

Il passaggio generazionale di aziende e partecipazioni

Giacomo Manzana Elena Iori   

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it 

SUCCESSIONE E DOANZIONE DI AZIENDE

IMPOSIZIONE DIRETTA NELLA SUCCESSIONE O DONAZIONE D'AZIENDA

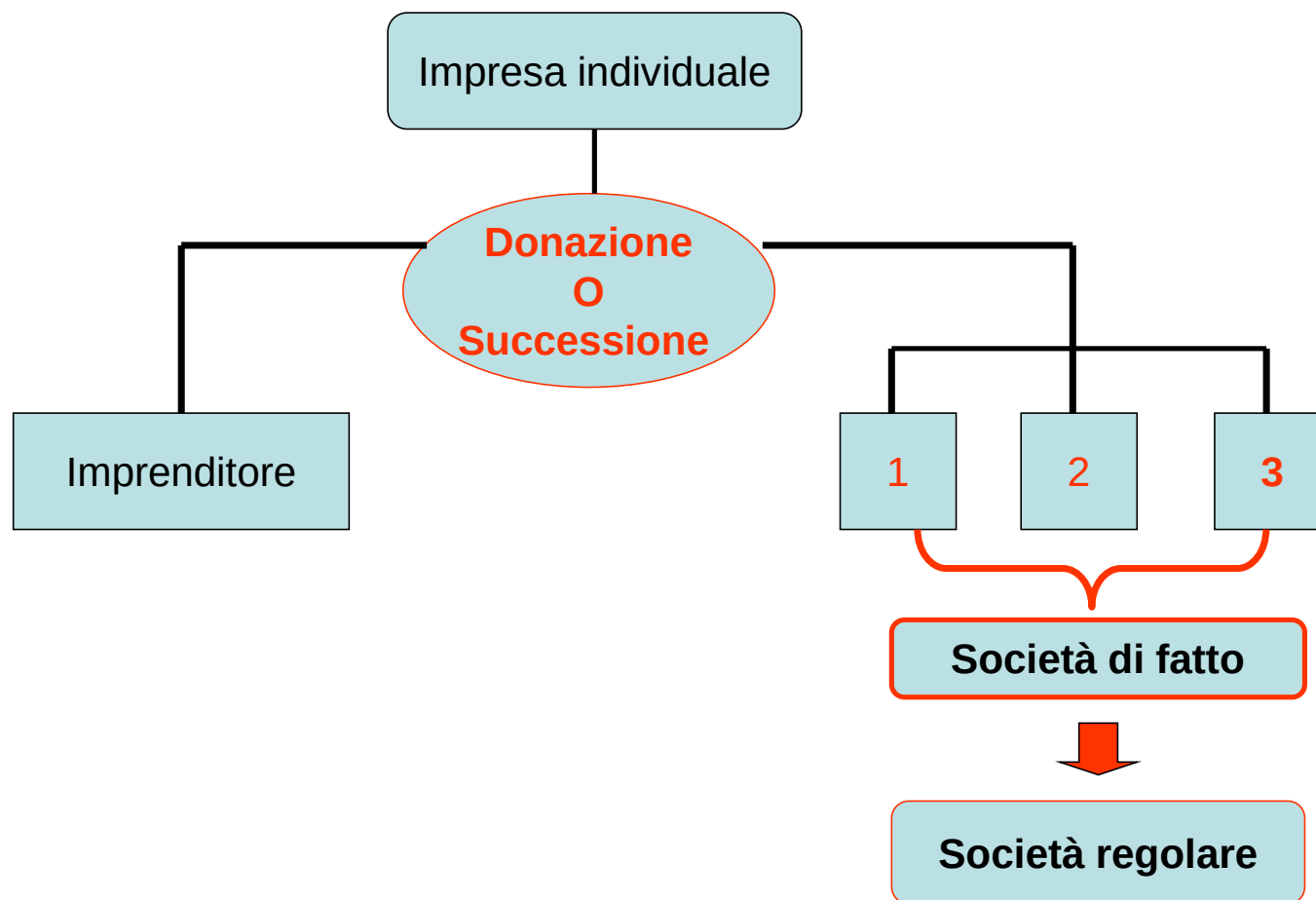
Parlando di passaggio generazionale d'azienda si fa riferimento

- al trasferimento *mortis causa* o per donazione dell'azienda
- alla modificazione della comunione ereditaria che ha ricevuto l'azienda dall'imprenditore deceduto, in impresa individuale.

Tali fattispecie sono regolamentate nell'ambito del Capo VI del Titolo I del TUIR (Irpef) essendo che vengono ad assumere significato limitatamente al passaggio dell'azienda dell'imprenditore individuale.

Altra cosa è infatti il **passaggio di società**: qui ad essere ceduta non è l'azienda bensì i beni di secondo grado rappresentativi dell'azienda, vale a dire le partecipazioni societarie.

