

Successioni in aziende e società senza tassazione ereditaria

Imprese di famiglia

Thomas Tassani

Il Dlgs 139/2024 ha modificato il testo dell'articolo 3, comma 4-ter, Dlgs n. 346/1990 che prevede il non assoggettamento a imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti gratuiti, inter vivos e mortis causa, di aziende e partecipazioni societarie a favore di coniuge e discendenti.

Non si tratta di un intervento innovativo, quanto di una revisione dettata dalla necessità di definire in modo più puntuale il perimetro e le condizioni dell'agevolazione.

La nuova formulazione specifica, in termini ancora più netti, che la disposizione riguarda tre distinte fattispecie:

- a) il trasferimento di quote di società di capitali;
- b) il trasferimento di quote di società di persone;
- c) il trasferimento di aziende o rami di azienda.

Ad ogni fattispecie corrispondono requisiti oggettivi differenti:

- a) per le quote di società di capitali è necessaria l'acquisizione o l'integrazione del controllo e tale condizione deve essere mantenuta per almeno cinque anni;
- b) per le quote di società di persone, occorre il trasferimento (ed il mantenimento quinquennale) della "titolarità" del diritto sulla quota;
- c) per le aziende e rami di esse è necessario che gli aventi causa proseguano l'attività d'impresa per almeno cinque anni.

È previsto che i beneficiari rendano apposita dichiarazione, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia.

Confermata è anche la conseguenza del mancato rispetto delle condizioni, ossia l'applicazione dell'imposta in misura ordinaria, più interessi e sanzione del 30% (articolo 13, Dlgs 471/1997).

La scelta legislativa contribuisce a risolvere alcune problematiche applicative sorte negli ultimi anni.

In primo luogo, si chiarisce che, oltre all'acquisizione, anche l'integrazione del controllo (ossia la situazione di chi incrementa una posizione di controllo già sussistente) è agevolabile.

In secondo luogo, si dovrebbe ritenere che lo svolgimento dell'attività d'impresa sia un requisito rilevante solo con riferimento all'ipotesi del trasferimento dell'azienda e che, nei trasferimenti di partecipazioni, non si debba ulteriormente valutare se la società eserciti in concreto, al momento del trasferimento, un'effettiva attività imprenditoriale.

Diversa è la posizione oggi assunta dalla prassi amministrativa che, con la Risposta 552/2021, ha negato l'esenzione a quei trasferimenti che non consentono al beneficiario di controllare una società che si configuri come «realità imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche ai fini del suo passaggio generazionale».

La Corte di Cassazione (6082/2023) ha accolto tale impostazione restrittiva, escludendo l'agevolazione per il trasferimento di quote di controllo di una società di capitali non residente che risultava essere «caratterizzata da una gestione statica». Si tratta di soluzioni che sviluppano l'obiter contenuto nella sentenza 120/2020 con cui la Corte Costituzionale ha evidenziato le criticità della disposizione in rapporto a quella che sarebbe l'inespressa ratio legislativa.

Il Dlgs 139/2024 recupera invece l'estensione originaria, e letterale, dell'agevolazione, mostrando altresì di non voler tenere in considerazione i più recenti, e restrittivi, approdi interpretativi. Occorre infine segnalare che la nuova disposizione precisa – questa volta traducendo in diritto positivo gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità – l'agevolabilità anche per le partecipazioni di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea ed allo Spazio economico europeo, nonché in altri Paesi, purché white list.