



AZIENDE e PARTECIPAZIONI
CESSIONE, DONAZIONE E SUCCESSIONE
PATTI DI FAMIGLIA
TABELLE PRATICHE FISCALI
Imposte dirette – indirette – ipotecarie e catastali

Febbraio 2021

Giuseppe Rebecca
Dottore Commercialista in Vicenza

AZIENDE e PARTECIPAZIONI
CESSIONE, DONAZIONE E SUCCESSIONE
PATTI DI FAMIGLIA

Imposte dirette – Indirette – Ipotecarie e catastali

INDICE

Presentazione	4
CESSIONE DI AZIENDA	5
Tabella 1: Cessione a titolo oneroso da persona fisica imprenditore a familiare o terzo – Profili di imposizione.....	5
Tabella 2: Modalità	9
Tabella 3: Cessione a titolo oneroso da società – Profili di imposizione	11
TASSAZIONE DELLA PLUSVALENZA – CESSIONE D’AZIENDA	15
Tabella 4: Tabella riepilogativa.....	15
CESSIONE DI AZIENDA AGRICOLA	16
Tabella 5: Cessione di azienda agricola – Profili di imposizione	16
ACQUIRENTE DELL’AZIENDA.....	17
Tabella 6: Acquirente dell’azienda ai fini delle imposte dirette.....	17
CESSIONE DI AZIENDA O RAMO DI AZIENDA	18
Tabella 7: Check List documenti	18
DONAZIONE DI AZIENDA	19
Tabella 8: Donazione di azienda – Profili di imposizione	19

SUCCESSIONE DI AZIENDA.....	21
Tabella 9: Successione <i>mortis causa</i> di azienda – Profili di imposizione	21
CESSIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA	23
Tabella 10: Cessione di partecipazione societaria – Profili di imposizione	23
Tabella 11: Determinazione del costo delle partecipazioni per cedente persona fisica	25
DONAZIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA	27
Tabella 12: Donazione di partecipazione societaria (S.p.A., S.A.p.A., S.r.l., S.n.c., S.a.s., S.s., S. Coop., Società Europee) – Profili di imposizione	27
SUCCESSIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA.....	31
Tabella 13: Successione <i>mortis causa</i> di partecipazione societaria – Profili di imposizione.....	31
BASE IMPONIBILE PER LE IMPOSTE INDIRETTE.....	33
Tabella 14: Base imponibile per le imposte indirette	33
SINTESI	37
Tabella 15: Sintesi – Cessione, donazione e successione, di azienda e di partecipazione societaria	37
PATTI DI FAMIGLIA.....	39
Tabella 16: Patti di famiglia	39
LA MANCATA RIFORMA DEI PATTI DI FAMIGLIA	41
Tabella 17: La mancata riforma dei patti di famiglia.....	41
SINTESI – PATTI DI FAMIGLIA	42
Tabella 18: Sintesi – Patti di famiglia.....	42

Presentazione

Nell'elaborato si riportano, in forma sintetica, gli effetti fiscali (imposte dirette, indirette e ipocatastali) delle operazioni di cessione, donazione e successione, sia di aziende che di partecipazioni societarie.

Sono sintetizzati i profili di imposizione, diretta ed indiretta, per le seguenti fattispecie:

- cessione di azienda;
- donazione di azienda;
- successione di azienda;
- cessione di partecipazione societaria;
- donazione di partecipazione societaria;
- successione di partecipazione societaria.

Si espongono, inoltre, i tratti salienti dei patti di famiglia, con rimando alla relativa normativa.

Il lavoro è aggiornato a febbraio 2021.

CESSIONE DI AZIENDA

Tabella 1: Cessione a titolo oneroso da persona fisica imprenditore a familiare o terzo – Profili di imposizione

Cessione di azienda a titolo oneroso da persona fisica imprenditore a familiare o terzo	
Imposte dirette	Imposte indirette
<p>La cessione d'azienda, entità diversa dalla sommatoria dei singoli beni che la compongono, è considerata una normale cessione e, pertanto, è potenzialmente in grado di generare una plusvalenza imponibile (secondo gli indirizzi della Cassazione, anche nel caso di vendita ad un familiare: sentenze 12899/2007 e 3589/2009).</p> <p>La base imponibile è data "dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato".</p> <p>Specularmente sono deducibili le minusvalenze.</p> <p>Se l'azienda è posseduta da almeno un triennio, possibilità di tassare la plus in quote costanti nell'esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto.</p> <p>„ Art. 58, TUIR</p> <p>Agli imprenditori individuali che possiedono da più di 5 anni l'azienda ceduta è concesso di optare per un regime di tassazione separata</p> <p>„ Art. 58 comma 1, TUIR</p> <p>„ Art. 17, comma 1, lettera g), TUIR</p> <p>Cessionario familiare o terzo, trattamento identico.</p> <p>La cessione a fronte di una rendita vitalizia può realizzare una plus. Il valore è da calcolare in base ai criteri risultanti dall'ordinamento giuridico (Cass. n. 20746 dell'1/08/2019); la determinazione del valore è effettuata sulla base delle tabelle dell'imposta di registro (Cassazione n. 10801/07, 23874/10, 1175/12 ed altre).</p> <p>Nel caso di cessione con riserva della proprietà, non se ne tiene conto (art. 109, c. 2, TUIR).</p> <p>L'ufficio fiscale può legittimamente accertare la plusvalenza da cessione d'azienda sulla base del solo prezzo di vendita, comprensivo di avviamento e beni strumentali, indicato nell'atto di cessione, nel caso in cui sia stata omessa la dichiarazione della plusvalenza e non sia stato fornito, come richiesto dall'ufficio</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Imposta di registro sul valore netto di ogni singolo bene componente il complesso aziendale, se indicato separatamente nell'atto (cfr. CTP Firenze, sentenza 296/18 del 29/03/2018). Per valore netto del bene si intende il valore al netto delle passività specificatamente inerenti. Se i beni non sono indicati separatamente nell'atto, si applica sull'intero valore l'aliquota più alta (3% se la cessione d'azienda non comprende immobili e/o diritti immobiliari; 9% se comprende fabbricati, e 15% se terreni agricoli sulla componente relativa, con un minimo di € 1.000). (Circ. AE 2/E/2014). Sui crediti, 0,50%. Sul leasing ceduto 4% (Agenzia delle Entrate 954-14/2014) peraltro senza chiarimenti sulla determinazione della relativa base imponibile. La base imponibile è al netto delle passività aziendali trasferite (D.R.E. Lombardia, 28/12/2017 e C.T.P. Modena n. 417/2/18). Eventuali passività non afferenti l'azienda incidono solo sul pagamento del prezzo, e non sulla base imponibile (Cass. n. 888/2019 e CTP Rimini n. 137/2019). Vedasi anche Notariato Studio n. 99-2017/T. „ Art. 23 e Art. 51 comma 1 del DPR n. 131/86 · Imposta ipotecaria e catastale qualora l'azienda ceduta ricomprenda beni o diritti reali immobiliari tassa fissa di euro 50 per ciascuna imposta (precedentemente ipotecaria 2% e catastale 1% sul valore lordo; circolare 145/E/2005). · Esclusione dal campo di applicazione IVA <ul style="list-style-type: none"> „ Art. 2, comma 3, lett. b) del DPR 633/72 „ Risposta ad Interpello n. 142 del 28/12/2018

Cessione di azienda a titolo oneroso da persona fisica imprenditore a familiare o terzo	
Imposte dirette	Imposte indirette
<p>stesso, il registro dei cespiti ammortizzabili; a tal fine non è sufficiente il solo libro giornale (Cassazione n. 6830/2019). Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 13 ottobre 2016 n. 91 e risposta ad interpello n. 92 del 2 aprile 2019 hanno trattato il caso della risoluzione della cessione d’azienda che, come vedremo, non rettifica la plusvalenza. Il cedente, all’atto della ripresa in carico dell’azienda restituita dovrà:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) attribuire all’azienda riconsegnata un valore pari al valore normale dei beni che la compongono; 2) stornare il valore residuo del credito non ancora incassato derivante dall’originaria cessione d’azienda; 3) rilevare per la differenza una sopravvenienza attiva imponibile ex art. 88 del TUIR (ove il valore dell’azienda riconsegnata risulti superiore al credito residuo stornato) oppure una perdita su crediti deducibile ex art. 101 del TUIR (ove il valore dell’azienda riconsegnata risulti inferiore al credito residuo stornato). Tale differenziale risulta invece irrilevante ai fini IRAP e quindi, rispettivamente, non imponibile e non deducibile; 4) ricominciare ex novo il processo di ammortamento sui beni sulla base del nuovo valore normale. <p>Giurisprudenza in parte contraria (Cass.n.5876/14 e CTR Firenze 757/5/2016).</p> <p>L’Agenzia delle Entrate può sindacare l’arbitraria suddivisione relativamente al prezzo, tra beni e avviamento, qualora non siano rispettati i principi di correttezza e veridicità. (Cass. n. 14872/2020)</p>	<p>Cessione frazionata di beni costituenti l’azienda, atto riqualificabile in cessione d’azienda (con riferimento al previgente art. 20 DPR 131/86, Cassazione 29294 del 14/11/2018 ha riqualificato le singole cessioni in cessione di azienda). Cass. n. 29084 del 13 novembre 2018 aveva ritenuto non retroattiva la nuova versione dell’art. 20 DPR 131/86 e quindi possibile riqualificare in cessione di azienda il conferimento di ramo di azienda seguito dalla cessione totale della partecipazione, appunto ante variazione normativa della legge 205/2017. Per effetto di quanto previsto dall’art. 1 c.1084 della L. 30/12/2018 n.145 la variazione apportata dalla legge 27/12/2017 n. 205, art.1 c.87, lett.a) ha natura di interpretazione autentica dell’art.20 del TUR. Anche la sollevata eccezione di incostituzionalità (ordinanza n. 23549 del 23/9/2019) è stata definitivamente risolta , dichiarando la non fondatezza della questione eccepita (Sentenza Corte Costituzionale n.158 del 21 luglio 2020 , rel. Antonini. Pertanto ai fini della applicazione dell’imposta di registro, nell’interpretazione dell’atto, si deve prescindere dagli elementi extratestuali e dagli atti collegati . CTR Abruzzo 235/7/2019 dell’8 marzo 2019 aveva confermato la non retroattività delle nuove norme, mentre CTR Milano con sentenza n. 3168/19 ha riconosciuto la natura interpretativa della norma, e conseguentemente l’efficacia retroattiva. Idem CTR. Emilia Romagna n. 1467/2019, contra CTR Emilia Romagna 2015/03/2019 e CTP. Milano n. 3533/7/2019 del 5 settembre 2019 ed anche CTP. Milano n. 2449/11/19.,1909/11/2019, 1058/01/2019, 507/22/2019, CTR Puglia 2447/1/2019. La legge di bilancio 2019 (145/18) comma 1084, art. 1, ha definitivamente chiarito che la nuova norma (art. 1, c. 87, lett. a) L. 205/17) ha natura di interpretazione autentica, e quindi si applica sempre. Cass. n. 9998 del 10/04/2019 aveva risolto un caso di cessione di azienda e abuso del diritto (conferimento di azienda e successiva cessione di questa) nel senso che non ha ricercato l’abuso del diritto, per il quale sono richieste le valide ragioni economiche, ma ha riguardato solo l’effetto giuridico finale. Vedasi anche, per un completo <i>excursus</i>, Cass. n. 1962 del 24/01/19. Cass. n. 7941 del 21/03/19: nel caso di accertamento di un valore per l’avviamento, “è sufficiente che la motivazione contenga l’enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, (nella specie, relativo all’imposta di registro sulla cessione di azienda), senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l’applicazione di essi, in quanto il contribuente,</p>

Cessione di azienda a titolo oneroso da persona fisica imprenditore a familiare o terzo