Il cambio generazionale di azienda



In caso di passaggio di azienda, occorre distinguere il caso in cui il beneficiario, o i beneficiari della donazione o dell'eredità:

1. continuino l'attività d'impresa
2. non continuino l'attività d'impresa

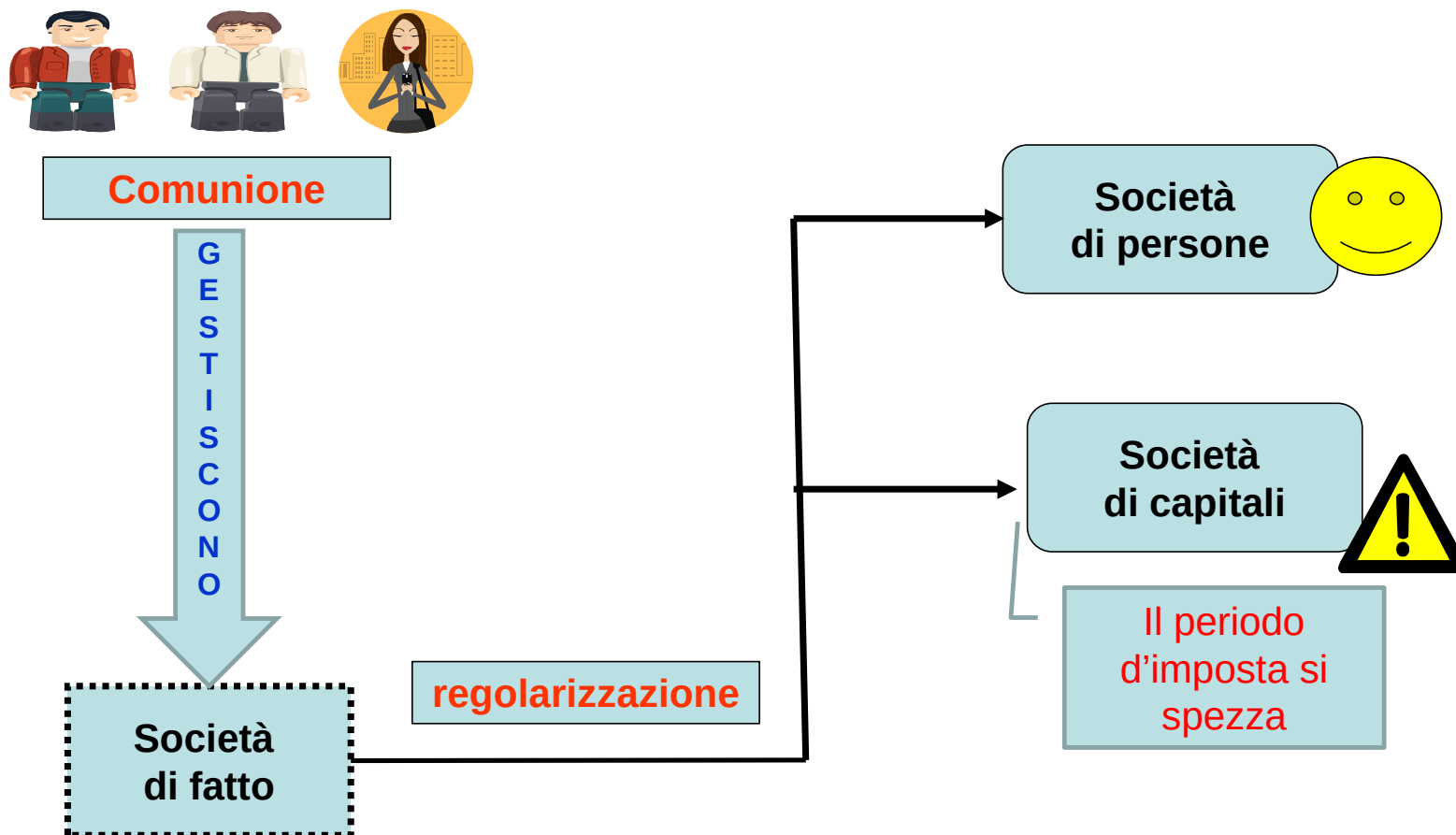
Il beneficiario o i beneficiari continuano l'attività

La continuazione dell'attività da parte dell'erede o del donatario, comporta l'assunzione da parte di questo della qualifica di

- imprenditore
 - società (nel caso di una pluralità di eredi o donatari)
- ed è soggetta alle disposizioni del capo VI del TUIR

In caso di società questa va qualificata come società di fatto ai sensi dell'art. 2249 del codice civile. La sua successiva regolarizzazione è una vera e propria trasformazione (segue le regole contenute nell'art.170 del Tuir)

L'azienda donata a più soggetti



Al verificarsi della continuazione dell'attività da parte dell'erede o del donatario, l'art. 58, comma 1, del TUIR prevede che:

- l'operazione non costituisce realizzo di plusvalenza;
- l'azienda viene assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

L'operazione si intende effettuata a "saldi aperti". Ciò significa che:

- dei beni oggetto di ammortamento, nella contabilità dell'erede o del donatario, verrà indicato il saldo e il fondo ammortamento e verrà mantenuta la preesistente stagionatura,
- le rimanenze conservano la stratificazione fino a quel momento maturata.

La neutralità ai fini delle imposte sui redditi
(art. 58 del Tuir)

Effetti sul donante/erede

Il trasferimento di azienda
per causa di morte
o per atto gratuito
non costituisce realizzo di
plusvalenze dell'azienda stessa

Effetti sul
donatario/de cuis

l'azienda è assunta
ai medesimi valori
fiscalmente riconosciuti

nei confronti del dante
causa

Le posizioni soggettive del dante causa non devono invece riverberarsi sull'avente causa

Ne consegue, ad esempio, che “l'obbligo” conseguente alla tassazione frazionata delle plusvalenze non viene trasferito (concorrendo così per l'intero valore alla determinazione del reddito del dante causa) e con esso il diritto alla riportabilità delle perdite

**Donante/Erede – Neutralità imposte sui redditi
Operativamente - azienda acquisita a saldi aperti fiscali**

- Rimanenze trasferite conservano strati LiFo/FiFo;
- Conferitario subentra processo d'ammortamento fiscale (saldi aperti);
- Spese manutenzione (pro quota rata temporis tra conferente e conferitario);
- Manutenzioni in ammortamento trasferite a conferitario;
- Conferitario acquisisce crediti e fondo svalutazione fiscale.

