

- Federnotizie - <https://www.federnotizie.it> -

Esenzione dall'imposta di successione e donazione e passaggio generazionale

Scritto da *Redazione Federnotizie* il 13 Ottobre 2023 @ 8:30 Argomento: Approfondimento giuridico |

di Luca Arlati

Il legislatore italiano, attuando alcuni principi comunitari previsti nelle Raccomandazioni UE 94/1069 del 7 dicembre 1994 e 98/C 93/02 del 27 marzo 1998, ha inteso favorire il trapasso generazionale di aziende e partecipazioni sociali sgravandolo da pesi fiscali, in modo da evitare che i successori, non muniti di liquidità sufficiente al pagamento delle (talvolta significative) imposte, si vedano costretti ad alienare proprio tali *assets* per poter adempiere agli obblighi tributari.

Il comma 4-ter dell'art. 3 d.lgs. 346/1990 (TUS) prevede, per l'appunto, l'esenzione dall'imposta di successione e donazione per i trasferimenti effettuati, anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis ss. c.c., a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali o di azioni (norme analoghe esistono in Germania – §13a e 13b *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz* – Gran Bretagna – *Chapter One, Part V, Inheritance Tax Act del Business Property Relief* – ed altri ordinamenti europei).

I presupposti per l'applicazione dell'esenzione sono i seguenti:

Il trasferimento deve necessariamente aver luogo a favore dei discendenti (figli, nipoti e pronipoti *ex filio*) e del coniuge; non giova ai nipoti *ex fratre*, non essendo discendenti in linea retta, ma collaterale (Cass. 31333/2019; Cass. 6077/2023);

Oggetto dev'essere l'azienda o partecipazioni sociali. Con il termine "quote" il legislatore fa riferimento a partecipazioni in qualsiasi società, sia di persone, sia di capitali, sia cooperative; sono esclusi i titoli obbligazionari perché non assicurano alcuna forma di controllo sulla società (Circ. 3/E/2008 Agenzia delle Entrate);

Qualora si tratti di società di cui all'art. 73 comma 1 lett. a) TUIR e cioè società di capitali, cooperative, mutue assicuratrici, società europee e società cooperative europee residenti nello Stato, è necessario che la partecipazione trasferita faccia acquisire o integrare il controllo dell'art.

2359 comma 1 n. 1 c.c. (perciò il controllo di diritto, che si ha quando si può esercitare la maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria). Alle società di persone, quindi, tale presupposto non è richiesto: innanzitutto perché le decisioni più importanti devono essere assunte all'unanimità ai sensi dell'art. 2252 c.c. e, pertanto, ogni singolo socio "controlla" (in senso lato) la società con il suo consenso determinante; inoltre, anche se in seno ai patti sociali viene sposato il criterio maggioritario, il requisito del controllo non è prescritto probabilmente per il fatto che la partecipazione nelle s.s., s.n.c. e s.a.s. equivale ad una forma collettiva di esercizio dell'impresa; proprio per tale motivo sono stati sollevati dubbi riguardo il riconoscimento dell'esenzione in capo al socio accomandante di s.a.s, non potendo questi amministrare la società: prevale, ciononostante, la tesi positiva (DRE Lazio 913-6/2018);

Gli aventi causa devono proseguire l'esercizio dell'attività di impresa (se il trasferimento riguarda un'azienda) o detenere il controllo (se riguarda partecipazioni sociali) per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Ne è derivata un'ampia casistica: l'esenzione spetta agli eredi/donatori anche quando il defunto/donante non esercitava l'attività di impresa, purché essi la intraprendano e continuino per almeno cinque anni (Studio 43-207/T CNN);

rileva qualsiasi attività di impresa, sia commerciale sia agricola;

