

Partecipazioni in società senza impresa con imposta di successione

Sui trasferimenti aventi ad oggetto **partecipazioni in società** che non svolgono un'effettiva attività d'impresa (e quindi di mero godimento) è esclusa l'applicazione del **regime di esenzione** dall'**imposta di successione** e **donazione** di cui all'art. 3 c. 4-ter D.Lgs. 346/90.

di **Marco Nessi** - Dottore Commercialista

Il caso esaminato

Nel caso oggetto di contenzioso, una società (Sarl) veniva costituita mediante conferimento della nuda proprietà di taluni immobili ubicati in Italia. Successivamente i soci donavano le rispettive quote sociali ai figli e, nel relativo atto, veniva applicato il **regime di esenzione** dall'**imposta di donazione** previsto dall'art. 3 c. 4-ter D.Lgs. 346/90. L'Agenzia delle Entrate disconosceva l'applicabilità del regime di esenzione, nel presupposto che, nel caso specifico, la società doveva più propriamente classificarsi tra i soggetti di mero godimento immobiliare e, come tali, privi di impresa.

La norma di riferimento

L'art. 3 c. 4-ter D.Lgs. 346/90 contiene un'importante agevolazione fiscale volta a favorire il passaggio generazionale. Secondo questa disposizione, infatti, previo rispetto di specifici requisiti (soggettivi e oggettivi) previsti, i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta di successione e donazione.

Quanto ai **presupposti soggettivi**, il trasferimento dell'azienda può giovare della sostanziale esenzione da prelievo fiscale se effettuato a favore:

- dei **discendenti** del donante-titolare;
- del **coniuge** del donante-titolare.

Dalla lettera della norma si evince che sia il donante che il donatario (o i donatari) devono essere necessariamente persone fisiche: è così escluso che beneficiario possa essere una società in cui il discendente o il coniuge dell'imprenditore rivestano la qualifica di socio unico.

Sotto il **profilo oggettivo**, la previsione in esame è applicabile ai trasferimenti di:

- aziende o rami d'aziende;
- quote sociali o azioni.

Il trasferimento dei sopra citati beni a titolo gratuito può essere attuato attraverso diverse fattispecie negoziali ovvero donazione, costituzione di vincoli di destinazione ovvero **patti di famiglia** (cfr. artt. 768-*bis* e ss. c.c.).

Oltre a quanto sopra, per poter beneficiare dell'agevolazione, gli aventi causa devono proseguire nell'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della **dichiarazione di successione** o all'atto di donazione, un'apposita dichiarazione in tal senso (a commento si vedano: Cass. 7429/2021; Cass. 29506/2020).

Il principio espresso

Nel ribadire la validità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, la Suprema Corte, con la sentenza del 28 febbraio 2023 n. 6082, ha confermato che, ai fini dell'applicazione del **regime di esenzione** dell'imposta di **successione** e **donazione**, in caso di trasmissione di quote di società di capitali, sono necessari non solo l'acquisizione del controllo della società trasferita (peraltro, secondo l'orientamento espresso, "di diritto") e la sua detenzione per almeno un quinquennio, ma anche l'ulteriore requisito costituito dall'"esercizio dell'impresa" da parte della stessa. Stante quanto sopra, l'agevolazione è quindi applicabile a tutti i **trasferimenti di partecipazioni in società di capitali** che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo (di diritto) di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa. Il principio espresso è coerente con la finalità della norma,

che è quella di non pregiudicare la continuità aziendale e la salvaguardia dei livelli occupazionali al momento del passaggio generazionale (si veda la Commissione UE nelle raccomandazioni n. 94/1069/CE del 1994 e n. 98/C93/02 del 1998). In tal senso, infatti, secondo la Cassazione:

- soltanto a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al **trasferimento di un'azienda**;
- in caso contrario, verrebbero agevolate le partecipazioni possedute nelle "**società senza impresa**", ovvero le situazioni in cui sono stati veicolati beni che non costituiscono un'azienda (denaro, fabbricati, terreni, valori mobiliari) con il rischio di uno svuotamento del tributo successorio.

Conclusioni

L'ordinanza in commento ha esaminato una tematica che nel corso degli anni ha dato vita ad un ampio dibattito dottrinale. Già in precedenza infatti, l'Agenzia delle Entrate aveva escluso la possibilità di applicare il **regime di esenzione** in assenza di una "azienda" (si veda interpello 552/2021). Questa interpretazione restrittiva, ancorché non prevista a livello normativo, ad oggi deve ritenersi prevalente, e comporta la necessità di risolvere molti dubbi interpretativi tra i quali, in primis, l'individuazione delle modalità con cui è possibile configurare la sussistenza di un'attività d'impresa. È verosimile ritenere che questa situazione possa ritenersi esistente in presenza di un'azienda, da individuare secondo le molteplici interpretazioni giurisprudenziali espresse in materia.

Resta il fatto che, in un'ottica di favorire la **pianificazione successoria**, l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione è certamente penalizzante per i trasferimenti delle società "cassaforte" (ovvero le società di mera gestione della liquidità), delle immobiliari pure e anche delle società semplici e, più in generale, di tutti i soggetti che sono privi di un'azienda in senso stretto (e che, come tali, a questo punto, non dovrebbero mai poter fruire del regime di esenzione previsto dall'art. 3 c. 4-ter D.Lgs. 346/90).

Fonte: Cass. 28 febbraio 2023 n. 6082

© Copyright - Tutti i diritti riservati - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A.