Qualora l'erede o donatario dovesse essere una società esistente (o di fatto costituitasi dalla comunione ereditaria) l'acquisizione gratuita dell'azienda non realizza il presupposto d'imposta di cui all'art. 88, comma 3, lettera b) del TUIR (in forza del quale i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di liberalità nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa concorrono a formarne il relativo reddito).

La neutralità ai fini delle imposte sui redditi
(art. 58 del Tuir)

Il donatario/erede

Deve mantenere i valori
fiscalmente riconosciuti
(cd. neutralità fiscale o “successione dei valori”)

Aspetti problematici

Donatario Persona fisica

E' pacifico che la donazione/successione è neutrale ai fini delle imposte sui redditi

Donatario società

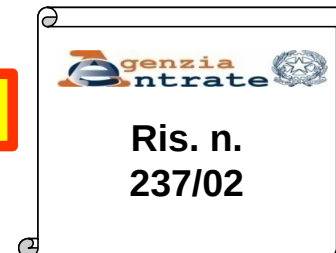
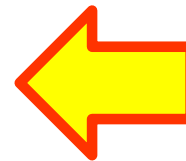
Si discute se sia neutrale o meno

Per DRE Basilicata 2/10/2005
forma reddito come sopravvenienza attiva



Donazione da parte del padre dell'azienda alla srl i cui soci sono i 3 figli.

NEUTRALE!!!



Il trasferimento a titolo gratuito di un ramo d'azienda da una persona fisica a una società commerciale non costituisce per il beneficiario un'operazione neutrale perché genera una sopravvenienza attiva ai sensi dell'articolo 88, comma 3 del Tuir. È irrilevante, pertanto, che la figlia del cedente sia anche socia della srl perché la disciplina sul passaggio generazionale riguarda solo il trasferimento a una persona fisica (**Cassazione con l'ordinanza 33789 del 12 novembre 2021**, che ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate).

La "trasformazione impropria" della società di persone (derivante dalla successione ereditaria) in impresa individuale

L'art. 56 del TUIR prevede che la piena neutralità si viene ad avere anche nel caso in cui, entro cinque anni dall'apertura della successione, a seguito dello scioglimento della società esistente tra gli eredi, la stessa viene assunta da uno solo di essi

**La trasformazione “impropria”
da società di persone a ditta
è stata “ riconosciuta” dalla Giurisprudenza**

**Cassazione
6 febbraio 198
n. 905**

*Non comporta alcuna modificazione
soggettiva delle situazioni
giuridiche attive e passive facenti
capo alla società, che si
concentrano nell'unico socio
rimasto*

**Cassazione
16 marzo 1996
n. 2226**

*Si ha la concentrazione della
titolarità dei rapporti, già facenti
capo alla società, nel socio
residuo*

**L'art. 170 del Tuir
non contempla la
specifica fattispecie**

**T
U
T
T
A
V
V
I
A**

**Nel declassamento della società di
persone in ditta non emergono
plusvalenze imponibili alla duplice
condizione che:**

- 1) il socio superstite continui
l'attività sotto forma di ditta
individuale;**
- 2) i valori dei beni aziendali non
subiscano mutamenti.**



**Circ. n. 54
19.6.2002**

Non rilevanza IVA

Art. 2, comma 3, lett. b) del D.P.R. n. 633/72

Comma 2. Non sono considerate cessioni di beni:

a) ...(omissis)...

b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;

Irap e donazione d'azienda

Sino al 31/12/2007

Art. 11 - D.lgs. n. 446/97

**Escludeva espressamente la
rilevanza della plusvalenza
da cessione d'azienda**

Dal 1/1/2008

Nuovo art. 5-bis

D.lgs. n. 446/97

**Non richiama nella base
imponibile le plusvalenze**



**Opzione metodo da bilancio (art. 5)
La plusvalenza comunque
Non rileva**

Il beneficiario o i beneficiari non continuano l'attività

Nel caso viceversa in cui il beneficiario o i beneficiari della donazione o dell'eredità non continuino l'attività, lo stesso (o gli stessi in comunione) diventa proprietario dell'azienda senza però assumere, in conseguenza di tale operazione, la veste di imprenditore (o di società in caso di comunione)

La cessione dell'azienda ovvero di una sua parte, è tassata come reddito diverso (art. 67 comma 1 lettera h-bis) del TUIR); la quantificazione della plusvalenza, a seguito del rimando che l'art. 71, comma 2 del TUIR fa all'art. 86 del TUIR, è determinata con le norme previste nell'ambito del reddito d'impresa

Azienda donata/ ereditata da persona/e fisica/he che **non
intende/ono gestire**

Tuir – art. 67, lett. **h-bis**)

Sono redditi diversi:

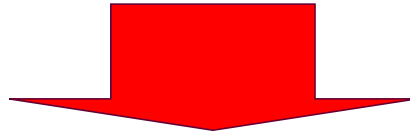
- le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58.

Tuir– art. 71, c. 2

Le plusvalenze indicate alle lettere ... **h-bis**) del predetto articolo 67 sono determinate a norma dell'articolo 86.