in caso di lascito o donazione a favore di più persone, l'esenzione non si applica laddove la partecipazione individuale non superi il 50% del totale, anche in presenza di un patto parasociale che regolamenti l'esercizio congiunto del voto da parte dei soci, mentre sussiste se la quota maggioritaria viene mantenuta in comunione tra i medesimi beneficiari e i diritti sociali vengono esercitati tramite un rappresentante comune (Circ. 3/2008 Agenzia delle Entrate; Ris. 75/E/2010 Agenzia delle Entrate; Cass. 6591/2021; Cass. 7429/2021); queste conclusioni si fondano sulla considerazione che la singola partecipazione deve assicurare più della metà dei voti e ciò non si verifica quando il controllo congiunto tramite più partecipazioni sia semplicemente frutto di accordi aventi natura obbligatoria, come i patti parasociali;

in caso di usufrutto di partecipazioni, l'esenzione compete al beneficiario nudo proprietario solo se a costui venga attribuito il diritto di voto (pari almeno al 50%+1), proprio perché il controllo richiesto dal comma 4-ter è quello di diritto di cui all'art. 2359 n. 1 c.c. ed è, quindi, legato all'esercizio del voto (C.T.R. Lazio 1534/2021); in un'azienda non compete al nudo proprietario, ma all'usufruttuario della medesima, in quanto titolare del potere di gestione della stessa (Risposta ad interpello 231/2019);

se oggetto del trasferimento è la partecipazione di controllo in una *holding*, spetta senz'altro l'esenzione quando si tratta di una *holding* mista (che esercita anche attività d'impresa); maggiori dubbi per la *holding* pura, qualora essa non gestisca attivamente il proprio patrimonio, ma si limiti al controllo ed al finanziamento delle società partecipate operative (Risposta ad interpello 450/2019; CGUE 16 luglio 2015). Si può ritenere che si abbia gestione patrimoniale attiva quando la *holding* effettui prestazioni di servizi tecnici, amministrativi, commerciale e finanziari a favore delle controllate. Non si applica il beneficio alle società di mero godimento immobiliare, perché è assente l'elemento dell'esercizio dell'attività d'impresa (Cass. 6082/2023; Risposta ad interpello 185/2023);

se viene attribuita una partecipazione di minoranza ad un discendente o ad un coniuge che già aveva un'altra partecipazione nella medesima società, così raggiungendo nel complesso la soglia

per il controllo, il beneficio dev'essere riconosciuto (Circ. 3/E/2008 Agenzia delle Entrate); *idem* se si ricevono più partecipazioni della stessa società contestualmente, con un trasferimento congiunto (Quesito Trib. 71-2015/T CNN);

la norma si applica anche in caso di controllo indiretto (tramite altre società) (Ris. 75/E/2010 Agenzia delle Entrate; Risposta ad interpello 553/2021);

se vi è una pluralità di beneficiari, è sufficiente che alcuni di essi proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa;

l'esenzione non compete quando l'attività è continuata da soggetti diversi dagli aventi causa (ad esempio, affittuari).

Come si è accennato sopra, dal punto di vista letterale i requisiti del punto 4) sono alternativi tra loro a seconda che si tratti di un'azienda o di partecipazioni sociali: la giurisprudenza e l'Agenzia delle Entrate ritengono, tuttavia, che in realtà nelle società di capitali non sia sufficiente il controllo, ma sia necessario anche l'esercizio dell'attività imprenditoriale (Cass. 6082/2023; Risposte ad interpello 552/2021 e 185/2023; *contra* la precedente Risposta ad interpello 450/2019): questo pensiero origina probabilmente dalle raccomandazioni UE sopra citate, che raccomandano agli Stati membri di "facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese ed il mantenimento dei posti di lavoro".

Per godere dell'esenzione è necessario rendere contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o dell'atto di donazione un'apposita dichiarazione di impegno alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività di impresa o al mantenimento del controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Se l'atto di donazione è stipulato all'estero, la dichiarazione può essere resa nel verbale di deposito dell'atto estero ricevuto da un notaio italiano ai fini degli adempimenti pubblicitari (Cass. 6077/2023).

