilo **oggettivo**, la disposizione agevolativa sembrerebbe circoscritta ai **solì discendenti** nel caso di trasferimenti effettuati tramite i **patti di famiglia**.

Alcuni autori ritengono più rispondente alle indicazioni comunitarie l'interpretazione della norma che riconosce l'operatività dell'agevolazione anche a favore di **soggetti diversi dai discendenti**, come ad esempio fratelli e/o sorelle del defunto.

Dal punto di vista **oggettivo**, invece, l'esenzione si riferisce al **trasferimento di azienda e rami di azienda**, nonché al **trasferimento di quote di società o di azioni**. Le **condizioni** all'applicazione dell'agevolazione sono (**alternativamente**) che gli **aventi causa**:

- **proseguano** l'esercizio dell'**attività d'impresa**;
- **detengano il controllo**,

per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, **apposita dichiarazione** in tal senso.

Il **mancato rispetto** delle **condizioni** dettate comporta la **decadenza dal beneficio**, il pagamento dell'**imposta in misura ordinaria**, della **sanzione amministrativa** prevista dall'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF 9461], e degli **interessi di mora** decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Nel caso di **azienda** (da intendersi ai sensi dell'art. 2555 c.c. come **complesso di beni** che costituisce un'**unità produttiva**), l'agevolazione opera a **condizione** che gli **eredi/beneficiari proseguano** l'esercizio dell'**attività**

**di impresa** per un periodo **non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento.

Il **mantenimento** dell'agevolazione è **garantito** anche nei casi in cui i beneficiari optino per il **conferimento dell'azienda** o per la **trasformazione eterogenea della comunione ereditaria in società**, posto che tali operazioni, ai fini del mantenimento dell'agevolazione, sono **assimilabili al proseguimento dell'esercizio dell'attività di impresa** e pertanto sono da considerarsi **operazioni «neutre»**.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, con la R.M. 23.11.2007, n. 341/E, occupandosi del caso esposto nell'interpello concernente il **trattamento fiscale** applicabile a una **donazione d'azienda** in favore dei **figli**, nell'ipotesi in cui i **donatori** intendano **continuare** l'attività imprenditoriale in forma societaria, ha chiarito che **non** si ha **decadenza dall'agevolazione** in esame qualora il **beneficiario conferisca l'azienda o la partecipazione in un'altra società**.

«*In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assolta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:*

- *il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;*
- *il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria)».*

**IMPRESA INDIVIDUALE:** quando oggetto della successione è l'azienda di cui il *de cuius* era **unico titolare (imprenditore individuale)**, la **continuità di impresa** – anche sotto **diversa forma giuridica**, ad esempio attraverso la trasformazione in società di persone e/o capitali – è legata alla **sola continuità di esercizio per almeno 5 anni** dal trasferimento, fatta salva l'ipotesi in cui i discendenti optino per il **conferimento d'azienda in una società di capitali**, che richiede il **mantenimento del controllo per il medesimo periodo**.

Nel caso di **imprese individuali**, alla morte dell'imprenditore si determina la nascita di una **comunione ereditaria**, che **non** si converte **automaticamente** in un **rapporto societario** tra gli eredi, ma necessita piuttosto di un **esplicito consenso** degli **eredi** a **continuare**, in nome e per conto comune, l'esercizio dell'impresa.

Nel caso in cui, a seguito del decesso dell'imprenditore individuale, i **beni aziendali** diventino uno **strumento** per l'**esercizio** di un'attività economica che tenda al conseguimento di **utili** e **non** al **semplice percepimento** dei **frutti** inerenti ai beni stessi (elemento caratterizzante la comunione dei beni), si ha comunque una **società commerciale «di fatto»** (senza formalizzazione) che, a seconda degli accordi tra i soci, si configura come una S.n.c. o una S.a.s.

Con la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, l'Agenzia Entrate ha chiarito che devono comunque ritenersi «**prosecuzione di attività svolte da altri soggetti**» le situazioni di **inizio di attività** derivanti da **donazione** o **successione d'azienda**.

**PARTECIPAZIONI SOCIETARIE:** nel caso di **partecipazioni**, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 22.1.2008, n. 3/E, ha chiarito i **cas**i di **applicabilità** del regime di favore di cui all'art. 3, co. 4-ter, D.Lgs. 346/1990.