Azienda donata/ ereditata da persona/e fisica/he che **non
intende/ono gestire**

Sono oggetto di tassazione, quale reddito diverso, le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquistate per successione o donazione



Tassazione per cessione anche di singoli
beni

Ma se i beni restano in capo al
beneficiario?
NO autoconsumo?! ... salto d'imposta



Redditi diversi (art. 67/71Tuir)

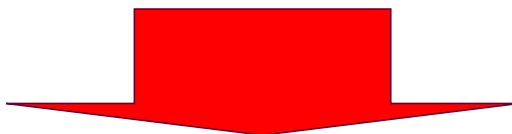
Plusvalenza con regole del reddito d'impresa:

Corrispettivo conseguito, al netto degli oneri accessori

MENO

Costo non ammortizzato

(che è quello riconosciuto in capo al
donante ovvero al *de cuius*)



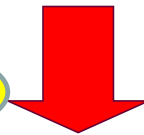
Si ritiene che l'erede o donatario nel costo fiscalmente riconosciuto possa considerare anche le spese sostenute al momento dell'acquisizione (onorari notarili, imposte ecc.)

Redditi diversi (art. 67/71 del Tuir)

Se il donatario/erede familiare non prosegue l'attività e conferisce i beni ricevuti

- in una società preesistente
 - o a quella che sorge fra più donatari, ai quali si applica l'agevolazione,
- si ritiene che si realizzi l'ipotesi prevista dall'articolo 67, comma 1, lettera *h-bis*)

Tuir – art. 9



CONFERIMENTO = CESSIONE

Redditi diversi (art. 67/71 del Tuir)

1. **Criterio di cassa** - pagamento dilazionato in più esercizi: va rapportato il costo delle somme incassate nei diversi periodi d'imposta rispetto al totale del corrispettivo
2. La **plusvalenza non** può essere **rateizzata**
3. **NO tassazione separata**, anche se trattasi di redditi a formazione pluriennale (l'articolo 17 del Tuir non fa alcun riferimento alla fattispecie)
4. L'eventuale **corrispettivo anticipato** rispetto al trasferimento è tassato nel periodo in cui avviene il trasferimento stesso

Non rilevanza IVA

Art. 2, comma 3, lett. b) del D.P.R. n. 633/72

Comma 2. Non sono considerate cessioni di beni:

a) ...(omissis)...

b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;

Le formalità della donazione d'azienda a familiari

Obbligo di atto scritto	Registrazione entro 20 gg a cura del Notaio	Imposta di registro fissa €. 200,00
----------------------------	---	---

Apertura della P.Iva donatario	Modello AA9/19 In vigore dal 1/12010	Chiusura P.Iva donante
--------------------------------------	--	---------------------------

REGISTRO IMPRESE

TRASFERIMENTI D'AZIENDA

ATTI DI TRASFERIMENTO DI AZIENDA

31.1 ISCRIZIONE ATTO DI TRASFERIMENTO DI AZIENDA (Art. 2556 c.c.)

TERMINE: 30 giorni dalla data dell'atto
OBBLIGATO AL DEPOSITO: il notaio

- Codice atto: **A20**
- **Modello TA.** La *distinta* dovrà essere sottoscritta dal notaio, con le modalità indicate nelle NOTE GENERALI.

Allegati

- Atto di trasferimento dell'azienda redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, allegato seguendo le indicazioni previste nelle NOTE GENERALI

Diritti e Bolli

Vedi in **Appendice** la voce relativa al presente paragrafo

Avvertenza

Il deposito va effettuato esclusivamente presso il Registro Imprese ove è iscritto il cedente, ovvero se il cedente non è iscritto, presso il Registro Imprese ove è iscritto il cessionario. Nel caso non siano iscritti né il cedente né il cessionario il deposito va effettuato presso il Registro delle Imprese ove il cedente ha la residenza.

L'IMPOSTA di SUCESSIONE e DONAZIONE

Il Dl n. 262 del 2006 ha previsto la reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs. n. 346/90 nel testo vigente al 24.10.2001 (ossia prima dell'abrogazione disposta dalla Legge n. 383/2001).

E' previsto **a favore del coniuge e dei parenti in linea retta** (ad esempio, figli, figli dei figli, ecc.) è applicabile una franchigia sul valore complessivo netto dei beni ceduti non eccedente, per ciascun beneficiario, l'importo di **€ 1.000.000**.

Nessuna franchigia, invece, per le successioni e donazioni nei confronti di altri soggetti.

TRASFERIMENTI MORTIS CAUSA O A TITOLO GRATUITO (TABELLA D)				
QUALIFICA EREDE/DONATARIO (**)	TIPOLOGIA DI BENI			
	IMMOBILI			ALTRI BENI
	Imposta sulle successioni e donazioni (**)	Imposta ipotecaria	Imposta catastale	Imposta sulle successioni e donazioni
- Coniuge - Parenti in linea retta	Fino a € 1.000.000 (*) ---	2% (ovvero € 168,00 se prima casa)	1% (ovvero € 168,00 se prima casa)	Fino a € 1.000.000 (*) ---
	Oltre € 1.000.000 (*) 4% sull'eccedenza			Oltre € 1.000.000 (*) 4% sull'eccedenza
- Fratelli - Sorelle	Fino a € 100.000,00 (*) ----			Fino a € 100.000,00 (*) ----
	Oltre € 100.000,00 (*) 6% sull'eccedenza			Oltre € 100.000,00 (*) 6% sull'eccedenza
- Altri parenti fino al IV grado - Affini in linea retta - Affini in linea collaterale fino al III grado	6%			6%
Altri soggetti	8%			8%

L'imposta di successione prevede che “**il valore globale netto dell'asse ereditario** è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario (...) e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri” (art. 8 del Dlgs n. 346/1990).