Imposte dirette	Imposte indirette
	<p>conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'art. 52, comma 2-bis, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del dovere di allegazione delle informazioni, ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento" (Cass. n. 24064/18; 9089/17; 22148/17; 25153/2013; n. 14027/2012; 16705/07).</p> <p>L'ufficio può basare l'accertamento del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro in base al metodo matematico previsto dall'articolo 2 del D.P.R. 460/96, ma deve essere concessa al contribuente la possibilità di dimostrare, applicando parametri diversi da quelli previsti, un valore di avviamento inferiore a quello accertato (Cassazione n. 7750/2019).</p> <p>Il criterio di valutazione dell'avviamento non è però vincolante per l'amministrazione la quale se ne può anche discostare, sostituendolo con altri ritenuti maggiormente significativi, purché fornisca gli elementi idonei a supportare questa scelta metodologica (Cassazione 4931/2012).</p> <p>CTR Lombardia (n. 1561 del 4 aprile 2019) ha rilevato che, nell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha applicato per la valutazione dell'avviamento il metodo sintetico-comparativo, non indicando però i presunti casi analoghi menzionati nell'avviso di accertamento stesso, risultando, altresì, omessa qualsivoglia allegazione dei predetti casi analoghi. Quindi avviamento accertabile, ma con adeguate motivazioni.</p> <p>Risposta ad interpello n. 432 del 25/10/2019: "deve ravvisarsi una cessione d'azienda ogni qual volta sussista una cessione di beni strumentali idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa. In tal senso, appare particolarmente significativo il contenuto delle sentenze della Suprema Corte n. 897 del 25 gennaio 2002, 24913 del 10 ottobre 2008, 9163 del 16 aprile 2010 e 9575 dell'11 maggio 2016".</p> <p>La cessione di un <u>portafoglio clienti</u> non è cessione di azienda "in quanto trattasi di un unico asset patrimoniale, e non di un'organizzazione idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività produttiva" (risoluzione n. 466 del 4/11/2019). Però la risposta ad interpello n. 81/2019 ha chiarito che "la cessione di contratti con la clientela e la contestuale risoluzione del rapporto di concessione in essere tra il cedente e il cessionario si qualifica come trasferimento di ramo d'azienda".</p> <p>La cessione di due rami di azienda (gestione di compendi immobiliari locati a terzi) a due <i>newco</i>, la successiva cessione delle partecipazioni nelle due <i>newco</i> ad un</p>

Cessione di azienda a titolo oneroso da persona fisica imprenditore a familiare o terzo	
Imposte dirette	Imposte indirette
	<p>fondo immobiliare chiuso ed infine la cessione di un immobile, distinto dai complessi precedentemente indicati, al fondo immobiliare, non rappresentano abuso del diritto (Risposta ad interpello n. 469 del 7 novembre 2019).</p> <p>La vendita di marchi, brevetti, documentazione progettuale e magazzino si configura come cessione di ramo di azienda, e pertanto risulta esclusa da IVA e soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale del 3%. Risposta ad interpello n. 546 del 12 novembre 2020 dell’Agenzia delle Entrate .</p>

Per le operazioni di cessione di azienda effettuate da impresa IAS ADOPTER rileva il regime fiscale disposto dal testo unico, anche ove dalla rappresentazione di bilancio non emergono i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti” (art. 4, comma 3 DM n. 48/2009). Pertanto, in capo al cedente – anche se dal punto di vista contabile la cessione di azienda non comporta l’emersione di plusvalenze o minusvalenze – si realizza una plusvalenza o minusvalenza rilevante fiscalmente ai sensi, rispettivamente, degli artt. 86 e 101 del TUIR.

CESSIONE D'AZIENDA

Tabella 2: Modalità

Modalità della cessione d'azienda
<p><u>Insussistenza di azienda</u> Una cessione di testata giornalistica con dei beni e dei debiti non è stata considerata cessione di azienda. Cass. n. 1102 del 2013 Si ha invece cessione di azienda con il passaggio dei lavoratori in presenza di autonomia funzionale del complesso aziendale ceduto Cass. n. 17366/2016, n. 21915/2015 e n.8756/2014:</p> <p><u>La "cessione indiretta"</u> Si verifica una cessione indiretta d'azienda con un'operazione così strutturata: a) conferimento d'azienda in neutralità fiscale (ai sensi dell'art. 176 TUIR); b) successiva cessione della partecipazione in regime di esenzione, in presenza dei requisiti richiesti dall'articolo 87 del TUIR (<i>participation exemption</i>). Tale operazione (conferimento seguito da cessione di partecipazione in esenzione) permette di rinviare la tassazione delle plusvalenze. Si tratta di una cessione indiretta che non può nemmeno essere considerata "operazione elusiva"; l'articolo 176, comma 3 del TUIR esplicitamente prevede che tale operazione "non rileva ai fini dell'articolo 37-bis" del DPR 600/1973 (e questo per le imposte dirette). Si tratta di una operazione vantaggiosa per il cedente, ma non per l'acquirente. Una eventuale fusione tra società cessionaria e quella acquisita, non ha il disavanzo di fusione riconosciuto fiscalmente. Queste le opzioni possibili:</p> <ul style="list-style-type: none">• seguire la via dell'esenzione: conferimento dell'azienda in regime di neutralità e cessione successiva della partecipazione in regime di <i>participation exemption</i> (l'acquirente non ha la possibilità di utilizzare come valori fiscalmente riconosciuti quelli oggetto di negoziazione);• oppure vendere l'azienda, subendo la tassazione della plusvalenza, dando però all'acquirente la possibilità di poter utilizzare dei valori fiscalmente riconosciuti. <p><u>Stessi locali</u> La continuazione della stessa attività negli stessi locali da parte di un terzo, con diverso segno distintivo, si presume cessione di azienda, salvo che il cessionario già non operasse presso gli stessi locali (ex art. 15 c.1 DPR 131/1986 lett. d), CTC 1929/11/2002). Nel caso di locali condotti in locazione, la presunzione non vale (CTC 3660/5/1995)</p> <p><u>Prezzo</u> Legittimo il prezzo dell'azienda pari al valore definito tramite gara competitiva (CTR Lombardia n. 641/18/2020)</p>

Modalità della cessione d'azienda

Aggiustamento del prezzo

Nelle operazioni di cessione di aziende è usuale ricorrere all'utilizzo di clausole di aggiustamento di prezzo, cosiddette clausole di *adjustment*.

Per effetto dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata, la competenza fiscale è ora guidata dai principi contabili.

In buona sostanza, se gli elementi sono conoscibili al 31 dicembre, vanno considerati entro tale data, altrimenti successivamente.

La cessione frazionata

In presenza di più atti frazionati di cessione di beni, si ha cessione di azienda (Cass. n. 19544/2012)

La cessione di merci con uno o più atti separati (e soggetti all'IVA) non può essere automaticamente ricondotta allo schema di cessione frazionata di azienda (CTP Milano 8/11/2017 n.6273/2017). Si pensi ad un contratto estimatorio; CTP Milano 4298/11/2019 ha confermato che la vendita all'asta con lotti separati da parte di un concordato preventivo non può essere equiparata a cessione di azienda (nella fattispecie la stessa impresa si era aggiudicata 2 dei 4 lotti, azienda compresa).

Però in caso di cessione significativa di merci seguita da cessione ad un prezzo irrisorio di azienda la Cassazione (n. 7414/2001) ha ritenuto trattarsi di cessione unitaria di azienda.

Il cessionario è responsabile solidalmente con il cedente per cessioni frazionate in frode al fisco. CTP Latina n. 190/6/19.

La cessione con rendita

Nel caso di cessione di azienda con corrispettivo dato dalla costituzione, a favore del cedente, di una rendita vitalizia, l'A.F. e la giurisprudenza maggioritaria considerano imponibili in capo al cedente sia la plusvalenza realizzata dalla cessione d'azienda sia la rendita vitalizia percepita a titolo di corrispettivo (Ris. n. 255/2009, DRE Lombardia n. 74705/2000, DRE Campania n. 5792/1997 e DRE Lazio n. 13212/1996, oltre che Cassazione n. 20746/19; n. 11434/18, n. 3518/18, n. 5886/13, n. 19839/12, n. 27990/11 e n. 10801/07). Cass. n. 14572 (conf. Cass. 17181/2018): la rendita non costituisce costo deducibile per il cessionario.

Una curiosità

Una curiosità. nel caso di azienda con immobili: risulterebbe più conveniente la cessione piuttosto che la donazione/successione.

Per la cessione, a chicchessia. Imposte ipotecarie e catastali 50+50 euro.

Per la donazione di azienda al coniuge o ai discendenti, ipotecarie e catastali non dovute.

Per donazione a terzi, ipotecarie e catastali al 3%.

Azienda con immobili

Nel caso di cessione di azienda di gestione immobiliare si pone il problema della esistenza o meno della azienda. Non sempre pare agevole distinguere la semplice locazione da una gestione attiva, organizzata e sistematica egli immobili stessi. Ris. Ag.Entrate 1/7/2009 n.169 e Circ. del 29/3/2013 n.7, par.4.

Cessione di albergo

Secondo Cass. n. 1913 del 30 gennaio 2007 si tratta di cessione di immobile adibito ad albergo, e non di azienda alberghiera, qualora l'immobile sia privo di quanto necessario per l'espletamento della attività (impianti, attrezzature, arredi, ecc.) e non ci sia il subentro nei rapporti di lavoro in essere. E questo anche se il mancato esercizio dell'azienda da parte del cedente o la assenza di dipendenti potrebbe essere elemento irrilevante per la qualifica dell'atto.

CESSIONE D'AZIENDA

Tabella 3: Cessione a titolo oneroso da società – Profili di imposizione

Cessione d'azienda a titolo oneroso da società	
Imposte dirette	Imposte indirette
<p>La cessione di azienda, entità diversa dalla sommatoria dei singoli beni che la compongono, è considerata una normale cessione e, pertanto, è potenzialmente in grado di generare una plusvalenza imponibile (secondo gli indirizzi della Cassazione, anche nel caso di vendita ad un familiare: sentenze 12899/2007 e 3589/2009).</p> <p>La base imponibile è data “dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato”.</p> <p>Specularmente sono deducibili le minusvalenze.</p> <p>Se l'azienda è posseduta da almeno un triennio, possibilità di tassare la plus in quote costanti nell'esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto.</p> <p>In caso di mancata esibizione del libro cespiti, il valore degli stessi è considerato plusvalenza (Cass. n. 6830/2019).</p> <p>„ Art. 86, c.2 e 4, TUIR „ Art. 101, c.1, TUIR</p> <p>Nel caso di cessione con riserva della proprietà, non se ne tiene conto (art. 109, c. 2, TUIR).</p> <p>In caso di cessione di azienda che si realizzi nel corso del regime forfettario, è assoggettato a tassazione (separata o sostitutiva) il solo importo della cessione relativo all'avviamento (risposta ad interpello n. 478 dell'11/11/2019).</p> <p>Plusvalenze e minusvalenze realizzate, anche se riferite a beni acquistati prima dell'accesso al regime, così come le sopravvenienze, sia attive che passive non partecipano alla formazione del reddito (circ. Agenzia delle Entrate n. 10/2016).</p> <p>Tesi questa contestata da Enrico Zanetti (Eutekne.info del 14/11/2019): “La risposta dell'Agenzia delle Entrate è a dir poco sorprendente perché non solo contraddice il principio dell'unitarietà della plusvalenza da cessione d'azienda, ma</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta di registro sul valore netto di ogni singolo bene componente il complesso aziendale, se indicato separatamente nell'atto (cfr. CTP Firenze, sentenza 296/18 del 29/03/2018). Con valore netto del bene si intende il valore al netto delle passività specificatamente inerenti. Se i beni non sono indicati separatamente nell'atto, si applica sull'intero valore l'aliquota più alta (3% se la cessione d'azienda non comprende immobili e/o diritti immobiliari; 9% se comprende fabbricati, e 15% se terreni agricoli sulla componente relativa, con un minimo di € 1.000). (Circ. AE 2/E/2014). Sui crediti, 0,50%. Sul leasing ceduto 4% (Agenzia delle Entrate 954-14/2014) peraltro senza chiarimento sulla determinazione della relativa base imponibile. „ Art. 23 e Art. 51 comma 1 del DPR n. 131/86 • Imposta ipotecaria e catastale qualora l'azienda ceduta ricomprenda beni o diritti reali immobiliari tassa fissa di euro 50 per ciascuna imposta (precedentemente ipotecaria 2% e catastale 1% sul valore lordo; circolare 145/E/2005). • Esclusione dal campo di applicazione IVA „ Art. 2, comma 3, lett. b) del DPR 633/72 <p>Cessione frazionata di beni costituenti l'azienda, atto riqualficabile in cessione d'azienda (con riferimento al previgente art. 20 DPR 131/86, Cass. n. 29294 del 14/11/2018 ha riqualficato le singole cessioni in cessioni di azienda). Tale sentenza ritiene non retroattiva la nuova versione dell'art. 20 DPR 131/86 e quindi possibile riqualficare in cessione di azienda il conferimento di ramo di azienda seguito dalla cessione totale della partecipazione, appunto ante variazione normativa della legge 205/2017.</p> <p>Art. 20 nuova versione del DPR 131/1986 costituzionalmente legittimo (Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020).</p>