In caso di mancata prosecuzione dell'attività o di perdita del controllo prima del decorso dei cinque anni, l'erede/il donatario decade dal beneficio e deve corrispondere l'imposta in misura ordinaria, una sanzione amministrativa pari al 30% della somma dovuta e gli interessi di mora.

Al proposito:

non vi è decadenza se si alienano singoli elementi aziendali o un ramo dell'azienda, sostituendoli con nuovi, in modo da consentire la continuazione dell'attività: si tratta infatti di una legittima scelta imprenditoriale, che considera più opportuno dismettere parte dell'attivo per investire in *assets* reputati più redditizi o anche semplicemente contenere i costi d'esercizio; si potrebbe peraltro sostenere che non causi decadenza nemmeno la cessione dell'intera azienda se con il ricavato se ne acquisti una nuova, senza una significativa soluzione di continuità nello svolgimento dell'attività. Non è di questo avviso l'Agenzia delle Entrate (Circ. 18/E/2013), che sostiene la tesi della decadenza parziale in caso di alienazione di un ramo d'azienda;

non vi è decadenza, neppure parziale, se oggetto della cessione è solo parte della partecipazione in misura tale da non far perdere al cedente la situazione di controllo;

non vi è decadenza nemmeno qualora l'erede conferisca l'azienda in una società, a prescindere dall'entità della partecipazione ricevuta se è una società di persone, purché sia una quota di controllo in caso di società di capitali (Ris. 341/E/2007 Agenzia delle Entrate); infatti, si tratta di una mera decisione organizzativa, spesso necessitata dalla presenza di una pluralità di eredi o

donatari i quali, esercitando l'attività, danno vita ad una società di fatto. Il quinquennio matura sommando il periodo anteriore al conferimento e quello successivo: se prima dei cinque anni il socio recede o viene escluso o rimane privo di tutte le sue partecipazioni a seguito dell'azzeramento del capitale per perdite e non partecipa alla ricostituzione dello stesso, ecc., egli decade dall'agevolazione;

non vi è decadenza se la cessazione dell'attività è legata a cause di forza maggiore come l'invalidità sopravvenuta o la morte dell'imprenditore/unico socio lavoratore;

in caso di trasformazione, fusione e scissione, la decadenza dipende dalla tipologia delle società coinvolte e, se queste sono di capitali, dalla sussistenza del controllo di diritto (vi possono essere anche casi di decadenza parziale, come nella scissione, ad esempio se si ottiene il controllo in una beneficiaria, ma lo si perda nella scissa) (Risposta ad interpello 155/2020); limitandosi a due esempi, la trasformazione di una società di persone in una società di capitali provoca la decadenza se come risultanza il socio non ottiene una partecipazione di controllo, mentre un problema analogo non si verifica nel caso inverso; in una fusione, bisogna guardare al tipo societario della incorporante/*newco*;

si ha decadenza in caso di scioglimento della comunione avente ad oggetto la partecipazione di controllo, quando all'esito non si ha più una situazione di controllo.

In caso di società estere, l'esenzione spetta se si tratta di società con sede in un Paese UE (per i principi di libertà di stabilimento ai sensi dell'art. 49 TFUE e di non discriminazione, in quanto altrimenti i residenti in Italia, esercenti attività d'impresa in altro Stato membro, verrebbero a trovarsi in posizione deteriore rispetto ai residenti esercenti l'attività in Italia), purché sussistano tutti i presupposti sopra richiesti alle società italiane, avendosi – nel caso contrario – una discriminazione a rovescio (Cass. 5674/2023; Cass. 5692/2023).

Il beneficio non compete alle società extracomunitarie.

