

■ Segnalazione Novità Prassi Interpretative

Circolare n. 3/E-2008: l'esenzione dall'imposta di successione e donazione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali

La Circolare n. 3/E del 2008 ⁽¹⁾ l'A.F. nel paragrafo 8 e relativi subparagrafi compie una ricostruzione ricognitiva delle problematiche afferenti:

- le agevolazioni fiscali in materia di imposta su successioni e donazioni;
- l'esenzione da detta imposta per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali [recata dal comma 78 lett. a) art. 1 della legge L. 27 dicembre 2006, n. 296, cd. Finanziaria per il 2007 ⁽²⁾], attuati anche tramite i 'Patti di famiglia', introdotti nel codice civile agli artt. 768-*bis* e ss. dalla legge 14 febbraio 2006 n. 55.

Esaminiamo distintamente le fattispecie.

Agevolazioni fiscali

La circolare, rilevando come l'art. 2 comma 50 del d.l. 262/2006 ⁽³⁾ rinvii al TU n. 346/90 "nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001" (e per quanto ovviamente non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 del detto decreto), fa in primo luogo una ricognizione delle ipotesi non assoggettate ad imposta di successione e donazione, riconducibili in buona sostanza a quelle previste nell'art. 3 del TU nonché a quelle che non vi risultano soggette in ragione della territorialità dell'imposta (ex art. 2 del TU), o in ragione della esclusione dall'attivo ereditario (ex artt. 12 e 13) per i beni ivi richiamati ⁽⁴⁾.

Precisa poi che la 'reviviscenza' del TU con riguardo alle disposizioni vigenti alla data del 24 ottobre 2001 non comporta disapplicazione delle agevolazioni previste da altre disposizioni di legge (e ciò in base alla regola ex art. 62 del TU stesso), quali quelle dettate in materia di acquisto 'prima casa' (art. 69 comma 3 legge 21 novembre 2000 n. 342), di trasferimenti effettuati nei territori montani (art. 9 comma 5 DPR n. 601/73) ⁽⁵⁾, di aziende agricole ubicate in comunità montane (art. 5-*bis* della legge 31 gennaio 1994 n. 97) ⁽⁶⁾ e di imprenditoria giovanile in agricoltura (art. 14 legge 15 dicembre 1998 n. 441). Ma, ovviamente, l'elencazione deve considerarsi solo esemplificativa. ⁽⁷⁾

In questa prospettiva ne discende de plano la salvezza del trattamento fiscale consistente nell'applicazione delle (sole) imposte ipotecaria e catastale in misura fissa a successioni e donazioni aventi ad oggetto la 'prima abitazione' (ex art. 1 comma 1 quinto periodo della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/86), - salvezza su cui pure indugia la Circolare,

anche per precisare l'inesistenza di alcuna agevolazione quanto all'imposta su successioni e donazioni e per ritenere inapplicabili – come è intuitivo – quelle riflessioni già contenute nella circolare 12 agosto 2005 n. 38, formulate con riferimento alla normativa recata dall'art. 13 della legge 18 ottobre 2001 n. 383, abrogato ad opera del comma 52 lett. d) art. 2 del cit. d.l. n. 262/2006.

Infine viene desunta dalla natura 'speciale' della normativa di che trattasi (introdotta dall'art. 69 commi 3 e 4 della legge 21 novembre 2000 n. 342 e formulata con esclusivo riferimento a successioni e donazioni relative a 'prime abitazioni') la sua inapplicabilità ad atti a titolo gratuito (è dato intendere 'diversi' dalle donazioni) e a costituzioni di vincoli di destinazione.

Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali

La ricostruzione operata dalla Circolare della disciplina afferente l'esenzione al vaglio ⁽⁸⁾ – rispetto alle conclusioni cui la dottrina e la stessa A.F. erano già pervenute in relazione a singole problematiche emergenti nella prassi e nella riflessione teorica prima della Circolare in commento – ha funzione sostanzialmente ricognitiva e confermativa, come si notava innanzi.