Cessione d'azienda a titolo oneroso da società	
Imposte dirette	Imposte indirette
<p>addirittura mette in discussione il fatto stesso che la componente di corrispettivo riferibile all'avviamento sia essa stessa plusvalenza, inquadrandola piuttosto come ricavo".</p> <p>La cessione dell'immobile separata dall'azienda è elusiva (risposta n. 469 dell'Agenzia delle Entrate del 7 novembre 2019). L'operazione non è abusiva solo qualora il cessionario sia un fondo immobiliare.</p> <p>Relativamente agli iper-ammortamenti la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/2019 ha precisato che la "cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa)", perché "il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello qualitativo. In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa". Dovrebbe restare invece fermo il subentro dell'avente causa nell'agevolazione non ancora fruita dal dante causa anche per i super-ammortamenti ove il trasferimento del bene agevolato avvenga in un contesto di trasferimento d'azienda nell'ambito di un'operazione fiscalmente neutrale. L'ufficio fiscale può legittimamente accertare la plusvalenza da cessione d'azienda sulla base del solo prezzo di vendita, comprensivo di avviamento e beni strumentali, indicato nell'atto di cessione, nel caso in cui sia stata omessa la dichiarazione della plusvalenza e non sia stato fornito come richiesto dall'ufficio stesso, il registro dei cespiti ammortizzabili, a tal fine non è sufficiente il solo libro giornale (Cassazione n. 6830/2019).</p> <p>Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 13 ottobre 2016 n. 91 e risposta ad interpello n. 92 del 2 aprile 2019 hanno trattato il caso della risoluzione della cessione d'azienda che, come vedremo, non rettifica la plusvalenza.</p> <p>Il cedente, all'atto della ripresa in carico dell'azienda restituita dovrà:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) attribuire all'azienda riconsegnata un valore pari al valore normale dei beni che la compongono; 2) stornare il valore residuo del credito non ancora incassato derivante dall'originaria cessione d'azienda; 	<p>In caso di cessione di beni riqualificata come cessione di azienda, il cessionario non avrà diritto a detrarre l'IVA assolta sulla cessione (Cass. n. 1669/2013) in parte mitigata da Cass. n. 24923/2016.</p> <p>La cessione dei contratti con la clientela e la contestuale risoluzione del contratto di concessione tra cedente e cessionario si qualifica come cessione di ramo di azienda (Ris. Ag. Entrate 81/2019).</p> <p>CTR Abruzzo 235/7/2019 dell'8 marzo 2019 ha confermato la non retroattività delle nuove norme, mentre C.T.R. Milano con sentenza n. 3168/19 ha riconosciuto la natura interpretativa della norma, e conseguentemente l'efficacia retroattiva. Idem C.T.R. Emilia Romagna n. 1467/2019, contra CTR Emilia Romagna 2015/03/2019 e C.T.P. Milano n. 3533/7/2019 del 5 settembre 2019 ed anche C.T.P. Milano n. 2449/11/19.,1909/11/2019, 1058/01/2019, 507/22/2019, CTR Puglia 2447/1/2019.</p> <p>La legge di bilancio 2019 (145/18) comma 1084, art. 1, ha invece definitivamente chiarito che la nuova norma (art. 1, c. 87, lett. a) L. 205/17 ha natura di interpretazione autentica, e quindi si applica sempre.</p> <p>Cass. n. 23549/19 ha però rifiutato questa impostazione, dando rilievo alla prevalenza della sostanza sulla forma, rimandando la questione alla Corte Costituzionale; precedentemente Cass. n. 2007/18.</p> <p>Cass. n. 9998 del 10/04/2019 ha risolto un caso di cessione di azienda e abuso del diritto (conferimento di azienda e successiva cessione di questa) nel senso che non ha ricercato l'abuso del diritto, per il quale sono richieste le valide ragioni economiche, ma ha riguardato solo l'effetto giuridico finale. Vedasi anche, per un completo excursus, Cass. n. 1962 del 24/01/19.</p> <p>Cass. n. 7941 del 21/03/19: nel caso di accertamento di un valore per l'avviamento, "è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, (nella specie, relativo all'imposta di registro sulla cessione di azienda), senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'art. 52, comma 2-bis, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del dovere di allegazione delle informazioni, ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento" (Cass. n. 24064/18; 9089/17; 22148/17; 25153/2013; n. 14027/2012; 16705/07).</p>

Cessione d'azienda a titolo oneroso da società

Imposte dirette	Imposte indirette
<p>3) rilevare per la differenza una sopravvenienza attiva imponibile ex art. 88 del TUIR (ove il valore dell'azienda riconsegnata risulti superiore al credito residuo stornato) oppure una perdita su crediti deducibile ex art. 101 del TUIR (ove il valore dell'azienda riconsegnata risulti inferiore al credito residuo stornato). Tale differenziale risulta invece irrilevante ai fini IRAP e quindi, rispettivamente, non imponibile e non deducibile;</p> <p>4) ricominciare ex novo il processo di ammortamento sui beni sulla base del nuovo valore normale.</p> <p>CTR Lombardia (n. 1561 del 4 aprile 2019) ha rilevato che, nell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha applicato per la valutazione dell'avviamento il metodo sintetico-comparativo, non indicando però i presunti casi analoghi menzionati nell'avviso di accertamento stesso, risultando, altresì, omessa qualsivoglia allegazione dei predetti casi analoghi. Quindi avviamento accertabile, ma con adeguate motivazioni.</p>	<p>L'ufficio può basare l'accertamento del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro in base al metodo matematico previsto dall'articolo 2 del D.P.R. 460/96, ma deve essere concessa al contribuente la possibilità di dimostrare, applicando parametri diversi da quelli previsti, un valore di avviamento inferiore a quello accertato (Cassazione n. 7750/2019).</p> <p>Il criterio di valutazione dell'avviamento non è però vincolante per l'amministrazione la quale se ne può anche discostare, sostituendolo con altri ritenuti maggiormente significativi, purché fornisca gli elementi idonei a supportare questa scelta metodologica (Cassazione 4931/2012).</p> <p>CTR Lombardia (n. 1561 del 4 aprile 2019) ha rilevato che, nell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha applicato per la valutazione dell'avviamento il metodo sintetico-comparativo, non indicando però i presunti casi analoghi menzionati nell'avviso di accertamento stesso, risultando, altresì, omessa qualsivoglia allegazione dei predetti casi analoghi. Quindi avviamento accertabile, ma con adeguate motivazioni.</p> <p>Risposta ad interpello n. 432 del 25/10/2019 "deve ravvisarsi una cessione d'azienda ogni qual volta sussista una cessione di beni strumentali idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa. In tal senso, appare particolarmente significativo il contenuto delle sentenze della Suprema Corte nn. 897 del 25 gennaio 2002, 24913 del 10 ottobre 2008, 9163 del 16 aprile 2010 e 9575 dell'11 maggio 2016".</p> <p>La cessione di un portafoglio clienti non è cessione di azienda "in quanto trattasi di un unico asset patrimoniale, e non di un'organizzazione idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività produttiva" (risoluzione n. 466 del 4/11/2019). Però la risposta ad interpello n. 81/2019 ha chiarito che "la cessione di contratti con la clientela e la contestuale risoluzione del rapporto di concessione in essere tra il cedente e il cessionario si qualifica come trasferimento di ramo d'azienda".</p> <p>La cessione di due rami di azienda (gestione di compendi immobiliari locati a terzi) a due <i>newco</i>, la successiva cessione delle partecipazioni nelle due <i>newco</i> ad un fondo immobiliare chiuso ed infine la cessione di un immobile, distinto dai complessi precedentemente indicati, al fondo immobiliare, non rappresentano abuso del diritto (Risposta ad interpello n. 469 del 7 novembre 2019).</p> <p>In caso di cessione di azienda, le valutazioni assunte da un perito, sulla base della dottrina più accreditata, non può essere contestata. Nella fattispecie, si trattava di un ramo di azienda finanziaria. CTP Milano 390/2020.</p>

Cessione d'azienda a titolo oneroso da società	
Imposte dirette	Imposte indirette
	<p>Alla compravendita di azienda effettuata da una fondazione ONLUS non si applicano, con riferimento al valore degli immobili aziendali, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Non è pertanto applicabile l'agevolazione di cui all'art.82, c.4 D.Lgs. n 117/2017 (Risposta ad interpello n. 277 del 26 agosto 2020).</p>

TASSAZIONE DELLA PLUSVALENZA – CESSIONE D'AZIENDA

Tabella 4: Tabella riepilogativa

Cedente	Durata del possesso	Unica azienda?	Regime di tassazione
Imprenditore individuale	Oltre 5 anni	Si	Tassazione ordinaria
			Tassazione separata
	No		Tassazione ordinaria
			Tassazione separata
			Tassazione differita
	Tra 3 e 5 anni	Si	Tassazione ordinaria
No		Tassazione ordinaria	
		Tassazione differita	
Società commerciale	Meno di 3 anni	Irrilevante	Tassazione ordinaria
	Oltre 3 anni	Irrilevante	Tassazione ordinaria
			Tassazione differita
Meno di 3 anni	Irrilevante	Tassazione ordinaria	

Durata del possesso	Imprenditore individuale	Società commerciale
Oltre 5 anni	<ul style="list-style-type: none"> - Regime ordinario; - Regime ordinario con rateizzazione della plusvalenza (da esclusione della cessione dell'unica azienda); - Tassazione separata. 	<ul style="list-style-type: none"> - Regime ordinario; - Regime ordinario con rateizzazione della plusvalenza.
Tra 3 e 5 anni	<ul style="list-style-type: none"> - Regime ordinario; - Regime ordinario con rateizzazione della plusvalenza. 	
Meno di 3 anni	<ul style="list-style-type: none"> - Regime ordinario. 	<ul style="list-style-type: none"> - Regime ordinario

CESSIONE DI AZIENDA AGRICOLA

Tabella 5: Cessione di azienda agricola – Profili di imposizione

Cessione di azienda agricola – Profili di imposizione	
Imposte dirette	Imposte indirette
<p>La cessione di ramo di azienda appare possibile, ma è fonte di possibili emersioni di plusvalori. Quale tassazione? Si possono distinguere tre casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Cessione da imprenditore agricolo o società semplice b) Cessione da società agricola che non ha optato per la tassazione catastale c) Cessione di società agricola che ha optato per la tassazione del reddito catastale <p>Nel primo caso (Cessione da imprenditore agricolo o società semplice) nessuna tassazione, essendo al di fuori del reddito di impresa. Nel secondo caso (Cessione da società agricola che non ha optato per la tassazione c catastale) tassazione della plusvalenza (e riconoscimento di eventuali minus) (art. 86 c. 1 TUIR e Circ. 9/252/1980). Nel terzo caso (Cessione di società agricola che ha optato per la tassazione del reddito catastale) se l'azienda risultasse essere stata acquistata in periodi d'imposta precedenti quello di esercizio dell'opzione di cui all'art.1, comma 1093, l.n. 296/2006, la plusvalenza realizzata con la sua cessione dovrebbe ritenersi imponibile, assumendo come valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda quello risultante nell'ultimo esercizio antecedente a quello di esercizio dell'opzione stessa, come previsto per i beni strumentali dell'art. 5, comma 2, d.Lgs. n. 213/2007; se invece l'azienda risultasse acquistata dopo l'esercizio dell'opzione, la plusvalenza dovrà ritenersi irrilevante ai fini delle imposte sui redditi, tanto ai fini dell'IRPEF (qualora si tratti di società di persone) quanti ai fini dell'IRES (nel caso di società di capitali) (art. 5 DM 213/2007). La cessione di un ramo di azienda commerciale può far rientrare una azienda agricola nel regime forfettario, avendone i requisiti (Telefisco 2019).</p>	<p>Cessione: l'azienda viene considerata atomisticamente e l'imposta di registro viene applicata con le diverse aliquote previste per i diversi beni componenti l'azienda, purché siano indicati distinti corrispettivi, con imputazione delle passività aziendali ai diversi beni, in proporzione al loro valore rispetto a quello complessivo dell'azienda. Imposte ipotecarie e catastali fisse. Eventuali aliquote agevolate spettanti sui terreni: applicabili. In particolare, agevolazioni PPC applicabili (Cass. n. 1517 del 16 luglio 2020) Nel caso di donazione di azienda agricola, nella fattispecie esente, non si perde la esenzione qualora si vendano parte dei terreni agricoli entro i 5 anni. La cessione è soggetta alla imposta di registro del 5%, ed il raffronto temporale per la eventuale speculatività è fatto con riferimento al donante. . Risposta interpello n. 561/2020.</p>