L'**esenzione spetta** per il **solo trasferimento di partecipazioni** «(...) **mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile**», nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano **quote sociali** o **azioni** emesse dai **sogetti** di cui all'art. 73, co. 1, lett. a), D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5173], e cioè «(...) **società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato** (...)».

L'agevolazione quindi trova applicazione qualora il **beneficiario** del trasferimento, per effetto di quest'ultimo, possa disporre del **controllo** della **società** in base all'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.

Il **controllo** cui si riferisce tale norma, nel caso di trasferimento di **azioni** o **quote**, è il cd. «**controllo di diritto**», che si realizza quando un soggetto dispone della **maggioranza dei voti** esercitabili nell'**assemblea ordinaria** di una società, ossia detiene **più del 50%** delle **quote** o **azioni** della società, con **diritto di voto** nell'**assemblea ordinaria**.

In caso di **successione**, secondo l'Agenzia delle Entrate, tale condizione **si realizza** quando gli eredi, **già soci di minoranza** della società, ne acquisiscano il **controllo** per effetto dell'acquisto ereditario di **altre partecipazioni**.

A tale proposito, la **partecipazione già posseduta** dagli eredi **prima** della successione può essere sia «**diretta**» (ovvero intestata alla persona fisica che poi assume la qualifica di erede) sia «**indiretta**» (ovvero detenuta tramite un'altra società, controllata dall'erede, socia di quella le cui partecipazioni saranno in seguito oggetto

di successione).

Se il **trasferimento** avviene a favore di **più discendenti in comproprietà**, ex art. 2347 c.c. (per cui le azioni sono **indivisibili** e i diritti dei comproprietari devono essere esercitati da un **rappresentante comune** nominato secondo le modalità previste dagli artt. 1105 e 1106 c.c.), l'**esenzione è riconosciuta** quando l'**attribuzione consente ai discendenti in comproprietà di acquisire o detenere il controllo societario**.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (C.M. 11/E/2007), l'esenzione **non spetterebbe** invece, nel caso di trasferimento per successione di una **partecipazione di controllo frazionata** tra **più discendenti** (divisione testamentaria ex art. 734 c.c.), se ciascun beneficiario **acquisti una parte**, in proprietà **esclusiva**, delle **quote** o delle **azioni**, qualora per effetto dell'acquisto **nessun beneficiario acquisti o integri il controllo** della società.

Le partecipazioni detenute **in comproprietà** e quelle possedute invece a **titolo esclusivo** da ogni erede **non possono** essere **sommate**, con la conseguenza che il **trasferimento di azioni mortis causa non risulta esente** da imposta di successione se **non si costituisce una partecipazione di controllo** in capo all'**erede** già **titolare di partecipazione e comproprietario** della quota testamentaria (si veda la R.M. 26.7.2010, n. 75/E).

**SOCIETÀ di PERSONE:** nel caso in cui la donazione o il trasferimento **mortis causa** abbiano ad oggetto **partecipazioni in società di persone**, diversamente dalla partecipazione in società di capitali, **non è richiesto** che esse siano in grado di attribuire al donatario/erede il **controllo sociale**.

Tuttavia, come chiarito anche nella R.M. 18.11.2008, n. 446/E, è **necessario** che il **donatario/erede** delle **partecipazioni in società di persone** **proseguano l'attività d'impresa per almeno 5 anni** dal momento della donazione/successione (tesi ribadita con la C.M. 3/E/2008, in cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso di partecipazioni in società di persone, l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica purché ricorrano i requisiti indicati dall'art. 3, co. 4-ter, D.Lgs. 346/1990, ovvero gli eredi **proseguano per almeno cinque anni** l'esercizio dell'attività di impresa).

Il problema in questo caso si pone in merito alle **eventuali clausole** (facoltative o obbligatorie o automatiche) inserite nel **contratto sociale** che riguardino il **subentro** degli **eredi al socio** in caso di **decesso**.

La disciplina delle **società di persone**, ed in particolare ci si riferisce all'art. 2284 c.c., prevede infatti che alla morte del socio il **rapporto non si trasmetta** agli **eredi**, ma che in capo ad essi sorga il **solo diritto** alla **liquidazione**.

zione della **quota** del loro dante causa (che deve essere stralciata dal resto del patrimonio sociale e pagata entro 6 mesi con i criteri stabiliti dall'art. 2289 c.c.).

