

esempio, titoli obbligazionari).

Per analoghi motivi, l'esenzione non può trovare applicazione nei casi in cui beneficiario sia un soggetto societario o una persona fisica che non sia "discendente" o "coniuge" del dante causa.

8.3.2 Condizioni per l'applicabilità dell'esenzione

L'applicazione del regime di favore di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS concerne i trasferimenti a favore dei discendenti o del coniuge di:

- aziende o rami di esse;
- quote sociali e azioni.

Nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR 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'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*".

In base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguardi partecipazioni in società di persone, purché, ovviamente, ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS.

Viceversa, nell'ipotesi in cui il trasferimento abbia ad oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali, l'agevolazione in parola trova applicazione qualora il beneficiario del trasferimento, per effetto di quest'ultimo, possa disporre del controllo della società in base all'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

Al riguardo, valgano i seguenti esempi:

- Tizio possiede una partecipazione pari al 60 per cento del capitale sociale di Alfa s.p.a., che intende donare separatamente ed in parti

uguali a ciascuno dei suoi tre figli. In tal caso non si applica l'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, in quanto nessun donatario potrebbe esercitare il controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile;

- l'agevolazione in parola si applica, invece, qualora, nell'esempio di cui sopra, Tizio doni l'intero pacchetto azionario posseduto ai suoi tre figli in comproprietà tra loro. In tal caso, in base all'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- Tizio detiene una partecipazione pari al 10 per cento del capitale sociale di Alfa s.n.c. che dona, in parti uguali e separate, ai suoi tre figli. In tal caso, i trasferimenti non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

Per godere dell'agevolazione in trattazione, è altresì necessario 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”*.

Di conseguenza, il beneficiario del trasferimento di azienda o di rami di esse, di quote sociali e di azioni non è tenuto a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni a condizione che per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento:

- prosegua l'attività d'impresa: la prosecuzione dell'attività riguarda tutte le ipotesi in cui il trasferimento abbia avuto ad oggetto aziende o rami di esse;
- detenga il controllo societario: questa ipotesi, evidentemente, ricorre ogniqualvolta il trasferimento abbia ad oggetto quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR.

In ogni caso, per fruire dell'agevolazione è necessario che gli aventi causa

rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario.

Il mancato rispetto di una delle predette condizioni comporta la decadenza dall'agevolazione fruita e, quindi, il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria nonché 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 decadenza dal beneficio può verificarsi anche in modo parziale, come, ad esempio, nell'ipotesi in cui il beneficiario, nel quinquennio, ceda un ramo dell'azienda.

In tal caso la decadenza dal beneficio si verifica limitatamente al ramo di azienda trasferito, purché, per la parte d'azienda non trasferita, il cedente prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa.

Il conferimento dell'azienda o della partecipazione in un'altra società non è causa di automatica decadenza all'agevolazione.

Il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, può essere assimilato, infatti, al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

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'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Parimenti, deve intendersi assolto il requisito della prosecuzione dell'attività d'impresa nell'ipotesi di:

- trasformazione, fusione o scissione che diano origine a società di persone ovvero incidano sulle stesse, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio;
- trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

8.3.2 Patti di famiglia

I patti di famiglia sono stati introdotti nel codice civile dalla legge 14 febbraio 2006, n. 55. La finalità che si intende perseguire con i patti di famiglia è di regolamentare il passaggio generazionale delle aziende mediante effetti anticipatori della successione.

In base all'articolo 768-*bis* del codice civile, il patto di famiglia è “...*il contratto con cui (...) l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti*”. Il successivo articolo 768-*ter* stabilisce altresì che il predetto contratto deve essere concluso a pena di nullità per atto pubblico.

In particolare, il patto di famiglia è riconducibile nell'ambito degli atti a titolo gratuito, in quanto:

- da una parte, è caratterizzato dall'intento - non prettamente donativo - di prevenire liti ereditarie e lo smembramento di aziende o partecipazioni societarie ovvero l'assegnazione di tali beni a soggetti inidonei ad assicurare la continuità gestionale degli stessi;
- dall'altra parte, non comporta il pagamento di un corrispettivo da parte dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, ma solo l'onere in capo a quest'ultimo di liquidare gli altri partecipanti al contratto, in denaro o in natura.

Tanto premesso, l'articolo 3, comma 4-*ter*, del TUS, come da ultimo

modificato dalla legge finanziaria per il 2008, dispone che “*I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (...) a favore dei discendenti, e del coniuge di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta*”.

Come ampiamente illustrato nel precedente paragrafo, anche nell'ipotesi in cui il trasferimento sia stato effettuato tramite patti di famiglia, per il mantenimento dell'agevolazione in parola è necessario che i beneficiari:

- proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa ovvero detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento;
- rendano, contestualmente alla stipula del contratto con il quale è disposto il patto di famiglia, una dichiarazione con la quale si impegnino ad osservare le predette condizioni.

L'agevolazione recata dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto.

Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In ultimo, si osserva che i partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali possono rinunciare all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante (articolo 768-*quater*, comma 2, del codice civile).

Tale rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale (articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR).

8.3.3 Efficacia