In questa prospettiva si collocano le affermazioni, peraltro irrefutabili, dell'estensore in ordine alla impossibilità che oggetto dei trasferimenti di cui si discute, non soggetti ad imposta (di successione e donazione), possano essere titoli obbligazionari, o che destinatari del trasferimenti stessi possano essere soggetti non coincidenti con i 'discendenti' o con il 'coniuge' del disponente: ciò in quanto diversamente non si potrebbe attuare quel passaggio generazionale dell'azienda familiare cui si riconnette la '*ratio*' della disciplina agevolativa in questione. Il che – per altro verso - consente di ritenere ormai acquisito il principio per cui il regime di neutralità fiscale disegnato dal legislatore della finanziaria per il 2007, e poi ulteriormente definito da quello della finanziaria per il corrente anno, trova applicazione solo laddove beneficiari dei suddetti trasferimenti siano appunto 'discendenti' e/o 'coniuge', con esclusione di ogni altro soggetto. ⁽⁹⁾

Pacifica appare pure – nella valutazione dell'estensore – la riferibilità della peculiare condizione per l'applicabilità del trattamento in esenzione [e cioè di quella per la quale al beneficiario del trasferimento di partecipazioni societarie spetti il 'controllo' – acquisito o integrato - ex art. 2359 primo comma n. 1) c.c. della società mediante titolarità della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria] *alle sole società di capitali* e non anche alle società di persone ⁽¹⁰⁾. E si ribadisce ⁽¹¹⁾ che l'esenzione non spetti se la partecipazione di controllo posseduta dal dante causa sia frazionata tra più discendenti senza consentire ad alcuno di essi l'acquisizione o l'integrazione del controllo (salvo che l'acquisiscano in comproprietà tra loro ai sensi dell'art. 2347 c.c.). Così come, a mo' di corollario, si specifica che la condizione della detenzione quinquennale del controllo societario – necessaria per evitare la decadenza dal trattamento premiale - si deve reputare operante solo in relazione alle società di cui all'art. 73 comma 1 lett. a) del TUIR (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., cooperative e società

di mutua assicurazione residenti nello Stato).

Anche se in verità in riferimento alle società cooperative e alle società di mutua assicurazione [pure richiamate nel cit. art. 73 primo comma lett.a) cui fa riferimento il comma 4-ter art. 3 del TU n. 346/90]), probabilmente si fa difficoltà a concepire la possibilità di un 'controllo' in senso tecnico ⁽¹²⁾.

A proposito della decadenza da quel trattamento, la circolare poi ipotizza che possa essere anche solo parziale (in caso di mancata prosecuzione dell'attività afferente un ramo dell'azienda oggetto di cessione) e sempreché risulti la continuazione dell'esercizio dell'attività in relazione al residuo compendio aziendale non ceduto. E sottolinea – come già enunciato nella Risoluzione n. 341/E del 23 novembre 2007 ⁽¹³⁾ – che né il conferimento dell'azienda acquisita dal o dai beneficiari in una costituenda società, né la trasformazione, la fusione o la scissione che diano origine o 'incidano' sulla società (di cui il beneficiario sia evidentemente già socio) determinano di per sé decadenza: anzi se questi fenomeni si verificano in relazione ad una società di persone, non assume rilevanza l'entità delle partecipazioni acquisite o assegnate, in quanto la condizione del 'controllo' attiene è posta – come detto – con riferimento alle sole società capitalistiche.

Patti di famiglia

La Circolare esordisce qualificando il Patto di famiglia quale 'atto a titolo gratuito' e ciò non solo per la sua funzione latamente preventiva di liti ereditarie ed impeditiva della frammentazione della potenzialità produttiva del bene trasferito, quanto per l'assenza dell'obbligo di pagamento di un 'corrispettivo' in senso proprio a carico dell'assegnatario, gravato da un mero 'onere' di liquidazione degli altri legittimari non assegnatari.

L'estensore ha cura di precisare che il trattamento fiscale in esenzione (ex cit. comma 4-ter art. 3 TU n. 346/90) trova applicazione – ricorrendo le note condizioni – con riferimento solo al trasferimento del bene produttivo, e non già alla prestazione liquidativa, in danaro o in natura, posta in essere dal beneficiario a favore degli altri legittimari non assegnatari partecipanti al contratto, pur precisando che tale prestazione è incisa con gli ordinari criteri impositivi in materia di successioni e donazioni.

Il che – se sgombera il campo dalle perplessità emerse in sede di applicazione della novella recata dalla legge n. 55/2006 circa l'attrazione di questa peculiare fattispecie (liquidazione da parte del beneficiario) nell'alveo applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni piuttosto che in quello di cui al TUR ex DPR n. 131/86 – lascia però ancora incertezze in ordine ai criteri di concreta imposizione fiscale di tale fattispecie (in quanto non viene precisato a quale specifico rapporto – di parentela o meno e di che tipo – debba farsi riferimento per la tassazione di detta prestazione ⁽¹⁴⁾), così come di ulteriori residue fattispecie che possano articolarsi nell'ambito della complessa vicenda 'patto di famiglia' ⁽¹⁵⁾.