È previsto pertanto che, ordinariamente, la **società continui ad esistere** con lo **scioglimento del rapporto sociale** limitatamente al **singolo socio** attraverso la **liquidazione della quota societaria** in capo agli **eredi** del socio defunto, «**salvo contraria disposizione del contratto sociale**».

Le contrarie disposizioni sono le cd. **clausole di continuazione**, che consentono ai soci di **regolare la prosecuzione** della società con gli eredi del socio defunto. L'art. 2284 c.c. apre infatti una **triplice possibilità**: la **liquidazione della quota** agli **eredi** (via ordinaria), lo **scioglimento della società** o la **continuazione** con gli **eredi**.

In caso di clausole di **continuazione facoltativa** del rapporto sociale, in capo agli eredi sorge il **diritto** (e **non l'obbligo**) di **entrare nella società**, mentre dall'altro lato sorge il **vincolo** dei **soci superstiti** alla **continuazione** della società **con gli eredi** se questi decidono di esercitare il loro diritto.

In siffatte situazioni, si ritiene agevole **individuare l'eventuale volontà** degli **eredi** alla **continuazione** dell'attività imprenditoriale (appunto perché espressa mediante un atto di esercizio del proprio diritto al subentro) o l'eventuale **non accesso al beneficio** in esame (per non avere esercitato il diritto al subentro).

Il problema si pone invece in presenza di **clausole obbligatorie** o di **clausole automatiche** di **subentro** degli eredi. Nel primo caso, in capo agli eredi sorge non soltanto un diritto, ma anche un **obbligo al subentro**, cui, nelle clausole **automatiche**, è collegato addirittura un **trasferimento automatico mortis causa** del **rapporto sociale** per cui l'erede, **accettando l'eredità**, diventa anche **socio**.

La dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono che le **clausole automatiche** siano **nulle**, perché **in contrasto** con la normativa elaborata in **materia successoria** (art. 458 c.c. «**Divieto dei patti successori**»), pertanto il problema si porrebbe **solo** in caso di **clausole obbligatorie**, che i soci superstiti potrebbero **non rispettare**, con la conseguenza che si produrrebbe un'**obbligazione al risarcimento del danno**.

Gli eredi, dal canto loro, per esercitare il proprio diritto ed adempiere all'obbligo del subentro, **sarebbero costretti ad applicare** l'art. 2932 c.c. in tema di **adempimento in forma specifica** dell'obbligazione (in tal caso gli eredi dovrebbero richiedere ed ottenere una **sentenza** che produca gli **stessi effetti** dell'obbligazione non onorata).

Poniamo quindi il caso che i **soci superstiti** siano **inadempienti**: si può comunque parlare di **continuità d'impresa** se gli eredi decidono di farsi liquidare la quota del socio defunto e **continuare** l'attività del dante causa attraverso un'**altra forma** (ad esempio passando all'esercizio in forma individuale)? O ancora se, contrariamente a quanto pattuito, venga deciso (dai soci superstiti, con una modifica del patto sociale, sussistendone le valide maggioranze) di liquidare la società, costituendo tra gli eredi una nuova società per l'esercizio della medesima attività del defunto?

In altre parole, ci si chiede se in questi casi sia **configurabile** una **situazione esimente** dal **decadimento del beneficio**, considerato che gli eredi, **non ammessi** nella **compagine sociale** per cause **non riconducibili** alla loro **volontà** (seppur in capo a loro esista oltre che un diritto, anche un obbligo al subentro), sono **costretti a continuare l'attività** del defunto attraverso **altre forme**, che solo **apparentemente interrompono l'esercizio di impresa**.

A **supporto** della **valida continuità aziendale** sembrerebbe invocabile quanto espresso nella C.M. 11/E/2007 che, in estrema sintesi (seppur in materia di studi di settore), ritiene che ci sia **continuazione dell'attività** nel caso in cui ci sia **prosecuzione di attività** svolta da **altri soggetti** e **omogeneità** dell'attività rispetto a quella **preesistente** (che sussiste se le attività sono contraddistinte da un **medesimo codice di attività** ovvero i codici di attività sono compresi nel **medesimo studio di settore**).

La stessa circolare ha chiarito inoltre che devono **comunque ritenersi «prosecuzione di attività svolte da altri soggetti»** le situazioni di **inizio di attività** derivanti da **donazione** o **successione d'azienda**.