“Le passività deducibili sono costituite dai debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione e dalle spese mediche e funerarie (...)” (art. 20 del Dlgs n. 346/1990).

Stesso dicasi per l'imposta di donazione.

Beni soggetti all'imposta di successione e donazione:

1. Immobili
2. Aziende
3. Azioni
4. Obbligazioni
5. Quote sociali
6. Denaro
7. Crediti
8. Beni mobili (mobilia e gioielli)
10. Quote di fondi comuni di investimento

Si applica la presunzione di cui all'art. 20 del Dlgs n. 346 del 1990 secondo cui "si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso.

Per gli **immobili** (art. 14 del Dgls n. 346 del 1990) assume rilevanza il valore venale. Tuttavia (art. 34, comma 5 del Dgls n. 346 del 1990) l'Ufficio non può rettificare il valore dichiarato qualora questo risulti uguale o superiore al valore catastale rivalutato.

Per le **aziende** (art. 15 del Dgls n. 346 del 1990) assume rilevanza il valore che risulta dalla differenza tra il valore dei beni che la compongono e quello delle passività esistenti in capo alle stesse, senza tener conto dell'avviamento.

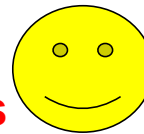
Per le **azioni** assume rilevanza:

- la media dei prezzi dell'ultimo trimestre (società quotate);
- il valore proporzionale del patrimonio netto come risulta dall'ultimo bilancio pubblicato prima dell'apertura della successione/donazione (società non quotate).

Azienda e successione/donazione

Come si determina il valore dell'azienda?

TUS – ART. 8, C 1-bis



**Ai fini della determinazione della base imponibile, il valore globale
dell'asse ereditario in cui siano incluse aziende, deve essere
assunto
al netto dell'avviamento.**

Imposta di donazione/successione **ESENTE SE...**

**Legge n.
244/2007**



- Donatari/Eredi sono il coniuge e/o discendenti;
- Prosecuzione nell'esercizio dell'impresa almeno x 5 anni;
- Esplicita menzione nell'atto di donazione/dichiarazione di successione



**Presenza di immobile
Ipotecarie e catastali
non dovute
(fisse €. 200)**

Legge 24 dicembre 2007, n. 244

4 *ter.* (...). Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, **rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.** Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Fac simile di dichiarazione (da allegare a dichiarazione successione)

I sottoscritti:

- 1) _____, nato a _____ (___), il _____, residente a _____ (___) Via _____, n. __, codice fiscale _____,
2) _____, nato a _____ (___), il _____, residente a _____ (___) Via _____, n. __, codice fiscale _____,
in qualità di eredi (coniuge E/o discendente) del *de cuius* _____,

DICHIARANO

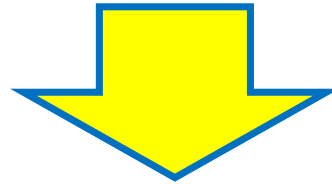
ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, con riguardo all'azienda della impresa individuale _____, con sede in _____ (___) Via _____, n. __, codice fiscale e numero di iscrizione nel Registro delle Imprese di _____ (___) _____, Partita IVA _____, caduta in successione ereditaria in data _____, di volersi avvalere della disposizione che consente il non assoggettamento all'imposta di successione con riferimento al valore della medesima.

A tale proposito **i sottoscritti si impegnano a gestire l'azienda stessa per un periodo non inferiore a cinque anni.** Dichiarano, inoltre, di essere consapevoli che in caso di cessione dell'azienda prima della fine del quinquennio verrà applicata l'imposta di successione con le modalità ordinarie, maggiorata di sanzioni e interessi.

Data e firma

L'inadempimento

In caso di cessione dell'azienda prima del termine del quinquennio verrà applicata l'imposta di successione/donazione con le modalità ordinarie, maggiorata di **sanzioni (30%) e interessi di mora**



Resta ferma la franchigia
ai fini delle predette imposte



La cessione infraquinquennale non sanzionata



SUCCESSIONE O DONAZIONE DI PARTECIPAZIONI

IMPOSIZIONE DIRETTA NELLA SUCCESSIONE O DONAZIONE DI PARTECIPAZIONI

Ad essere ceduta non è l'azienda bensì i beni di secondo grado rappresentativi dell'azienda, vale a dire le partecipazioni societarie.

Per il de cuius o per il donante l'operazione è fiscalmente irrilevante: l'art.67, comma 1 lettera c) e c-bis) del TUIR prevede che la cessione di partecipazioni comporta l'emersione di reddito tassabile solo se effettuata a titolo oneroso.

Per il donatario o l'erede gli effetti sono differenti a seconda che questo:

1. operi in regime d'impresa
2. Non operi in regime d'impresa

Se il donatario o l'erede opera in regime d'impresa la donazione o la successione, quale atto di liberalità comporta la rilevazione di una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante ai sensi dell'art.88, comma 3 lett. b) del TUIR

A fronte della tassazione la partecipazione "acquista" riconosciuto fiscalmente

Se il donatario o l'erede non opera in regime d'impresa non si verifica alcun presupposto d'imposta.