Così come la circolare non appare del tutto definitiva in ordine al criterio di tassazione dell'eventuale 'rinunzia' all'attribuzione in danaro o in natura da parte dei legittimari non

assegnatari, propugnando il ricorso senza alternative all'applicazione dell'imposta (di registro) in misura fissa (ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima allegata al TUR) sulla base della considerazione che essa non ha effetti traslativi, laddove, come è noto, se la rinuncia, di per sé atto civilisticamente 'neutro', venga posto in essere con dichiarato intento liberale, dovrebbe essere piuttosto attratta nell'ambito applicativo del TU n. 346/90 ⁽¹⁶⁾ (ex art. 1 comma 2, dove è fatta menzione anche alla rinuncia, considerata quale atto traslativo per 'assimilazione').

Decorrenza

Quanto alla decorrenza della normativa recante il trattamento in esenzione in commento, la circolare ribadisce che quanto ai trasferimenti *mortis causa* essa è fissata al 3 ottobre 2006; quanto a quelli tra vivi al 1° gennaio 2007 (data di entrata in vigore della finanziaria 2007) e, segnatamente quanto a quelli – tra questi – posti in essere a favore del coniuge, al 1° gennaio 2008.

Imposte ipotecaria e catastale

Viene inoltre ribadita la esenzione anche dalle imposte ipotecaria e catastale per quei trasferimenti di aziende (nel cui patrimonio figurino beni immobili o diritti reali immobiliari) che accedano al trattamento premiale per effetto del rinvio operato all'art. 3 comma 4-*ter* del TUS rispettivamente dagli artt. 1 comma 2 e 10 comma 3 del TU approvato con d.lgs. n. 347/90 .

La circolare, infine, non chiarisce se sia possibile invocare la esenzione dalle imposte per le formalità (di trascrizione e di voltura catastale) relative a trasferimenti di quote portanti eventuali modifiche statutarie (come quelle relative alla ragione sociale) da pubblicizzare nelle opportune forme preso i pubblici registri e conseguenti ai trasferimenti stessi. Ma come già segnalato in altra circostanza ⁽¹⁷⁾, pare che l'ampia formula esonerativa cui è ricorso il legislatore nelle dette ultime citate norme [" non sono soggette all'imposta le formalità (o le volture) ...relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni...] consenta di ritenere applicabile il beneficio della esenzione anche alle dette fattispecie senza particolari affanni.

Adriano Pischetola

1) In *CNN Notizie* n. 17 del 24 gennaio 2008.

2) Che a sua volta ha inserito un comma 4-*ter* all'art. 3 del T.U. approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (poi modificato dal comma 31 dell'art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244); detto comma ora così recita: "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 ".