ACQUIRENTE DELL'AZIENDA

Tabella 6: Acquirente dell'azienda ai fini delle imposte dirette

Acquirente dell'azienda ai fini delle imposte dirette	
Acquirente privato	Acquirente imprenditore
Cosa possibile, anche se poco frequente. L'acquirente la può tenere inattiva o affittarla o darla in usufrutto a terzi. Questi ultimi soggetti hanno un trattamento come nel caso degli imprenditori.	Si genera una sopravvenienza attiva. Dovrà essere ripartito il valore complessivo nei singoli componenti. Qualora nell'atto vengano effettuate delle ripartizioni dei valori, ci si chiede se l'acquirente debba poi farle proprie. Cassazione n. 9950/2008: la ripartizione pare non vincolante, è soggetta ai criteri di correttezza e veridicità del bilancio. Non ci possono quindi essere poste sopravvalutate. L'acquirente non è comunque vincolato ai valori fiscalmente riconosciuti al cedente ¹ . Prevale comunque il criterio della ragionevolezza e dell'equilibrio.

¹ Lupi, Operazioni Straordinarie, p.196, Corriere Tributario 2007, p.3139.

CESSIONE DI AZIENDA O RAMO DI AZIENDA

Tabella 7: Check List documenti

Check List documenti	
Si dà una indicazione del tutto sommaria della documentazione generalmente richiesta.	
<input type="checkbox"/>	Situazione patrimoniale, la più recente possibile, con indicazione degli elementi, attivi e passivi, costituenti l'azienda oggetto di trasferimento.
<input type="checkbox"/>	Inventario analitico dei beni strumentali, delle rimanenze e dei beni aziendali in genere oggetto di trasferimento (anche in caso di donazione di azienda, ex art. 782 c.c.).
<input type="checkbox"/>	Eventuale elenco dei crediti e debiti ricompresi nella azienda da cedere e/o donare.
<input type="checkbox"/>	Eventuale elenco, con gli estremi identificativi, dei contratti ceduti (tra gli altri, contratti di locazione, contratti di leasing, contratti di mutuo, contratti di assicurazione, ecc.).
<input type="checkbox"/>	Elenco nominativo degli eventuali dipendenti addetti al complesso aziendale trasferito, con qualifica e data assunzione.
<input type="checkbox"/>	Dettagli licenze e autorizzazioni amministrative e/o sanitarie relativamente all'attività ora trasferita.
<input type="checkbox"/>	Eventuale certificazione (non obbligatoria) di insussistenza di debiti tributari rilasciata dall'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'art. 14, c.3, D.L. n. 472 del 18/12/1997.
<input type="checkbox"/>	Qualora tra i beni aziendali ceduti o donati vi siano veicoli, sono necessarie le copie dei libretti di circolazione.
<input type="checkbox"/>	Dettaglio degli eventuali marchi e brevetti, con estremi identificativi.
<input type="checkbox"/>	In presenza di immobili, sono richiesti tutti i documenti normalmente necessari per la vendita degli stessi, compreso l'elenco delle autorizzazioni edilizie.

DONAZIONE DI AZIENDA

Tabella 8: Donazione di azienda – Profili di imposizione

Donazione di azienda																				
	Imposte dirette	Imposte indirette																		
Donazione tra persone fisiche	<p>Vale il regime della neutralità fiscale.</p> <p>Né il donante né il donatario subiscono alcun tipo di imposizione fiscale, a condizione che il donatario assuma i beni del complesso aziendale al costo fiscalmente riconosciuto, e ciò indipendentemente dal grado di parentela o rapporto di coniugio ed anche indipendentemente dalla conduzione dell'attività.</p> <p>„ Art. 58, comma 1, TUIR e Risoluzione 341/E dell'Agenzia Entrate del 23/11/2007</p> <p>Donatario che continua l'esercizio dell'attività d'impresa: eventuale plusvalenza in caso di successiva alienazione dell'azienda ricevuta, plusvalenza che concorre a formare reddito d'impresa ex art. 86 TUIR, secondo il criterio di competenza.</p> <p>Donatario che non continua l'esercizio dell'attività d'impresa: eventuale plusvalenza, determinata come differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto e tassata secondo il criterio di cassa, in caso di successiva alienazione dell'azienda ricevuta (art. 67, co. 1 lettera h-bis, TUIR).</p>	<ul style="list-style-type: none"> Imposta sulle donazioni. Attualmente: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;"><i>Grado di parentela</i></th> <th style="text-align: center;"><i>Aliquota</i></th> <th style="text-align: center;"><i>Franchigia</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><i>Coniuge/parenti linea retta</i></td> <td style="text-align: center;">4%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.000.000</td> </tr> <tr> <td><i>Fratelli/sorelle</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">€ 100.000</td> </tr> <tr> <td><i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><i>Altri soggetti</i></td> <td style="text-align: center;">8%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><i>Portatori di handicap</i></td> <td style="text-align: center;">4%, 6%, 8%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.500.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Esente se la donazione di azienda è effettuata a favore di familiari (coniuge e/o discendenti) e se gli stessi proseguono l'esercizio dell'attività aziendale per i successivi 5 anni.</p> <p>„ Art. 3, comma 4-ter, D. Lgs. 346/1990 (TUS)</p> <p>Il conferimento in società dell'azienda ricevuta in donazione non comporta la decadenza dell'esenzione.</p> <p>Sanzioni:</p> <p>Il mancato rispetto delle condizioni sopra indicate comporta la decadenza del beneficiario, il pagamento delle imposte sulle donazioni ordinarie, della sanzione normalmente del 30% e degli interessi di mora.</p>	<i>Grado di parentela</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Franchigia</i>	<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000	<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000	<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-	<i>Altri soggetti</i>	8%	-	<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000
<i>Grado di parentela</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Franchigia</i>																		
<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000																		
<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000																		
<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-																		
<i>Altri soggetti</i>	8%	-																		
<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000																		
Donazione da persona fisica ad imprenditore individuale	<p>Per il donatario emerge una sopravvenienza attiva, a meno che il donante non decida espressamente di effettuare l'operazione nella sfera privata del donatario, in tal caso vige la neutralità fiscale anche in capo del donatario.</p> <p>„ Art. 88, comma 3, lettera b), TUIR</p> <p>L'eventuale successiva trasformazione in società di persone dell'azienda donata non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze di beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.</p> <p>„ Art. 170, TUIR e Risoluzione 341/E del 23/11/2007 dell'AE.</p>																			

Donazione di azienda		
	Imposte dirette	Imposte indirette
Donazione da persona fisica a società commerciale	Per il donatario emerge una sopravvenienza attiva „ Art. 88, comma 3, lettera b), TUIR Sopravvenienza determinata sulla base del valore netto fiscalmente riconosciuto acquisito dal donatario in regime di continuità con i valori riconosciuti in capo al donante.	Nel caso di impresa familiare artigiana (art. 230 bis. cc. L. 443/85) donata al coniuge o parente entro il terzo grado riduzione al 40%, se valore complessivo non superiore a euro 103.291,38. Per donazione a coniuge o parente entro il terzo grado di aziende correnti in comuni montani con meno di 500 abitanti o frazioni con meno di 1.000 abitanti, imposta ridotta al 40% purché l'attività prosegua per almeno 5 anni.
Donazione tra imprese	Per il donante: eventuale plusvalenza o minusvalenza (qualora i valori non corrispondano a quelli fiscali) „ Art. 86 comma 1, lettera c), TUIR Per il donatario: sopravvenienza attiva „ Art. 88, comma 3, lettera b), TUIR	<ul style="list-style-type: none"> Imposta ipotecaria e catastale qualora siano compresi nell'azienda donata beni o diritti reali immobiliari. Imposta ipotecaria: 2% (3% se immobile strumentale o compreso in piani particolareggiati); imposta catastale: 1%. Esente se valgono le condizioni di cui sopra (continuazione dell'attività e beneficiario coniuge/discendenti). „ Art. 1, comma 2, e art. 10, c.3, D. Lgs. 347/1990 (TUS) „ Art. 3, comma 4 ter, D. Lgs. 346/1990 (TUS)
Donazione da impresa a persona fisica (non già imprenditore)	Per il donante: eventuale plusvalenza o minusvalenza (qualora i valori non corrispondano a quelli fiscali). „ Art. 86 comma 1, lettera c), TUIR Sul donante può emergere un'eventuale plusvalenza imponibile qualora il donatario non sia imprenditore e non assuma la qualifica contestualmente alla donazione. Infatti manca la prosecuzione dell'esercizio dell'attività, si tratta di "beni destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa" „ Art. 58, comma 3, TUIR	<ul style="list-style-type: none"> Imposta di registro in misura fissa pari ad € 200 Art. 4, comma 1 lettera a), numero 3, Tariffa Parte I, D.P.R. 131/1986 Esclusione dal campo di applicazione IVA per mancanza dei presupposti impositivi. La donazione della nuda proprietà non gode di alcuna agevolazione (Risposta ad interpello n. 231 del 12 luglio 2019).

L'incremento di valore dell'azienda, dal momento della donazione all'apertura della successiva, costituisce uno svantaggio per il donatario, allorché si procederà alla valutazione del relictum e donatum. Non è ammessa una rinuncia preventiva.

SUCCESSIONE DI AZIENDA

Tabella 9: Successione *mortis causa* di azienda – Profili di imposizione

Successione <i>mortis causa</i> di azienda																				
Imposte dirette	Imposte indirette																			
<p>Vale il regime della neutralità fiscale e non è previsto alcun tipo di imposta se il successore assume i beni dell'azienda a valori fiscalmente riconosciuti. E questo indipendentemente dal grado di parentela o rapporto di coniugio. „ Art. 58, comma 1, TUIR</p> <p>Nel caso di unica azienda individuale affittata è venuto a cadere lo status di imprenditore (Ris. 374/2002) e quindi si rende inapplicabile l'art. 58 TUIR. In ogni caso non pare possa derivarne alcun effetto.</p> <p>Tale condizione di neutralità fiscale viene meno qualora:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Il successore venda, anche parzialmente, l'azienda, generando in capo all'erede un reddito diverso „ Art. 67, comma 1, lettera h-bis) - Il successore effettui un trasferimento di azienda non in continuità di valori (erede rivaluta i beni aziendali e iscrive a bilancio un valore superiore) - Venga disposta la successione a favore di una società precedentemente costituita tra gli eredi. „ Risoluzione 341/E dell'AE <p>L'inserimento ex novo di un cospicuo valore d'avviamento nel bilancio della ditta individuale "trasferita" non fa venire meno il regime di neutralità fiscale (valori contabili invariati), a patto che tale avviamento sia escluso da ammortamento. Quindi non c'è plusvalenza tassabile con l'IRPEF (C.T.R. Bologna, sentenza n. 2061/8/2018).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta sulle successioni. Attualmente: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin: 10px 0;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Grado di parentela</th> <th style="text-align: center;">Aliquota</th> <th style="text-align: center;">Franchigia</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><i>Coniuge/parenti linea retta</i></td> <td style="text-align: center;">4%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.000.000</td> </tr> <tr> <td><i>Fratelli/sorelle</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">€ 100.000</td> </tr> <tr> <td><i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><i>Altri soggetti</i></td> <td style="text-align: center;">8%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><i>Portatori di handicap</i></td> <td style="text-align: center;">4%, 6%, 8%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.500.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Esente se gli eredi (discendenti e coniuge) proseguono l'esercizio dell'attività aziendale per i successivi 5 anni a partire dalla data di apertura della successione. Il conferimento dell'azienda prima dei 5 anni non fa perdere l'agevolazione. L'agevolazione spetta anche nel caso in cui, in presenza di più eredi, l'attività venga poi proseguita da uno soltanto. La eventuale iscrizione di un avviamento, non ammortizzato è ininfluente, agli effetti fiscali (CTR Bologna 2061/8/2018). „ Art. 3, comma 4-ter, D. Lgs. 346/1990 (TUS) „ Risoluzione 341/E 2007 dell'AE</p> <p>Sanzioni:</p>		Grado di parentela	Aliquota	Franchigia	<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000	<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000	<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-	<i>Altri soggetti</i>	8%	-	<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000
Grado di parentela	Aliquota	Franchigia																		
<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000																		
<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000																		
<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-																		
<i>Altri soggetti</i>	8%	-																		
<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000																		

