

RISOLUZIONE N. 341/E



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 23 novembre 2007

OGGETTO: Istanza di interpello - Donazione di azienda e continuazione dell'attività d'impresa in forma societaria - Trattamento fiscale applicabile ai fini dell'imposta sui redditi, dell'imposta di registro ed altri tributi indiretti

Con istanza di interpello , concernente il trattamento fiscale applicabile a una donazione d'azienda in favore dei figli, nell'ipotesi in cui i donatari intendano continuare l'attività imprenditoriale in forma societaria, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il signor ALFA è titolare di un'azienda che esercita attività di falegnameria ed intende donare ai suoi tre figli l'intero complesso aziendale nel quale è compreso anche un bene immobile.

Nell'atto di donazione dell'azienda i donatari intendono rappresentare la loro volontà di continuare l'esercizio dell'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e di regolarizzare la società di fatto che verrà a costituirsi in una delle società tipiche regolate dal codice civile.

Atteso ciò, l'istante chiede di sapere se:

- in capo al donante si applica il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 58, comma 1, del TUIR;
- ai fini della regolarizzazione della società di fatto da parte dei tre figli in una delle società tipiche e regolate dal codice civile (ad esempio s.n.c. e/o s.r.l.) trova applicazione il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 170 del TUIR;
- l'atto di donazione di azienda, nel quale contestualmente si regolarizzi il rapporto societario di fatto instauratosi tra i donatari con l'accettazione della donazione, sia esente dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che:

- la descritta operazione di donazione di azienda a favore dei tre figli non determina, ai fini delle imposte dirette, alcuna tassazione, né in capo al soggetto donante, né in capo ai soggetti donatari, ai sensi dell'articolo 58, comma 1, del TUIR;
- la successiva regolarizzazione della società di fatto da parte dei tre figli in una delle società tipiche regolate dal codice civile non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni ai sensi dell'articolo 170 del TUIR;
- la donazione dell'azienda ai propri figli con contestuale regolarizzazione della società di fatto instauratasi tra i donatari è esente dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In riferimento all'interpello in trattazione si osserva che ai fini delle imposte sui redditi trova applicazione l'articolo 58, comma 1, secondo periodo, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in base al quale: *“Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”*.

La predetta disposizione intende favorire il passaggio generazionale dell'azienda - sia a titolo di donazione che a titolo di successione per causa di morte - da parte dell'imprenditore individuale a soggetti terzi persone fisiche, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio che intercorre con il beneficiario del trasferimento dell'azienda o del ramo di azienda.

Ciò posto si osserva che la donazione di azienda ai sensi dell'articolo 58, comma 1, secondo periodo, del TUIR rappresenta una fattispecie di trasferimento di azienda in regime di neutralità fiscale, purché, però, i valori dei beni costituenti il complesso aziendale dell'imprenditore individuale siano assunti dal donatario al costo fiscalmente riconosciuto che gli stessi avevano in capo al donante.

La plusvalenza, che in assenza della disposizione in commento avrebbe realizzato il donante, resta allo stato latente e concorrerà alla formazione del reddito da parte del donatario all'atto della cessione dell'azienda o dei singoli beni che la compongono.

In riferimento al secondo quesito, concernente la possibilità di ricorrere all'istituto della trasformazione di cui all'articolo 170 del TUIR in ipotesi di regolarizzazione della società di fatto costituitasi tra i figli dell'imprenditore in

una della società tipiche regolate dal codice civile, la scrivente è del parere che tale disposizione trovi applicazione nella fattispecie rappresentata.

Si ricorda, a tal fine, che l'articolo 170 del TUIR al comma 1 dispone che *“La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*. Resta inteso che trovano applicazione anche tutte le altre disposizioni dettate dall'articolo 170 del TUIR.

Per quanto attiene, infine, l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni al negozio descritto nell'istanza di interpello in esame si fa presente che trova applicazione l'articolo 3, comma 4-ter, del Testo Unico concernente l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con DLGS 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dall'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (d'ora in poi TUS).

Il predetto articolo 3, comma 4-ter, del TUS, prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende, di quote sociali e di azioni *“...effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti (...). 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 (...), 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”*.

Pertanto, nel caso di specie, i figli dell'istante, beneficiari della donazione d'azienda, non sono tenuti a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni, a condizione che rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa e che, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, proseguano effettivamente l'esercizio d'impresa.

Il mancato rispetto di una delle predette condizioni comporta la decadenza dall'agevolazione fruita, il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria nonché della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Viceversa, non si ha decadenza dall'agevolazione in esame qualora il beneficiario conferisca l'azienda o la partecipazione in un'altra società.

Ciò in quanto il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, è assimilabile al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assoluta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;
- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

In riferimento alle modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale si osserva che, in base all'esplicito rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, recato, rispettivamente, dagli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3, del Testo Unico delle disposizioni concernenti le

imposte ipotecaria e catastale, approvato con DLGS 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), le formalità di trascrizione e voltura catastale relative all'atto di donazione di un'azienda nella quale, come nel caso di specie, è compreso un immobile, sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

Infine, si precisa che la regolarizzazione del rapporto societario di fatto che i donatari intendono effettuare nell'atto di donazione, comporta la costituzione di una società mediante conferimento di azienda comprensiva di immobile ed è, quindi, soggetta all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 4, lett. a), numero 3), della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico concernente l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinariamente prevista dal TUIC.

La presente risposta, sollecitata dalla Direzione Regionale , è resa ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.