- 3)** Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 24 novembre 2006, n. 286.
- 4)** Ipotesi qui non riportate pedissequamente in ragione della economia della presente segnalazione;
- 5)** Qui pur ricordando che la stessa A.F. con *Risoluzione* n. 300997 del 5 gennaio 1988 Dir.TT.AA. ritiene applicabile l'agevolazione richiamata dalla norma *de qua* solo a successioni e donazioni aventi ad oggetto *boschi*.
- 6)** La Circolare si esprime in tal senso, richiamando il concetto di 'aziende agricole in comunità montane', come riportato nel testo e qual è desumibile anche dalla rubrica del cit.art. 5-*bis*; più compiutamente deve precisarsi che nell'ipotesi legale *de qua* si tratta dei trasferimenti a qualsiasi titolo di terreni agricoli ubicati "nei territori delle comunità montane" a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento.
- 7)** E' infatti evidente che, solo per restare nell'ambito delle disposizioni in materia di trasferimenti di terreni agricoli, devono considerarsi soggetti ad un regime fiscale premiale anche i trasferimenti di terreni agricoli (e relative pertinenze, compresi i fabbricati) effettuati a favore di coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, inserito dall' art.7 del D.Lgs. 29 marzo 2004 n. 99 pubblicato nella G.U. 22 aprile 2004, n. 94; *amplius* cfr. *Studio CNN* (estensore PETTERUTI) n. 17/2007/T *Le novità della finanziaria per imprenditori e società agricole*, e il relativo prospetto reipilogativo. Lo studio risulta approvato dalla *Commissione Studi Tributarie* il 26 gennaio 2007 ed è riportato in *CNN Notizie* del 19 marzo 2007 n. 54;
- 8)** Cfr. la nota 2 che precede per la relativa disciplina legale.
- 9)** Restando così superate le primigenie perplessità interpretative emerse al riguardo nei tempi di prima applicazione della novella.
- 10)** Un siffatto principio già emergeva indirettamente dalla conclusioni cui è pervenuta l'A.F. con la *Risoluzione* n. 341/E del 23 novembre 2007, ove - in riferimento alla fattispecie della donazione di un'azienda in favore dei figli del donante e successivo conferimento infraquiquennale della stessa in una società di persone, - è stata ritenuta rispettata la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa 'indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento', e ciò a differenza dell'eventuale conferimento in una società di capitali cui avrebbe dovuto corrispondere l'attribuzione di partecipazioni 'di controllo' per la fruizione della esenzione da imposta.
- 11)** Come già era avvenuto con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, costruita sulla base delle risposte fornite dall'Agenzia delle E. ai quesiti formulati in occasione di Telefisco 2007 del 29 gennaio 2007.
- 12)** E di ciò sicuro indice normativo è, nell'ambito delle società cooperative, proprio il cd. principio del voto capitaro (ex art. 2538 2° comma c.c. - per il quale 'ciascun socio cooperatore ha un voto, qualunque sia il valore della quota o il numero delle azioni possedute'), applicabile, per il richiamo fatto dall'art. 2547 c.c., anche alle mutue assicuratrici. In queste ultime poi, come è noto, la mutualità si atteggia in modo affatto particolare: vi è stretta connessione, se non identificazione, tra rapporto sociale e rapporto mutualistico (società e socio sono vincolati dal rapporto mutualistico per il solo fatto dell'instaurazione del rapporto sociale) e addirittura in esse manca un capitale sociale, potendo prevedersi nell'atto costitutivo (ex art. 2548 c.c.) solo la costituzione di fondi di garanzia. Ciò lascia pensare che sembri inappropriato richiedere anche con riferimento a tali società, segnate da una comune causa mutualistica, il rispetto della condizione acquisitiva o integrativa (nonché della detenzione quinquennale) del 'controllo'.
- 13)** Almeno con riferimento al conferimento d'azienda in società.
- 14)** E cioè se debba aversi a riferimento al rapporto (di parentela in linea collaterale o in linea retta) tra beneficiario e legittimari non assegnatari, o al diverso rapporto (sempre in linea retta o di coniugio) tra disponente e detti ultimi legittimari, soluzione quest'ultima cui dovrebbe accedersi se si considera che anche la prestazione liquidativa di cui si fa cenno nel testo è in funzione di una sistemazione anticipata delle vicende successorie del disponente. Inoltre si lascia sullo sfondo la importante questione dell'applicabilità o meno dell'art. 43 del TU n.

346/90 alle ulteriori segmentazioni – rispetto al trasferimento del bene produttivo - della vicenda negoziale pattizia, applicabilità pure sostenuta da autorevole dottrina.

- 15)** Ci si riferisce qui all'ipotesi della liquidazione 'diretta' , in danaro o in natura, dei legittimari non assegnatari del bene produttivo da parte del disponente, se ed in quanto ritenuta possibile e compatibile con la struttura e con la 'ratio' dell'istituto in commento; alla liquidazione dei legittimari non assegnatari cd. 'di secondo grado' o sopravvenuti, non partecipanti al contratto; alla questione, anch'essa di non lieve momento, per cui, verificandosi il decesso del titolare di partecipazioni sociali in società di persone e non determinando tale decesso di regola in siffatte società il trasferimento immediato ed automatico delle partecipazioni stesse - ad eccezione della fattispecie del trasferimento *mortis causa* della partecipazione del socio accomandante ex art. 2322 c.c. 1° comma - il regime di esenzione possa essere ritenuto applicabile, anziché alla partecipazione *tout court*, al valore del credito, spettante all'erede, alla liquidazione della partecipazione stessa da quantificare secondo i criteri di cui al combinato disposto degli artt. 16 e 18 del TU n. 346/90, ecc.
- 16)** Conforme anche *Studio CNN* n. 168-2006/T (estensori Friedmann-Ghinassi-Mastroiacovo-Pischetola), *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, approvato in *CNN Notizie* del 9 gennaio 2007 n. 6.
- 17)** Cfr. Segnalazione Novità Normative, *Legge finanziaria 2007: le modifiche relative ai trasferimenti gratuiti a favore di discendenti di aziende, quote sociali ed azioni*, in *CNN Notizie* n. 239 del 19 dicembre 2006.