Successione <i>mortis causa</i> di azienda	
Imposte dirette	Imposte indirette
	<p>Il mancato rispetto delle condizioni sopra indicate comporta la decadenza del beneficio, il pagamento delle imposte sulle successioni ordinarie, della sanzione normalmente del 30% e degli interessi di mora.</p> <ul style="list-style-type: none"> Imposta ipotecaria e catastale qualora venga ereditata un'azienda che ricomprende beni o diritti reali immobiliari. Imposta ipotecaria: 2%; (3% se immobile strumentale per natura o compreso in piani particolareggiati) imposta catastale: 1%. Esente se vale la condizione di cui sopra (continuazione dell'attività). „ Art. 1, comma 2, e 10 comma 3 D. Lgs. 347/1990 „ Art. 3, comma 4 ter, D. Lgs. 346/1990 Imposta di registro in misura fissa pari ad € 200 Esclusione dal campo di applicazione IVA per mancanza dei presupposti impositivi.

Successione di azienda con fabbricati. Ipotesi successive:

- a) Continuazione dell'azienda: si applica l'art. 58 Tuir (neutralità)
- b) Affitto dell'intera azienda: il canone costituirà un reddito diverso ex art. 67, lett. h), Tuir
- c) Affitto dell'azienda senza immobile: secondo il Notariato (Studio 226/2011) autoconsumo, tassato (tesi comunque criticata)
- d) Vendita dell'azienda: tassazione plusvalenze ex art. 67, lett. h-bis) Tuir, determinata in base all'art. 86 Tuir (vedi richiamo art. 71, comma 2, Tuir)
- e) Cessione dell'azienda ad A e l'immobile a B: trattamento incerto. La cessione dell'immobile dovrebbe essere esclusa da imposte (art. 67, lett. b)). Ma c'è l'art. 67, lett. h-bis: tassazione, anche parziale della cessione, di una azienda ricevuta per successione, tassato.

CESSIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA

Tabella 10: Cessione di partecipazione societaria – Profili di imposizione

Cessione di partecipazione societaria		
	Imposte dirette	Imposte indirette
<p>Cessione di partecipazione societaria tra persone fisiche</p>	<p>Imponibilità della plusvalenza in capo al cedente. La Legge di Bilancio 2018 ha eliminato la diversità di imposizione a seconda che la partecipazione sia o meno qualificata, con gli effetti di seguito riportati. A partire dall'1/1/2019 le plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni, sia qualificate che non qualificate, sono soggette ad imposta sostitutiva del 26% sul 100% della plusvalenza effettivamente conseguita. „ Legge 27/12/2017, n. 205 (che ha modificato l'art. 5, co. 2, D.Lgs. 461/1997). Fino al 31/12/2018 vi era una differente imposizione a seconda che la partecipazione fosse o meno qualificata. Se la partecipazione era qualificata², la plusvalenza, al netto di eventuali minusvalenze, concorrono per il 58,14%³ del suo ammontare alla formazione della base imponibile. „ Art. 2, comma 2, del D.M. del 2 Aprile 2008 Se la partecipazione non è qualificata, la plusvalenza concorre per il suo intero ammontare a imposizione sostitutiva del 26%. „ Art. 3, comma 1, del D.L. 66/14 Periodiche possibilità di affrancamento. Lecito il risparmio fiscale da cessione di partecipazioni precedentemente rivalutate. Resp.interpello n. 4 del 5 gennaio 2021.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta di registro in misura fissa pari ad € 200. „ Art. 11 della Tariffa, parte I, DPR n. 131/86 Va assoggettata ad imposta di registro in misura fissa anche la cessione totalitaria delle quote sociali, la quale non può essere riqualficata dal Fisco in cessione d'azienda (dunque non assoggettabile all'aliquota proporzionale dell'imposta di registro). „ Legge 27/12/2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) „ Consiglio nazionale Notariato „ C.T.P. Reggio Emilia n. 189/2017; C.T.R: Milano n. 94/22/12 • Esclusione dal campo di applicazione dell'IVA. „ Art. 10, comma 1, n. 4 del DPR 633/72 <p>Presunzione di liberalità ex art 26 DPT 131/86- Non più applicabile L'art. 26 del DPR 131/1986, ora di fatto non più applicabile, come si vedrà, stabilisce una presunzione (relativa) di liberalità nel caso di determinate cessioni, qualora l'imposta di registro e le eventuali altre imposte dovute per l'atto di cessione risultino inferiori a quelle sulla successione. La norma non è più applicabile, da un punto di vista pratico, in seguito alla introduzione della nuova imposta sulle</p>

² Una partecipazione è qualificata quando ha diritti di voto superiore al 20% oppure la quota di partecipazione al capitale sociale è superiore al 25%.

³ Fino al 31/12/2017 la plusvalenza concorrevva per il 49,72% alla formazione della base imponibile IRPEF. Dall'1/1/2018 la percentuale di tassazione è stata rideterminata a seguito della riduzione dell'aliquota IRES, che è passata da 27,5% al 24% (art. 2, DM 26/05/2017, pubblicato in G.U. 11/07/2017).

Ai sensi dell'art. 2, co. 3, DM 26/05/2017, la riduzione della percentuale di esenzione dal 50,28% al 41,86% non si applica ad alcuni soggetti (società di persone ed equiparati indicati dall'art. 5 DPR 917/86).

Cessione di partecipazione societaria		
	Imposte dirette	Imposte indirette
	La cessione di tutte le quote societarie non è cessione di azienda. CTR Lombardia n. 2562/13 del 10 novembre 2020 .	successioni/donazioni, che praticamente difficilmente potrebbe risultare, oggi, superiore a quella del trasferimento. L'applicabilità è relativa ad atti compiuti tra coniugi e/o parenti in linea retta. E riguarda cessioni di immobili oppure di partecipazioni, ove il valore oppure la differenza tra valore e prezzo sia superiore ad euro 180.795,91.
Cessione di partecipazione da parte di imprese	<p>Se la plusvalenza è iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie, imponibilità della plusvalenza in capo al cedente secondo il regime ordinario (con possibilità di fruire dell'opzione di pagamento lungo cinque esercizi) o secondo il regime della <i>participation exemption</i>.</p> <p>Regime <i>Participation exemption</i> (PEX): esenzione da imposizione nella misura del 95% (per soggetti IRES; per soggetti IRPEF, 50,28%), alle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ininterrotto possesso dal 1° giorno del 12° mese precedente all'avvenuta cessione; - partecipazione classificata come immobilizzazioni finanziarie fin dal 1° bilancio chiuso durante il periodo di possesso; - la partecipata deve svolgere un'effettiva attività commerciale; - la partecipata deve risiedere in un paese non black-list o, in alternativa, deve dimostrare, attraverso istanza d'interpello, che sin dall'inizio del periodo di possesso dalle partecipazioni non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in un paese in cui gli stessi sono sottoposti a tassazione privilegiata. <p>Qualora dovesse emergere una minusvalenza, questa sarà indeducibile.</p> <ul style="list-style-type: none"> „ Art. 86, comma 4, TUIR „ Art. 87 TUIR <p>Se la partecipazione è iscritta tra nell'attivo circolante, la cessione genera invece ricavi</p> <ul style="list-style-type: none"> „ art. 85 TUIR <p>Nel caso di partecipazioni detenute in comunione , per la cessione è necessaria l'unanimità; il rappresentante comune della comunione non ha titolo per la cessione</p>	<p>Il valore, da confrontare con il prezzo, è da quantificare ex art. 51 DPR n. 131/86 che, come per l'art.14 D.Lgs. n. 346/90 definisce rilevante, per gli immobili, il valore venale in comune commercio e per le partecipazioni il valore determinato ex art. 16 D.Lgs. 346/90.</p>

CESSIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA

Tabella 11: Determinazione del costo delle partecipazioni per cedente persona fisica

Provenienza		Costo
Onerosa		Costo + oneri di acquisto ⁴ Esclusi interessi passivi
Donativa		Costo di acquisto del donante ⁵ + imposta sulle donazioni
Successoria	Soggetta	Valore dichiarato o definito + imposta sulle successioni ⁶
	Non soggetta	valore normale ⁷ alla data di apertura della successione ⁸
Provenienze diverse		Criterio LIFO „ art. 68 c.6 TUIR

⁴ Comprensivo dei versamenti in denaro o in natura a fondo perduto e in conto capitale (Circ. n. 52/2004)

⁵ C.M. 165/E del 26/6/1998. Quindi se il donante l'ha acquisita a titolo oneroso, prezzo pagato. Se acquisita a titolo gratuito, vedere le relative disposizioni

⁶ Quota parte del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario redatto, tenuto conto dei mutamenti sopravvenuti

⁷ Il valore normale alla data di apertura della successione è determinabile in base ai criteri di cui all'art. 9 TUIR. Per titoli negoziati nei mercati regolamentati italiani ed esteri valore determinato in base alla media aritmetica dei prezzi dell'ultimo mese. Per gli altri titoli, in proporzione al patrimonio netto della società

⁸ Per le successioni del periodo in cui l'imposta era stata abrogata (L.383/2001) si deve assumere come costo quello riconosciuto in capo al *de cuius* (circ.91/2001 dell'Agenzia delle Entrate) , eventualmente anche rivalutato .

Esemplificazione pratica

Tizio, socio al 100% di una S.r.l., con coniuge e unico figlio, ipotizza di cedere in un prossimo futuro la sua partecipazione a terzi.

Vediamo le varie possibili opzioni ed effetti.

Cessione a terzi

Ove Tizio cedesse le quote a terzi, a titolo oneroso, senza effettuare nessun passaggio preventivo in famiglia, sarebbe soggetto al capital gain che oggi giorno è per tutti del 26% sul plusvalore. Alternativa possibile, in determinati periodi, l'affrancamento agevolato (fino a giugno 2020, versando l'11% sul valore totale) .

Cessione a terzi da parte del figlio, già donatario della partecipazione (esente)

Posto che appunto la precedente donazione al figlio è esente da imposte, il figlio stesso, dopo aver atteso almeno 5 anni, sarà soggetto al normale capital gain per la cessione. La plus è determinata sul costo del donante. In pratica, il figlio paga le imposte che pagherebbe Tizio, restando in ogni caso esente la donazione.

Successione e successiva cessione

Qualora Tizio non donasse o cedesse nulla, in vita, quale il trattamento delle quote per la successione? Esattamente come per la donazione, e quindi esenti con obbligo di trattenerle per almeno 5 anni. Per la successiva cessione a terzi, applicazione del capital gain, con riconoscimento del costo pari al valore normale al momento della apertura della successione. Situazione quindi decisamente migliore, rispetto ai casi precedenti.

DONAZIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA

Tabella 12: Donazione di partecipazione societaria (S.p.A., S.A.p.A., S.r.l., S.n.c., S.a.s., S.s., S. Coop., Società Europee) – Profili di imposizione

Donazione di partecipazione societaria																				
	Imposte dirette	Imposte indirette																		
<p>Il donante è un imprenditore e la partecipazione è iscritta in bilancio</p>	<p>Emerge una plus/minusvalenza se la partecipazione è iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie o un ricavo se la partecipazione è iscritta nell'attivo circolante.</p> <p>„ Art. 85 TUIR (ricavo) „ Art. 86 TUIR (plus/minusvalenza)</p> <p>Regime <i>Participation exemption</i> (PEX): esenzione da imposizione nella misura del 95%, alle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ininterrotto possesso dal 1° giorno del 12° mese precedente all'avvenuto trasferimento; - partecipazione classificata come immobilizzazione finanziaria fin dal 1° bilancio chiuso durante il periodo di possesso; - la partecipata deve svolgere un'effettiva attività commerciale; - la partecipata deve risiedere in un paese non black-list o, in alternativa, deve dimostrare, attraverso istanza d'interpello, che sin dall'inizio del periodo di possesso dalle partecipazioni non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in un paese in cui gli stessi sono sottoposti a tassazione privilegiata. <p>„ Art. 87 TUIR</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta sulle donazioni <p>Attualmente:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;"><i>Grado di parentela</i></th> <th style="text-align: center;"><i>Aliquota</i></th> <th style="text-align: center;"><i>Franchigia</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: left;"><i>Coniuge/parenti linea retta</i></td> <td style="text-align: center;">4%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.000.000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;"><i>Fratelli/sorelle</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">€ 100.000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;"><i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;"><i>Altri soggetti</i></td> <td style="text-align: center;">8%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;"><i>Portatori di handicap</i></td> <td style="text-align: center;">4%, 6%, 8%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.500.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Esente se la donazione è effettuata a favore di familiari (coniuge e/o discendenti) e gli stessi mantengono il controllo della società (ex art. 2359, comma 1 del c.c.), acquisito o integrato tramite la partecipazione donata, per i successivi 5 anni dalla data di donazione. Se la donazione di partecipazione di controllo coinvolge più beneficiari, l'agevolazione spetta solo se effettuata in comproprietà ai donatori e se gli stessi mantengono congiuntamente il controllo per i successivi 5 anni dalla data di donazione, e non anche in caso di destinazione separata a ciascun singolo beneficiario che non consenta ad</p>	<i>Grado di parentela</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Franchigia</i>	<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000	<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000	<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-	<i>Altri soggetti</i>	8%	-	<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000
<i>Grado di parentela</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Franchigia</i>																		
<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000																		
<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000																		
<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-																		
<i>Altri soggetti</i>	8%	-																		
<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000																		
<p>Il donante è una persona fisica che detiene la partecipazione a titolo personale</p>	<p>Nessun onere fiscale</p> <p>„ Art. 58, co, 1, TUIR „ Art. 67 TUIR</p> <p>Nel caso di donazione, il valore fiscale della partecipazione per il donatario sarà pari a quella del donante, con l'eventuale incremento dovuto all'imposta sulle donazioni dovuta. Pertanto costo sostenuto, influente l'eventuale affrancamento.</p>																			

Donazione di partecipazione societaria		
	Imposte dirette	Imposte indirette
		<p>alcuno di essi di acquisire il controllo. In questo caso dovrà essere nominato un rappresentante comune.</p> <p>L'esenzione non spetta se la donazione è effettuata a parenti in linea collaterale (Cass. n. 31333 del 29 novembre 2019; nella fattispecie, al figlio della sorella).</p> <p>La donazione potrà anche essere attuata con atti plurimi (Interpello n. 257/19).</p> <p>In presenza di più donazioni contestuali, collegate funzionalmente, qualora finalizzate a realizzare una complessiva finalità economica, si può beneficiare dell'esenzione. Nel caso specifico due genitori donavano quote, ciascuno non di controllo, ai due figli, in comunione. Agevolazione ammessa. Risposta ad interpello n. 257 del 17 luglio 2019.</p> <p>Il controllo può essere raggiunto anche in modo indiretto, ovvero tramite società controllate (Ris. Agenzia Entrate n. 75/2010).</p> <p>È necessario che si attui il controllo, che siano cedute quote di controllo (Gabriele Sepio, Il Sole 24 ORE, 11/02/2019, Risposte a Telefisco).</p> <p>Necessità del controllo non applicabile alle società di persone (circolare Agenzia Entrate n. 3/E/2008). Peraltro è richiesto l'impegno a proseguire l'attività nei 5 anni successivi (risposta interpello n. 913-6/2018 e 446 del 18 novembre 2008 (requisito contestato da parte della dottrina)).</p> <p>Il conferimento della partecipazione societaria prima dei 5 anni non fa perdere l'agevolazione.</p> <ul style="list-style-type: none"> „ Art. 3, comma 4 ter), D. Lgs. 346/1990 (TUS) „ Circolare 3E/2008 dell'Agenzia dell'Entrate, pag. 41 „ Telefisco 2007, punto 4.1 „ Quesito tributario n. 71-2015/T, Consiglio Nazionale del Notariato „ Risposta ad interpello n. 257 del 17 luglio 2019 <p>L'agevolazione si applica anche alla donazione di quote di società semplici, secondo la dottrina prevalente (anche in</p>

Donazione di partecipazione societaria		
	Imposte dirette	Imposte indirette
		<p>mancanza di una presa di posizione specifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria.(v. Angelo Busani, Le società, n.12/2018) . Se non altro per le holding familiari e le società agricole.</p> <p>L'agevolazione si applica anche per quote di società non residenti (D.R.E. Lombardia, 2/08/2011 n. 904/86017).</p> <p>Sanzioni:</p> <p>Il mancato rispetto delle condizioni sopra indicate comporta la decadenza del beneficio, il pagamento delle imposte sulle donazioni ordinarie, della sanzione normalmente del 30% e degli interessi di mora.</p> <p>Esenzione ammessa anche alla donazione di nuda proprietà di qualsiasi percentuale di quote di società di persone, se accompagnate però dal riconoscimento di diritti amministrativi (per certi versi, Assonime 13/07 e art. 3 c 4 D.Lgs 346/96).</p> <p>Confermato da Luigi Lovecchio, risposta a Telefisco, Il Sole 24 ORE, 11/02/2019, pag. 13, quesito n. 370, con l'impegno del donatario di proseguire l'attività per oltre 5 anni.</p> <p>Secondo C.T.R. Lazio n. 186 del 22 gennaio 2019 l'agevolazione spetta anche in caso di donazione dell'usufrutto, trattenendo il diritto di voto sulle quote, ma solo limitatamente alla distribuzione dell'utile dell'esercizio. Gli altri diritti di voto erano passati agli usufruttuari.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La donazione della nuda proprietà non gode di agevolazione (Risposta ad interpello n. 231 del 12/07/2019), salvo che non venga attribuito il diritto di voto ai nudi proprietari (Risposta ad Interpello n. 38 del 7 febbraio 2020). Ovviamente sempre valide tutte le altre condizioni (controllo e mantenimento della stessa per almeno 5 anni). <p>Qualora si tratti di rafforzamento del controllo che esiste già, l'agevolazione non spetta.</p> <p>Esclusione da imposte ipotecaria e catastale nel caso di donazione/successione agevolata per le trascrizioni e volture</p>

Donazione di partecipazione societaria		
	Imposte dirette	Imposte indirette
		<p>catastali dovute a variazioni dei nomi dei soci nella donazione (art. 1, c. 2 e art. 10, c. 3, TUIC).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Imposta di registro in misura fissa pari ad € 200 • Esclusione dal campo di applicazione IVA per mancanza dei presupposti impositivi. <p>Non si perde la esenzione se viene consensualmente risolta, prima del decorso dei 5 anni, la donazione con la quale il donatario aveva acquisito il controllo di una società di capitali. CRP Pesaro n. 102/1/2020</p>

SUCCESSIONE DI PARTECIPAZIONE SOCIETARIA

Tabella 13: Successione *mortis causa* di partecipazione societaria – Profili di imposizione

Successione <i>mortis causa</i> di partecipazione societaria																				
Imposte dirette	Imposte indirette																			
<p>Vale il regime della neutralità fiscale e non è previsto alcun tipo di imposta se il successore assume in carico la partecipazione al valore fiscalmente riconosciuto: può emergere una eventuale plusvalenza tassabile solo qualora gli eredi decidano di cedere le partecipazioni ereditate.</p> <p>„ Art. 58, comma 1, TUIR</p> <p>Il valore di successione fiscalmente riconosciuto (per l'erede) è determinato sulla base del patrimonio netto contabile della società, senza considerare né le plusvalenze latenti sui beni aziendali né l'avviamento. Non sono trasmessi né il costo d'acquisto che il <i>de cuius</i> ha sborsato né il valore ottenuto in sede di eventuale affrancamento.</p> <p>„ Circolare 12/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate</p> <p>„ Risoluzione 158/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate</p> <p>Eccezione a quanto sopra solo per le successioni aperte tra il 25/10/2001 e il 02/10/2006 (periodo in cui era abrogata l'imposta sulle successioni). Per queste ultime si applicano le regole sulle donazioni: l'avente causa riceve il costo fiscalmente riconosciuto dei titoli direttamente dal donante/<i>de cuius</i>, senza rilevare il valore dichiarato nell'atto.</p> <p>„ Circolare 91/E/2001 dell'Agenzia delle Entrate</p> <p>Eventuale emersione di plusvalenza solo nel momento della cessione delle quote ereditate.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta sulle successioni. <p>Attualmente:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin: 10px 0;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Grado di parentela</th> <th style="text-align: center;">Aliquota</th> <th style="text-align: center;">Franchigia</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><i>Coniuge/parenti linea retta</i></td> <td style="text-align: center;">4%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.000.000</td> </tr> <tr> <td><i>Fratelli/sorelle</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">€ 100.000</td> </tr> <tr> <td><i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i></td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><i>Altri soggetti</i></td> <td style="text-align: center;">8%</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><i>Portatori di handicap</i></td> <td style="text-align: center;">4%, 6%, 8%</td> <td style="text-align: center;">€ 1.500.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Esente se il singolo erede (coniuge e/o discendenti) mantiene il controllo della società (ex art. 2359, comma 1, c.c.), acquisito o integrato tramite la partecipazione ereditata, per i successivi 5 anni a partire dalla data di apertura della successione.</p> <p>Se la successione di partecipazione di controllo coinvolge più eredi, l'agevolazione spetta solo se effettuata in comproprietà agli eredi e se gli stessi mantengono congiuntamente il controllo per i successivi 5 anni dalla data di apertura della successione, e non anche in caso di destinazione separata a ciascuno singolo erede che non consenta ad alcuno di essi di acquisire il controllo. In questo caso dovrà essere nominato un rappresentante comune.</p>		Grado di parentela	Aliquota	Franchigia	<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000	<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000	<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-	<i>Altri soggetti</i>	8%	-	<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000
Grado di parentela	Aliquota	Franchigia																		
<i>Coniuge/parenti linea retta</i>	4%	€ 1.000.000																		
<i>Fratelli/sorelle</i>	6%	€ 100.000																		
<i>Altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta o affini in linea collaterale fino al terzo grado</i>	6%	-																		
<i>Altri soggetti</i>	8%	-																		
<i>Portatori di handicap</i>	4%, 6%, 8%	€ 1.500.000																		

Successione <i>mortis causa</i> di partecipazione societaria	
Imposte dirette	Imposte indirette
	<p>Necessità del controllo non applicabile alle società di persone (circolare Agenzia Entrate n. 3/E/2008).</p> <p>L'agevolazione si applica anche per quote di società non residenti (D.R.E. Lombardia, 2/08/2011 n. 904/86017).</p> <p>Il conferimento della partecipazione societaria prima dei 5 anni non fa perdere l'agevolazione.</p> <ul style="list-style-type: none"> „ Art. 3, comma 4 ter), D. Lgs. 346/1990 (TUS) „ Circolare 3/E/2008 dell'Agenzia dell'Entrate, pag. 41 „ Quesito tributario n. 71-2015/T, Consiglio Nazionale del Notariato „ Risoluzione 341/E del 23/11/2007 <p>Sanzioni:</p> <p>Il mancato rispetto delle condizioni sopra indicate comporta la decadenza del beneficio, il pagamento delle imposte sulle successioni ordinarie, della sanzione normalmente del 30% e degli interessi di mora.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Imposta di registro in misura fissa pari ad € 200. • Esclusione dal campo di applicazione IVA per mancanza dei presupposti impositivi.