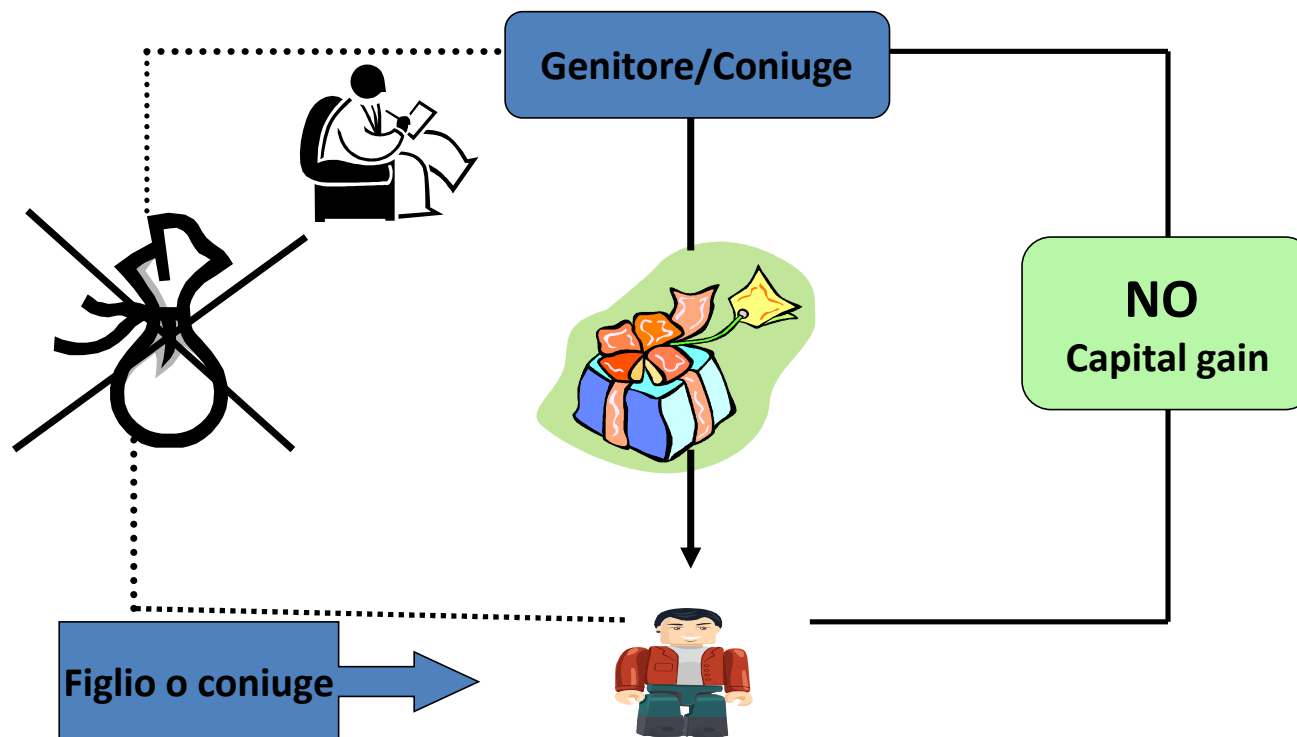
Infatti:

- nel caso in cui l'acquisto della partecipazione sia avvenuto tramite donazione, il costo fiscalmente riconosciuto è il costo del donante (art.68 comma 6, terzo periodo del TUIR)
- nel caso in cui la partecipazione sia stata ricevuta a seguito di successione mortis causa, il costo fiscalmente riconosciuto dalla medesima è pari a quello dichiarato ai fini dell'imposta di successione; nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante.