Si precisa che l'esenzione in esame è particolarmente interessante perché non solo prevede che, al ricorrere dei presupposti sopra illustrati, non sia dovuta l'imposta di successione e donazione, ma non comporta neppure erosione delle franchigie contemplate dall'art. 2 comma 48 D.L. 262/2006: tale trasferimento è perciò fiscalmente trasparente.

Queste considerazioni non valgono, però, per la liquidazione effettuata in un patto di famiglia dall'assegnatario a favore degli altri legittimari non assegnatari. In tale ipotesi vi è assoggettamento all'imposta di donazione "in base all'aliquota e alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario" (così Cass. 32823/2018 e, dello stesso avviso, Circ. 3/E/2008, par. 8.3.2., e Circ. 18/E/2013, par. 5.3.2 Agenzia delle Entrate; *contra* Studio n. 43-2007/T CNN, secondo cui bisogna guardare il rapporto intercorrente tra il disponente e i legittimari non assegnatari).

Qualora sia riconosciuta l'esenzione sopra illustrata, non sono dovute nemmeno le imposte ipotecaria e catastale ove nell'azienda siano compresi immobili (artt. 1 comma 2 e 10 comma 3 d.lgs. 347/1990).

Bibliografia

Giurisprudenza

Cass. civ., sez. V, 19 dicembre 2018, n. 32823

Cass. civ., sez. V, 29 gennaio 2019 n. 2417 (ordinanza)

Cass. civ., sez. V, 29 novembre 2019 n. 31333

Corte Cost., 23 giugno 2020 n. 120

Cass. civ., sez. V, 24 dicembre 2020 n. 29506

Cass. civ., sez. V, 10 marzo 2021 n. 6591

CTR Lazio, sez. IX, 16 marzo 2021 n. 1534

Cass. civ., sez. V, 17 marzo 2021 n. 7429

Cass. civ., sez. V, 23 febbraio 2023 n. 5674

Cass. civ., sez. V, 23 febbraio 2023 n. 5692

Cass. civ., sez. V, 28 febbraio 2023 n. 6077

Cass. civ., sez. V, 28 febbraio 2023 n. 6082 (ordinanza)

Dottrina

A. BUSANI, *L'agevolazione per il passaggio generazionale dell'azienda*, in *Le Società*, n. 11/2018, pp. 1219 ss.

A. BUSANI, *L'agevolazione per il passaggio generazionale delle azioni e delle quote di partecipazione al capitale di società*, in *Le Società*, n. 12/2018, pp. 1353 ss.

S. CERATO – M. BANA, *Trasferimento di partecipazioni ed esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Il fisco*, n. 32/2010, pp. 5229 ss.

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 43-2007/T, *Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 legge 27 dicembre 2007 n. 296 (cd Finanziaria 2007)*, a cura di M. Basilavecchia e A. Pischetola

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Quesito Tributario n. 71-2015/T CNN, *Donazione congiunta e contestuale da parte dei genitori alle figlie in comproprietà di un pacchetto azionario e applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 3 co. 4-ter d.lgs. n. 346/1990*, a cura di A. Lomonaco

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 17-2020/T, *Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni – art 3 comma 4-ter d.lgs. n° 346/1990: casi e questioni di interesse notarile*, a cura di D. Fasano

G. CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Diritto e pratica tributaria*,

n. 5/2020, pp. 1872 ss.

A. DODERO – D. DODERO, *Il trasferimento di quote di società semplici nei passaggi generazionali*, in *Il fisco*, n. 30/2020, pp. 2927 ss.

G. FOGLIA – M. CECCI, *Esenzione da imposta sulle donazioni per il trasferimento di quote sociali: prevale l'interpretazione "teleologica"*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2023, pp. 469 ss.

P. FORMICA – D. DODERO, *L'esenzione da imposta di donazione e successione in caso di trasferimento di quote di holding finanziarie*, in *Corriere Tributario*, n. 2/2022, pp. 193 ss.