BASE IMPONIBILE PER LE IMPOSTE INDIRETTE

Tabella 14: Base imponibile per le imposte indirette

Base imponibile per le imposte indirette		
	Azienda	Partecipazione societaria
Cessione	<p>La base imponibile (valore venale in comune commercio alla data dell'atto) ai fini dell'imposta di registro è determinata con riferimento al valore netto di ogni singolo bene componente il complesso aziendale al quale si applica l'aliquota di riferimento, qualora sia stato definito per ciascuno un corrispettivo distinto. Se non è stato definito un corrispettivo per ogni singolo bene, si applica l'aliquota più elevata.</p> <p>„ Art. 23 e Art. 51 comma 1 del DPR n. 131/86</p> <p>Il valore accertabile è il valore complessivo dei beni materiali e immateriali che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività esistenti al momento del trasferimento.</p> <p>Sono escluse imbarcazioni e natanti (8 art. 7 all. tariffa) e autoveicoli (tabella art. 11 bis). Passività risultanti dalle scritture contabili detratte, eccetto quelle mantenute dal cedente e quelle relative alle imbarcazioni e ai natanti.</p> <p>Quanto all'avviamento, non riscontrando alcun criterio per la sua determinazione nel TUIR, gli uffici talora lo determinano in base alla circolare 10/1980: tre volte l'utile.</p> <p>Copiosa giurisprudenza, sul punto. Criterio dettato dalla comunicazione di servizio n. 52 del 25 luglio 2003 ha valore meramente indiziario.</p> <p>Eventuale partecipazione PEX nell'ambito dell'azienda ceduta: nessun abbattimento (Agenzia Entrate 6/2006, par. 5.2)</p> <p>La cessione frazionata di beni aziendali potrebbe essere riqualificata cessione di azienda, anche tenuto conto degli interessi perseguiti dalle parti.</p> <p>„ Art. 51 comma 4 del DPR n. 131/86</p> <p>„ Art. 5, comma 3, D. Lgs. 147/15</p> <p>Forma scritta ad probationem per le imprese soggette a registrazione (art. 2556 comma1 cc.)</p>	<p>È dovuta un'imposta di registro in misura fissa pari ad € 200, pertanto non rileva la base imponibile.</p>

Base imponibile per le imposte indirette		
	Azienda	Partecipazione societaria
Donazione	<p>La base imponibile per l'imposta sulle donazioni di azienda è determinata assumendo il valore complessivo dei beni e dei diritti che la compongono, al netto delle passività risultanti (conferma Cassazione 6494/07 e 11212/07).</p> <p>Beni valutati in base alle specifiche regole dettate per ogni categoria di beni (tesi prevalente per gli immobili; valutazione ex art. 34 c.5 TUS e quindi con possibilità di applicazione del valore automatico per terreni e fabbricati, escluse le aree edificabili).</p> <p>Sempre escluso l'avviamento, anche se acquistato da terzi (Agenzia Entrate 3/E 22 gennaio 2008).</p> <p>„ Art. 8 c.1 bis TUS</p> <p>Se il donante era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del c.c., si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti.</p> <p>Ove, se obbligato, non lo avesse regolarmente tenuto, valutazione automatica per gli immobili.</p> <p>Esclusi in ogni caso i beni che anche singolarmente non sono soggetti ad imposta.</p> <p>„ Art. 56 TUIR, che rinvia all'Art. 15, comma1, del D. Lgs. 346/1990 (TUS).</p> <p>Qualora il valore fosse negativo, ininfluente, secondo Cassazione (8662/2011). Dottrina contraria (GAFFURI).</p> <p>„ Art. 12 del D.Lgs 346/1190</p>	<p>La base imponibile di riferimento per l'imposta sulle donazioni è data:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i titoli di società quotate, dalla media dei prezzi rilevati nell'ultimo trimestre anteriore alla data della donazione, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati; - per le partecipazioni in società diverse da quelle quotate, dal patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti; beni valutati in base alle specifiche regole dettate per ogni categoria di beni (tesi prevalenti per gli immobili; valutazione ex art. 34 c. 5 TUS e quindi con possibilità di applicazione del valore automatico per terreni e fabbricati, escluse le aree edificabili). Sempre escluso l'avviamento, anche se acquistato da terzi (Agenzia Entrate 3/E 22 gennaio 2008); <p>Per società semplici, in assenza di inventario, i beni immobili vanno valutati in base al valore automatico. Risposta ad interpello n. 5 del 5 gennaio 2021 dell'Agenzia delle Entrate.</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento, il valore risultante da pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento; - per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli suesposti si fa riferimento al valore comparato di quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o in mancanza desunto da altri elementi certi. Pur essendo possibile avvalersi di un bilancio approvato successivamente all'apertura della successione (bilancio evidentemente relativo ad un esercizio antecedente alla stessa), non è consentita la considerazione di mutamenti "diminutivi" del patrimonio netto in tutti i casi in cui i mutamenti non abbiano il carattere di definitività (e ufficialità) da poter essere considerati alla stregua di un "bilancio approvato". Questo è il caso, ad esempio, delle delibere di distribuzione di utili intervenute successivamente alla

Base imponibile per le imposte indirette		
	Azienda	Partecipazione societaria
		<p>pubblicazione del bilancio fino alla data di apertura della successione.</p> <p>„ Art. 56 che rinvia all'art. 16 del D. Lgs. 346/1990 (TUS)</p>
Successione	<p>La base imponibile per l'imposta di successione, relativamente alle aziende comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo il valore complessivo dei beni e dei diritti che le compongono, al netto delle passività risultanti (conferma Cassazione n. 6494/07 e 11212/07). Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile, si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti.</p> <p>„ Art. 15 del D. Lgs. 346/1990 (TUS)</p> <p>Ove, se obbligato, non lo avesse regolarmente tenuto, valutazione automatica per gli immobili.</p> <p>Esclusi in ogni caso i beni che anche singolarmente non sono soggetti ad imposta.</p>	<p>La base imponibile di riferimento per l'imposta di successione è data:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i titoli di società quotate, dalla media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore alla data di apertura della successione, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati; - per le partecipazioni in società diverse da quelle quotate, dal patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti. <p>Ininfluente eventuale rivalutazione effettuata dal <i>de cuius</i> (Circ. n. 12 del 19 febbraio 2008) .</p> <p>„ Art. 16 del D. Lgs 346/1990 (TUS)</p> <p>Secondo la Cassazione, l'Agenzia delle Entrate non può rettificare il valore della quota dichiarato con riferimento alle risultanze del bilancio, a meno che non contesti la legittimità del bilancio stesso (Cassazione nn. 15187/2010, 23462/2007, 993/2000, 6915/2003 e Corte Cost. n. 250/2002).</p> <p>Qualora i trasferimenti riguardino quote di società di persone, ai fini della sussistenza delle agevolazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non è richiesto il requisito del controllo (di diritto o di fatto); - non è richiesta la prosecuzione quinquennale dell'attività. (circolare 3/E/2008). <p>Appare pertanto equivoca la posizione dell'Agenzia laddove afferma che l'imposta sulle successioni 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. È la stessa Agenzia ad ammettere che, nel caso di trasferimento di quote di società di persone, nessuno dei due requisiti è invece richiesto.</p>

Base imponibile per le imposte indirette		
	Azienda	Partecipazione societaria
		Nel caso di recesso tipico o di liquidazione societaria, di partecipazioni ricevute in sede successoria il riferimento non sarà al valore dichiarato per la successione, ma, ex art. 47, c.7. Il "prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate" (Interpello n.441 del 29 ottobre 2019).

SINTESI

Tabella 15: Sintesi – Cessione, donazione e successione, di azienda e di partecipazione societaria

Cessione di azienda	
Imposte dirette	Imposte indirette
Emergenza di plusvalenze imponibili in capo al cedente (art. 58, comma 1 TUIR)	
In ambito familiare	
Per la Corte di Cassazione, la cessione d'azienda tra familiari realizza sempre una plusvalenza imponibile. (Sentenza n. 12899 del 1 giugno 2007 e n. 3589 del 13 febbraio 2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Operazione fuori campo IVA; • Soggetta ad imposta di registro con aliquote proporzionali; • Soggetta, eventualmente, ad imposta ipo-catastale.
Sentenze contrastanti con la Suprema Corte: per la CTR Lazio, il rapporto di parentela costituisce una presunzione di gratuità. (Sentenza n. 24 del 2 febbraio 2011)	

Cessione di partecipazione societaria	
Imposte dirette	Imposte indirette
Emergenza di plusvalenze imponibili in capo al cedente (art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis) TUIR).	
In ambito familiare	
Nessuna pronuncia giurisprudenziale per quanto attiene al trasferimento di partecipazioni tra familiari. Si può sostenere, per analogia, in linea con le precedenti Sentenze della Suprema Corte, che siano operazioni suscettibili di generare plusvalenze imponibili.	<ul style="list-style-type: none"> • Operazione esente IVA; • Soggetta ad imposta di registro di € 200.

Donazione di azienda o di partecipazione societaria		
Imposte dirette	Imposte indirette	
	Azienda	Partecipazione societaria
<ul style="list-style-type: none"> • Neutralità fiscale in capo al donante a prescindere dal grado di parentela (art. 58, comma 1, TUIR) e purché venga rispettato il principio della continuità di valori; • Donatario tassato solo in seguito a cessione d'azienda o quote sociali, ex art. 67, comma 1, lett. h-bis) TUIR. 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta di donazione, ipotecaria e catastale non dovute se: <ul style="list-style-type: none"> - Il donatario è coniuge o discendente del donante; - Il donatario dichiara di proseguire l'attività per almeno cinque anni; • Operazione fuori campo IVA; • Identico trattamento nel patto di famiglia a favore dei soli discendenti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta di donazione non dovuta se: <ul style="list-style-type: none"> - Il donatario è coniuge o discendente del donante; - Il donatario dichiara di mantenere il controllo delle quote sociali per almeno cinque anni (anche comunicazione Telefisco 2007, punto 4.1); • Operazione fuori campo IVA; • Identico trattamento nel patto di famiglia a favore dei soli discendenti

Successione di azienda o di partecipazioni sociali		
Imposte dirette	Imposte indirette	
	Azienda	Partecipazione societaria
<ul style="list-style-type: none"> • Neutralità fiscale in capo al dante causa a prescindere dal grado di parentela (art. 58, comma 1, TUIR) e purché venga rispettato il principio della continuità di valori; • Successore tassato solo in seguito a cessione d'azienda o quote sociali, ex art. 67, comma 1, lett. h-bis) TUIR. 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta di successione, ipotecaria e catastale non dovute se: <ul style="list-style-type: none"> - Il successore è coniuge o discendente del dante causa; - Il successore dichiara di proseguire l'attività per almeno cinque anni; • Operazione fuori campo IVA. 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposta di successione non dovuta se: <ul style="list-style-type: none"> - Il successore è coniuge o discendente del dante causa; - Il successore dichiara di mantenere il controllo delle quote sociali per almeno cinque anni; • Operazione fuori campo IVA.