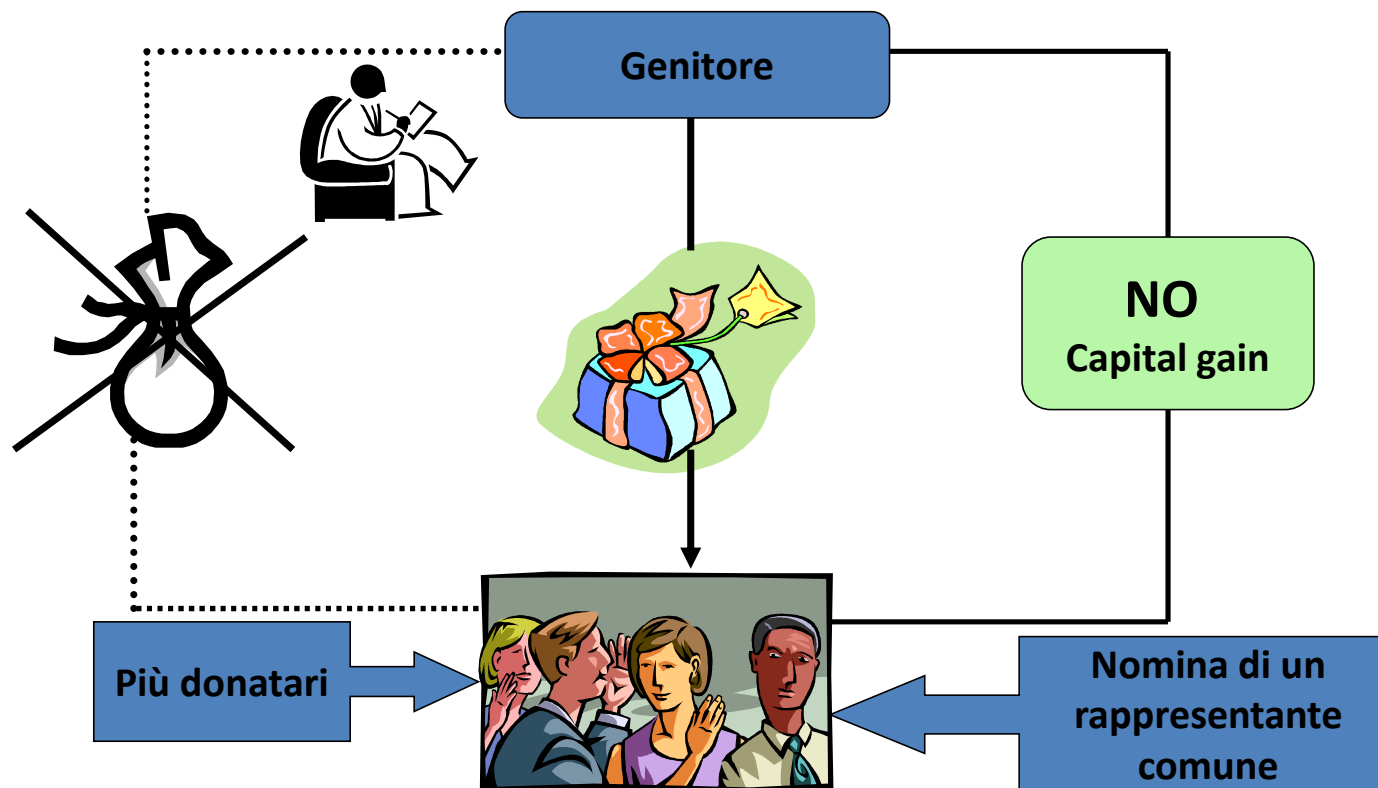
Le formalità della donazione di partecipazione ai familiari

Obbligo di atto scritto	Registrazione entro 20 gg a cura del Notaio	Imposta di registro fissa €. 200,00
-------------------------	---	--

La donazione di partecipazione (art. 67/68 Tuir)



La donazione di partecipazione (art. 67/68 Tuir)



SUCCESSIONI / DONAZIONI

Oggetto dell'imposta
Trasferimento di beni e diritti

Causa



Successione ereditaria, donazione,

TRASFERIMENTI MORTIS CAUSA O A TITOLO GRATUITO (TABELLA D)				
QUALIFICA EREDE/DONATARIO (**)	TIPOLOGIA DI BENI			
	IMMOBILI			ALTRI BENI
	Imposta sulle successioni e donazioni (**)	Imposta ipotecaria	Imposta catastale	Imposta sulle successioni e donazioni
• Coniuge • Parenti in linea retta	Fino a € 1.000.000 (*) ---	2% (ovvero € 200,00 se prima casa)	1% (ovvero € 200,00 se prima casa)	Fino a € 1.000.000 (*) ---
	Oltre € 1.000.000 (*) 4% sull'eccedenza			Oltre € 1.000.000 (*) 4% sull'eccedenza
• Fratelli • Sorelle	Fino a € 100.000,00 (*) ----			Fino a € 100.000,00 (*) ----
	Oltre € 100.000,00 (*) 6% sull'eccedenza			Oltre € 100.000,00 (*) 6% sull'eccedenza
• Altri parenti fino al IV grado • Affini in linea retta • Affini in linea collaterale fino al III grado	6%			6%
• Altri soggetti	8%			8%

Partecipazione e successione/donazione

Come si determina il valore della partecipazione?



TUS – ART. 8, C 1-bis

Per azioni e titoli non quotati, si fa riferimento al valore, alla data di apertura della successione, del **patrimonio netto dell'ente o della società**, risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti ed **escludendo l'avviamento**

Partecipazione e successione/donazione

Art. 3 Trasferimenti non soggetti all'imposta (Art. 3 D.P.R. n. 637/1972)

(...)

4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote

sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore

a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato

rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Imposta di donazione/successione **ESENTE SE...**

**Legge n.
224/2007**



1. Donatari/Eredi sono il coniuge e/o discendenti;
2. Detenzione del controllo per 5 anni (ma solo per soc. di capitali);
3. Esplicita menzione nell'atto di donazione/dichiarazione di successione

Donazione/Successione di partecipazione (solo soc. di capitali)

In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR **il beneficio spetta** limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è **acquisito o integrato** il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

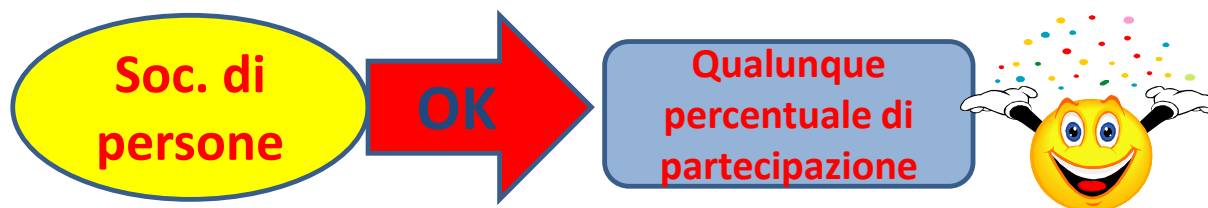


Società di capitali

PARTECIPAZIONE DI CONTROLLO

Devo acquisire o integrare il controllo

- Avevo zero: eredito 51%: 51% - **ok**
- Avevo 11%: eredito 40%: 51% - **ok**
- Avevo 60%: eredito 5% (integro controllo) - **ok**