L. GAIANI, *Donazione di partecipazioni in società holding: stretta delle Entrate sui requisiti per l'esenzione da imposta*, in *Il fisco*, n. 37/2021, pp. 3548 ss.

B. IANNELLO, *Passaggi familiari dell'azienda «leggeri» anche per il coniuge dell'imprenditore defunto*, in *Corriere Tributario*, n. 8/2008, pp. 602 ss.

S. LOCONTE – B. MOLTENI, *Passaggio generazionale del patrimonio societario familiare: requisito dell'esercizio dell'attività d'impresa*, in *Il fisco*, n. 17/2023, pp. 1643 ss.

V. MASTROIACOVO, *La partecipazione indiretta di quote societarie integra il «controllo utile» per l'esenzione*, in *Corriere Tributario*, n. 35/2010, pp. 2889 ss.

M. PETA, *Il passaggio generazionale d'impresa nelle operazioni di riorganizzazione*, in *Notariato*, n. 6/2021, pp. 681 ss.

P. PIANTAVIGNA, *Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni: ratio e criticità applicative*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2021, pp. 1092 ss.

A. PICCOLO, *Imposta sulle donazioni: esenti i trasferimenti qualificati di nuda proprietà delle quote sociali*, in *Il fisco*, n. 19/2021, pp. 1892 ss.

A. PISILLO MAZZESCHI, *Inidoneità di un patto parasociale a esentare dall'imposta sulla donazione in caso di trasferimento di partecipazioni sociali con patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2022, pp. 221 ss.

D. STEVANATO, *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2021, pp. 5 ss.

M. TAMBALO, *Donazione della nuda proprietà di azienda o partecipazioni: applicabilità (o meno) dell'esenzione*, in *Amministrazione & Finanza*, n. 5/2020, pp. 27 ss.

T. TASSANI, *Trasferimento di partecipazioni ed esercizio effettivo dell'impresa: storia di un disorientamento interpretativo*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 7/2023, pp. 598 ss.

Agenzia delle Entrate

Circolare 3/E del 22 gennaio 2008, *Successioni, donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione*

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, *La tassazione degli atti notarili – Guida operativa – Testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*

Risposta ad interpello D.R.E. Lazio n. 913-6/2018

Risposta ad interpello n. 231/2019, *Trasferimento del diritto di nuda proprietà di un'azienda. Articolo 3, comma 4-ter del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346*

Risposta ad interpello n. 257/2019, *Esenzione dall'imposta di donazione per gli atti di donazione, contestuali, di quote societarie. Articolo 3, comma 4-ter del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346*

Risposta ad interpello n. 37/2020, *Articolo 3, comma 4-ter, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346*

Risposta ad interpello n. 38/2020, *Donazione azioni societarie – esenzione ex articolo 3, comma 4 – ter del TUS*

Esenzione dall'imposta di successione e donazione e passaggio generazionale ultima modifica: 2023-10-13T08:30:38+02:00 da Redazione Federnotizie

Vuoi ricevere una notifica ogni volta che Federnotizie pubblica un nuovo articolo?

Inserisci la tua e-mail... *

Iscriviti

Iscrivendomi, accetto la [Privacy Policy](#) di Federnotizie.

Attenzione: ti verrà inviata una e-mail di controllo per confermare la tua iscrizione. Verifica la tua Inbox (o la cartella Spam), grazie!

AUTORE

Redazione Federnotizie

La Redazione di Federnotizie è composta da notai di tutta Italia, specializzati in differenti discipline e coordinati dalla direzione della testata, composta dai notai Arrigo Roveda e Domenico Cambareri.

Condividi:

[Facebook](#)

[Twitter](#)

[WhatsApp](#)

[LinkedIn](#)

Articolo pubblicato su Federnotizie: **<https://www.federnotizie.it>**

Indirizzo Web articolo: **<https://www.federnotizie.it/esenzione-dallimposta-di-successione-e-donazione-e-passaggio-generazionale/>**

Copyright © 2020 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.