PATTI DI FAMIGLIA

Tabella 16: Patti di famiglia

Patti di famiglia
<p>Il trasferimento di azienda e di partecipazioni (di controllo per le società di capitali) nell'ambito di un patto di famiglia gode delle stesse agevolazioni del trasferimento di azienda e partecipazioni di controllo a favore dei discendenti (art. 3 c.4 ter D.lgs. 346/1990).</p> <p>L'atto è inquadrato quale atto a titolo gratuito sottoposto ad onere soggetto quindi ad imposte sulle donazioni, salvo le esenzioni di cui sopra (circ. Agenzia Entrate 3/E/2008).</p> <p>L'agevolazione (esenzione da imposta di donazione) spetta anche se sono cedute quote di socio accomandante (DRE Lazio in risposta ad interpello n. 913-6/2018) (A. Zappi, Il Fisco n. 47/2017). A maggior ragione non c'è alcuna imposizione ai fini delle imposte dirette (vedasi CTP Matera, n.350 del 5 dicembre 2017).</p> <p>CTR Bolzano 11/2013: ha considerato tassabile la costituzione di una rendita vitalizia a favore del disponente inserita in un patto di famiglia.</p> <p>CTR 396 del 23/6/2014: l'agevolazione per l'esenzione in caso di continuazione dell'attività aziendale deve essere richiesta (Sentenza n.396 del 23 giugno 2014 (ud 5 giugno 2014) della CTR Perugia, Sez. III – Pres. Federico Centrone – Rel. Federico Centrone. Imposte e tasse in genere – Esenzioni e agevolazioni, in genere).</p> <p>CTR Lazio n. 186/16/2019: l'agevolazione spetta anche se viene trasferita la sola nuda proprietà delle quote, trattenendo l'usufrutto, con riserva del solo diritto di voto per la distribuzione dei dividendi, tutti gli altri diritti di voto spettando al beneficiario.</p> <p>Sono agevolati anche i patti di famiglia relativi a società semplici immobiliari (Luigi Lovecchio, Il Sole 24 ORE, 11/02/2019, risposte a Telefisco) e ai trasferimenti del diritto di usufrutto, accompagnato da una piccola quota di piena proprietà (Gabriele Sepio, Il Sole 24 ORE, 11/02/2019, risposte a Telefisco).</p> <p>L'agevolazione spetta anche nel caso di cessione di usufrutto qualora non sia ceduto il diritto di voto (Risposta ad interpello n.37 del 7 febbraio 2020)..</p> <p>La problematica della fattispecie è che le attribuzioni sono ammesse solo a favore dei discendenti del disponente (tre fratelli con patto di famiglia a favore dei rispettivi figli con conferimento congiunto in una holding delle quote. Precedentemente nello stesso senso CTR Lazio 186/16/2019.</p> <p>Secondo l'Amministrazione Finanziaria (Circolare 3E/2008) sono trattati normalmente e quindi non godono invece di particolari agevolazioni le attribuzioni effettuate, sempre nell'ambito di un patto di famiglia:</p> <ul style="list-style-type: none">- dall'assegnatario ai legittimari non assegnatari (art. 768-quater c.c. 2° c.);- dal disponente, sempre in ambito del patto di famiglia, ex art. 768-quater c.c. 3° c.);- nei confronti dei legittimari sopravvenuti (768-sexies c.c.). <p>La liquidazione dei legittimari non assegnatari dovrebbe infatti essere effettuata dal beneficiario, non dal disponente, secondo la norma.</p> <p><u>La Cassazione</u></p> <p>Cass. n. 32823 del 19/12/2018, sentenza molto discussa : l'agevolazione spetta solo per i trasferimenti effettuati dal disponente a favore dei discendenti. Non si applica alle attribuzioni effettuate dall'assegnatario (conforme Circ. 3/2008). Per queste si applicano aliquote e franchigie relative al rapporto tra assegnatario e legittimario (non disponente/assegnatario o disponente/legittimario).</p>

Cass. n 29506 del 24 dicembre 2020 è intervenuta sulla stessa problematica, decidendo in modo difforme : la liquidazione effettuata dal legittimario assegnatario al non legittimario non è considerata donazione indiretta, ma come se fosse donazione del disponente. E questo ovviamente incide su aliquote e franchigia. . Precedentemente, in senso contrario, CTR Abruzzo n. 1113/2015 del 22 ottobre 2015 . Non spetta comunque l'esenzione .

Patti di famiglia

Valore dell'azienda trasferita:

- a) se il disponente è obbligato alla redazione dell'inventario, attività e passività indicate nell'ultimo inventario, tenuto conto dei mutamenti intervenuti dalla data di riferimento dell'inventario alla data di stipula dell'atto (art. 15 c.1 TUS) ;
- b) se disponente non obbligato alla redazione dell'inventario, o non lo avesse redatto, comunque, valore complessivo dei beni e dei diritti che compongono l'azienda detratte le sole passività di cui al D.Lgs. 345/1990, artt.21-23. Nel caso di presenza di beni immobili sarà sufficiente indicare il valore catastale degli stessi. Valore di mercato solo per le aree edificabili. In ogni caso imposte ipotecarie e catastali del 3% complessivo, su tale valore. Escluso sempre l'avviamento (Art. 8 C 1-bis TUS).

Agevolazioni; esattamente come per le donazioni di aziende, escluse da imposte se ed in quanto l'attività è proseguita per almeno 5 anni.

Valore delle partecipazioni

Stesse agevolazioni che spettano per le donazioni.

Valore partecipazioni

Quotate: media dei prezzi di compenso dell'ultimo trimestre

Non quotate: (e anche società di persone) con bilancio, valore del patrimonio netto, tenuto conto dei movimenti sopravvenuti nel frattempo

Senza bilancio, o inventario, valore complessivo dei beni e dei diritti al netto delle passività, alla data dell'atto.

Controllo: anche indiretto o in comunione.

LA MANCATA RIFORMA DEI PATTI DI FAMIGLIA

Tabella 17: La mancata riforma dei patti di famiglia

La mancata riforma dei patti di famiglia
<p>L'istituto dei patti di famiglia, introdotto dalla Legge n. 55 del 14 febbraio 2006, avrebbe dovuto essere rivisto, ed in effetti uno schema di decreto legge del 5 maggio 2011 prevedeva delle variazioni.</p> <p>Tutto è finito nel nulla, anche l'emendamento riproposto in sede di conversione (proposta 8118 dell'8 giugno 2011).</p> <p>Una dettagliata analisi delle variazioni la si riscontra in Roberto Siclari, Rivista Notariato, 2012, p. 17. In sintesi erano state proposte la possibilità di prevedere dei termini o delle condizioni sospensive per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni e di introdurre, all'uopo, un soggetto terzo nella gestione del rapporto di successione tra imprenditore e discendenti.</p> <p>Per quanto riguarda la figura del terzo, questo sarebbe potuto essere nominato dall'imprenditore per gestire il passaggio generazionale (non necessariamente dopo la morte di quest'ultimo) e amministrare l'azienda o le partecipazioni ad interim, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico, nell'attesa del verificarsi di una condizione sospensiva o di un determinato termine (anche successivi alla morte dell'imprenditore) che ne consentisse l'attribuzione agli assegnatari-legittimari.</p> <p>Nel suddetto lasso di tempo, naturalmente, azienda e partecipazioni avrebbero costituito un patrimonio separato da quello del terzo e, pertanto, non aggredibile da terzi creditori.</p> <p>Non è chiara quale dovesse essere la qualifica del terzo: se dovesse essere una persona diversa rispetto ai discendenti o se potesse/dovesse essere uno di loro.</p> <p>La tentata riforma prevedeva anche che al contratto potessero non partecipare tutti i legittimari, a patto che l'imprenditore li informasse entro 30 giorni di quanto pattuito nel patto di famiglia (a differenza dell'attuale Art. 768-quater, comma 1) che invece dispone la partecipazione al contratto di tutti i legittimari).</p> <p>Prevedeva, inoltre, che il valore dell'azienda o delle partecipazioni dovesse essere determinato tramite relazione giurata di un esperto.</p> <p>Tutte le altre disposizioni non sembrano presentare differenze rispetto alla situazione odierna.</p> <p>Si ricorda che la norma non approvata prevedeva anche una revisione dell'istituto della legittima.</p>

SINTESI – PATTI DI FAMIGLIA

Tabella 18: Sintesi – Patti di famiglia

Ambito soggettivo e oggettivo		
Soggetti coinvolti	Casi particolari	Oggetto dell'attribuzione
<ul style="list-style-type: none"> • Parte cedente: imprenditore • Parte beneficiaria: i discendenti (tipicamente figli dell'imprenditore) <p>Art. 768-quater, 1° co.: "Al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore"</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coniuge • Soggetti che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione del disponente, ma non assegnatari 	<p>1) La rappresentanza è ammessa (art. 778), non trattandosi di atto personalissimo</p> <p>Art. 778 – Mandato a donare "è nullo il mandato con cui si attribuisce ad altri la facoltà di designare la persona del donatario o di determinare l'oggetto della donazione"</p> <p>2) In caso di minore/incapace servono autorizzazioni prescritte</p> <p>In sede di stipula dell'atto, in via prudenziale, essendo riconducibile al genus della donazione, è preferibile la presenza di almeno 2 testimoni</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Azienda individuale <ul style="list-style-type: none"> „ Attività d'impresa non condotta sotto la forma dell'impresa familiare di cui all'art. 230-bis del c.c." • Partecipazioni "imprenditoriali" <ul style="list-style-type: none"> „ Il trasferimento delle partecipazioni non subisce alcuna limitazione da clausole statutarie che ne condizionino o ne impediscano il trasferimento

Liquidazione		
Casi di liquidazione degli altri legittimari non beneficiari del patto di famiglia	Rinuncia del coniuge	Dispensa da imputazione
<ul style="list-style-type: none"> • Caso della liquidazione degli altri legittimari ad opera del figlio attributario dell'azienda (o partecipazione); • Caso della liquidazione degli altri legittimari ad opera del disponente dell'azienda (o partecipazione); • Caso della liquidazione degli altri legittimari ad opera di un terzo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il soggetto deve prestare il proprio consenso alle attribuzioni • Il soggetto deve irrevocabilmente rinunciare ad ottenere (ora o in futuro) qualsiasi attribuzione a proprio favore 	<ul style="list-style-type: none"> • "In deroga a quanto disposto dall'art. 768-quater, comma 3, del Codice Civile, coloro che hanno ricevuto attribuzioni disposte dal presente contratto sono dispensati da imputazione."

Diritto di recesso e scioglimento del contratto		
Facoltà di recesso	Caso di recesso	Scioglimento del contratto
<ul style="list-style-type: none"> Alla parte cedente è attribuita la facoltà di recedere (ciò scioglie il contratto). È opportuno che alla previsione del diritto di recesso si accompagni un divieto contrattuale di alienazione dell'azienda o della partecipazione sociale per un periodo di tempo corrispondente alla durata della facoltà di recesso. L'esercizio della facoltà di recedere esercitato dal legittimario non assegnatario, mantiene efficace il trasferimento dal disponente al beneficiario. L'esercizio del recesso avviene con dichiarazione unilaterale resa dal soggetto recedente con atto pubblico notarile. La notifica, mezzo ufficiale giudiziario, al domicilio di tutti i contraenti o loro eredi. 	<ul style="list-style-type: none"> Ad effetti reali: contratto stipulato sotto condizione risolutiva. <ul style="list-style-type: none"> Azienda (ed eventuali immobili) ritorna in piena proprietà al cedente/eredi; L'importo delle liquidazioni dei rinunciari va restituito al cedente/eredi. Ad effetti obbligatori: coloro che hanno ricevuto attribuzioni corrispondono al cedente: <ul style="list-style-type: none"> una somma di denaro di valore pari al valore delle attribuzioni; obbligo può essere estinto ritrasferendo il bene oggetto di originaria attribuzione. Riqualificativo: con l'esercizio del diritto di recesso il contratto si intende riqualificato come donazione. 	<ul style="list-style-type: none"> Il patto di famiglia si scioglie per premorienza di uno dei beneficiari rispetto al cedente o per l'esercizio della facoltà di recesso da parte del disponente
		<p style="text-align: center;">Cessazione della qualità di coniuge o di legittimario</p> <p>“Qualora in capo a taluno dei beneficiari delle attribuzioni oggetto del presente contratto vengano meno le condizioni che costituivano il presupposto per l'ottenimento di tali attribuzioni, detto beneficiario o i suoi eredi hanno l'obbligo di restituire a colui che ha effettuato l'attribuzione, o suoi eredi, una somma di denaro di valore pari al valore della ricevuta attribuzione, quale determinato nel presente contratto, maggiorato dell'interesse mensile in misura pari a punti [x] in più del tasso “euribor” a “un mese lettera” tempo per tempo vigente”</p>

(*) Responsabilità

Le informazioni contenute nelle presenti tabelle non hanno rilevanza legale e non possono in alcun modo sostituire l'intervento di un professionista.

Giuseppe Rebecca ha compiuto ogni ragionevole sforzo per assicurare che le informazioni contenute in queste tabelle siano accurate ed aggiornate. Tuttavia, l'applicazione o gli effetti delle norme possono variare a seconda delle fattispecie, ed inoltre le norme sono in continuo mutamento nel tempo. Pertanto, chi sia intenzionato a utilizzare qualsiasi informazione contenuta nella tabella è tenuto a verificarne preventivamente l'applicabilità con un professionista.

Giuseppe Rebecca, Dottore Commercialista in Vicenza

Contra' Lodi, 31 – 36100 VICENZA
Tel. 0444/320420 – Fax 0444/320460

g.rebecca@studiorebecca.it

Via Lago di Lugano, 27 – 36015 SCHIO
Tel. 0445/524652 – Fax 0445/533022

www.studiorebecca.it