Circ. n. 11 del 16.2.2007, par. 12.1

Più eredi o donatari con **quota determinata per ognuno**

Più eredi o donatari con **quota pro-indiviso**

O nessuno ha la maggioranza
O solo uno ha la maggioranza



Ok
se la quota rappresenta
almeno il 51%



Legge 24 dicembre 2007, n. 244

4 *ter.* (...). Il beneficio si applica a condizione che **gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento**, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, **apposita dichiarazione in tal senso**. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Fac simile di dichiarazione (da allegare a dichiarazione successione)

I sottoscritti **(società di persone)**:

- 1) _____, nato a _____ (___), il _____, residente a _____ (___) Via _____, n. __, codice fiscale _____,
2) _____, nato a _____ (___), il _____, residente a _____ (___) Via _____, n. __, codice fiscale _____,
in qualità di eredi (coniuge E/o discendente) del *de cuius* _____,

DICHIARANO

ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, con riguardo all'azienda della impresa individuale _____, con sede in _____ (___) Via _____, n. __, codice fiscale e numero di iscrizione nel Registro delle Imprese di _____ (___) _____, Partita IVA _____, caduta in successione ereditaria in data _____, di volersi avvalere della disposizione che consente il non assoggettamento all'imposta di successione con riferimento al valore della medesima.

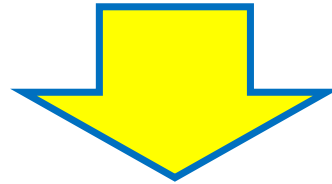
A tale proposito **i sottoscritti si impegnano a mantenere il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni.** Dichiarano, inoltre, di essere consapevoli che in caso di cessione della partecipazione prima della fine del quinquennio verrà applicata l'imposta di successione con le modalità ordinarie, maggiorata di sanzioni e interessi.

Data e firma

L'inadempimento



In caso di cessione della partecipazione prima del termine del quinquennio verrà applicata l'imposta di successione/donazione con le modalità ordinarie, maggiorata di **sanzioni (30%) e interessi di mora**



Resta ferma la franchigia ai fini delle predette imposte



La cessione infraquinquennale non sanzionata



La cessione infraquinquennale non sanzionata



PARTECIPAZIONE PERVENUTA PER SUCCESSIONE COME SI INDIVIDUA IL COSTO FISCALE	
Pervenuta tra il 25/10/2001 e 03/10/2006	Pervenuta in altri periodi
Costo documentato sostenuto dal de cuius	Valore definito e/ o dichiarato ai fini dell'imposta di successione

PARTECIPAZIONE PERVENUTA PER DONAZIONE

COME SI INDIVIDUA IL COSTO FISCALE

Costo documentato
sostenuto dal donante

La vendita della quota

Da parte del socio

Persona fisica

Società semplice

Ass. tra profess. o artisti

Ente non commerciale

**(art. 67 Tuir
criterio di cassa)**

Plusvalenze su partecipazioni non qualificate e non
Persone fisiche

Tassazione sul 100%
della plusvalenza
al netto delle minusvalenze

Imposta sostitutiva del 26%

Riporto delle
minusvalenze eccedenti nei 4 anni
successivi

Come si determina la plusvalenza
(o la minusvalenza)

Plusvalenza (o minusvalenza)

meno

Corrispettivo della cessione

Persone fisiche: importo incassato
(principio di cassa art. 68 Tuir)

Imprese: importo pattuito (principio di competenza – art. 56 86 Tuir)

Costo fiscalmente riconosciuto

Per tutti

Costo d'acquisto o di sottoscrizione

- + versamenti a fondo perduto
- + rinuncia finanziamenti
- + rinuncia crediti

Società di persone – come si determina il cfr

Art. 68, c. 6 del Tuir

*“Per le partecipazioni nelle società indicate dall'articolo 5 (N.d.R. si tratta delle società di persone), il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, **fino a concorrenza dei redditi già imputati**, gli utili distribuiti al socio.”.*



**Ris. n. 398/E
23 ottobre 2008**

Esempio:

Costo acquisto (o sottoscrizione):
febbraio 2006 : 100

- + reddito 2006 : 15
- - perdita 2007 : (20)
- + reddito 2008: 50
- - distribuzione 09: (20)
- - distribuzione 10: (10)
- **Costo fisc. Ricon. : 115**

**+ versamenti f.do perduto
- Restituzione riserve capitale**



Rilevanza dei costi relativi alla cessione

Gli oneri di diretta imputazione sono portati a diretta riduzione del corrispettivo della cessione

Il corrispettivo “soggetta a conguaglio”

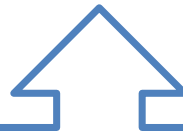
“Il corrispettivo è pari a €. 150.000,00 ma sarà incrementato del 10% del volume di ricavi che eccede €. 500.000,00 relativamente all'anno successivo alla cessione”



Assonime - circolare del 6 luglio 2005, n. 38

Determinazione plusvalenze da cessione di partecipazioni Pex

“Per le operazioni di cessione che ...(omissis)... subiscono “ex post” - a seguito del funzionamento del sinallagma contrattuale - una variazione, in un senso o nell’altro, dei corrispettivi sottoposti ad imposizione nel pregresso regime....



Si applica il regime fiscale vigente al momento della cessione!