Nel caso di S.a.s., il **trasferimento mortis causa** della quota dell'**accomandante** avviene **senza consenso** dei **soci superstiti** (vige in materia infatti il **principio** della **libera trasmissione** della quota agli eredi, in deroga dell'art. 2284 c.c. – successione *ex lege* nella posizione contrattuale), per cui non presenta **nessun problema** in merito alla **verifica** del **diritto al beneficio** di cui trattiamo, in quanto **dipende unicamente** dalla **volontà degli eredi** di continuare o meno l'attività del defunto.

La **quota dell'accomandatario**, invece, viene **trasferita** secondo i **criteri** dettati dall'art. 2284 c.c., ovvero i **soci superstiti** devono **liquidare** la **quota** agli **eredi**, salvo che non preferiscano (ed esista in tal senso una **previsione statutaria**) **sciogliere** la **società** o **continuarla** con gli **eredi stessi** se vi acconsentano (clausole di continuazione precedentemente indicate).

Le problematiche sopra richiamate pertanto si pongono

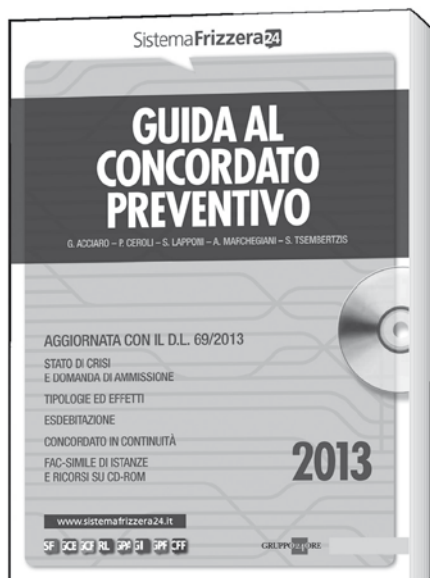
no **solo** in caso di **morte** di un **socio accomandatario**, cui peraltro è connessa anche la **causa di scioglimento** per **sopravvenuta mancanza** di una **categoria** dei **soci**, se non viene ripristinata entro 6 mesi (art. 2323 c.c.).

Anche in questo caso, il **mancato esercizio** dell'**attività** da parte degli **eredi** potrebbe essere connesso ad un **causa non dipendente** dalla loro **volontà**. Fin quando non siano **trascorsi i 6 mesi**, che rappresentano il tempo entro cui i soci superstiti **possono/devono ricostituire** la **categoria** degli accomandatari, **non si conosce** la sorte della società. Ma se, **trascorsi i 6 mesi**, la categoria **non** sia stata ricostituita e si procede con la **liquidazione** della

società, ci si chiede se gli eredi **possano comunque fruire** del beneficio **continuando** l'**attività** del defunto sotto **altra forma** (fermo restando che intanto si è realizzato un periodo di «**inattività**» **forzata** che formalmente interromperebbe la continuità di impresa).

Tutti questi interrogativi sembrerebbero trovare risposta estendendo quanto espresso dalla Circolare Assonime 12.3.2007, n. 13, in merito all'**esenzione** per i **trasferimenti** di **quote sociali** e **azioni**, secondo cui la **perdita del beneficio non potrebbe conseguire** alle ipotesi in cui il controllo **venga meno** per **causa non riconducibile** alla **volontà** dell'**erede** o del **legatario**.

SistemaFrizzera24



## GUIDA AL CONCORDATO PREVENTIVO

G. Acciaro - P. Ceroli - S. Lapponi - A. Marchegiani - S. Tsembertzis

La Guida al concordato preventivo, **aggiornata con il D.L. 69/2013 (cd. «decreto del fare»)** offre ai professionisti coinvolti a vario titolo nella procedura **gli strumenti giuridici e pratici necessari per operare**.

Dopo l'analisi delle varie tipologie di concordato, sono esaminati **tutti gli aspetti dell'istituto**: condizioni di ammissibilità e modalità di accesso, organi della procedura, effetti sui rapporti giuridici preesistenti, dichiarazione di fallimento e adunanza dei creditori, esdebitazione, chiusura della procedura, compensi di commissari giudiziari e liquidatori, nonché risoluzione e annullamento del concordato.

Completa il volume il **Cd con un formulario**, dei **fac-simile personalizzabili** e la **normativa di riferimento**.

**Pagg. 208 – € 38,00**

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo

[www.librerie.ilsole24ore.com](http://www.librerie.ilsole24ore.com)

GRUPPO24ORE