

# MASTER IN AGRICOLTURA

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
di Mantova

TERZA GIORNATA  
24.9.2019

- Imposta di registro, di successione e donazione in agricoltura
  - Il passaggio generazionale
- Relatori dott. Sandro Garrò – notaio Cristiano Casalini

## IL PASSAGGIO GENERAZIONALE

Con l'espressione "passaggio generazionale d'impresa", si indica, nel linguaggio economico-giuridico, una serie di operazioni, idonee a garantire la successione, *inter vivos* o *mortis causa*, nell'esercizio, diretto o indiretto, dell'impresa.

Il perimetro delle fattispecie giuridiche interessate è assai ampio, comprendendo:

- circolazione dell'azienda
- circolazione delle partecipazioni societarie

con finalità della trasmissione:

- ❖ solitamente non corrispettiva o non onerosa dei beni di primo o di secondo grado
- ❖ talvolta onerosa (punto di debolezza: necessità di procurarsi risorse finanziarie adeguate)

a favore di coniuge e/o discendenti:

- I. un figlio
- II. più figli

quindi realizzazione attraverso diversi strumenti giuridici, tra loro anche variamente combinati,  
da armonizzare con le vigenti disposizioni civilistiche e fiscali

## IMPOSTE SUCCESSIONE E DONAZIONE

GRADO DI PARENTELA	ALIQUOTE	FRANCHIGIA
Coniuge, figli, parenti in linea retta	4%	1 mln di €
Fratello o sorella	6%	100.000 €
Altri parenti sino al 4 <sup>^</sup> grado	6%	Nessuna
Altri eredi	8%	Nessuna

## **BENI IMMOBILI**

Imposte ipotecarie (2%) e catastali (1%)

Tassa ipotecaria, imposta di bollo e tributi speciali

Non sono previste particolari agevolazioni per CD e IAP, ad esclusione imprenditoria giovanile

Valore imponibile terreni agricoli: criterio valutazione automatica in base al reddito dominicale

Valore imponibile fabbricati rurali (in presenza requisiti fiscali determinati da legge e annotazione catastale): zero (Ris. 207/E del 6.8.2009)

## **AGEVOLAZIONI**

- ❖ Abitazione principale
- ❖ Imprenditoria giovanile in agricoltura (L. 15.12.1998 n. 441)
- ❖ Compendio unico
- ❖ Territori montani
- ❖ Maso chiuso

## **PARTECIPAZIONI**

Patrimonio netto contabile risultante da bilancio o inventario, ovvero, in mancanza, valore complessivo beni e diritti (esclusi avviamento e rivalutazioni)

## DONAZIONE D'AZIENDA

Forma tipica con cui l'imprenditore individuale attua in vita il passaggio generazionale d'impresa. È un contratto retto da causa liberale regolato da art. 769 e ss. Cod. Civ.: una parte (donante), per spirito di liberalità, arricchisce un'altra parte (donatario) senza conseguire alcuna controprestazione in cambio.

Nelle imposte indirette, in tutti i casi in cui la donazione dell'azienda si ponga (originariamente o per fatti sopravvenuti) al di fuori del perimetro applicativo della **agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990**, si applicano le disposizioni ordinarie.

Imposta donazione: base imponibile si valuta in base al disposto dell'art. 15 D.Lgs. n. 346/1990; applicabili franchigie ed aliquote previste dall'art. 2, commi 48 ss., D.L. 262/2006

Imposte ipotecarie e catastali applicabili le aliquote ordinarie del 2% e 1% sul valore degli immobili compresi nel complesso aziendale.

L'operazione fuoriesce, invece, dal campo applicativo Iva, stante la espressa esclusione di cui all'art. 2, c. 3, lett. b), D.P.R. 633/72, per i trasferimenti che hanno ad oggetto aziende o rami di azienda.

### **ART. 3 COMMA 4-TER D.LGS. 346/1990**

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.

Cfr. Circolare A.E. n. 3/E del 22 gennaio 2008

Quindi **non assoggettamento al tributo**  
ricorrendo determinate condizioni applicative  
di tipo sia oggettivo sia soggettivo  
con adeguata formalizzazione:

- **oggetto** della donazione deve essere una azienda o un ramo di azienda
  - **beneficiari** della donazione devono essere i discendenti o il coniuge del donante
  - ❖ il donatario deve **proseguire l'esercizio dell'attività di impresa** per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di trasferimento
  - ✓ deve essere resa, contestualmente all'atto di donazione, una **dichiarazione** da parte del donatario per il rispetto di tale ultima condizione.
- 
- Il problema della donazione con riserva di usufrutto

**Donazione di azienda a più figli  
continuazione attività impresa in forma societaria  
previa regolarizzazione società di fatto**

Ris. A.E. n. 341/E del 23.11.2007

Applicazione alla donazione, sussistendo i presupposti, art. 3 comma 4-ter TUS (quindi esenzione imposte donazione, esenzione imposte ipo-catastali)

Regolarizzazione rapporto societario di fatto: costituzione di società mediante conferimento azienda (comprensiva di immobili): imposta di registro in misura fissa e imposte ipotecarie e catastali proporzionali (secondo A.E. ma in realtà dovrebbero essere in misura fissa pure ipo-catastali)

## CONFERIMENTO DI AZIENDA

- ❑ in una società preesistente  
oppure
- ❑ di nuova costituzione (c.d. *newco*)

in questo modo:

- a) l'imprenditore conferente passa da una gestione diretta (l'esercizio in forma individuale) ad una indiretta dell'attività (ossia, mantenendo, almeno per un certo periodo, la partecipazione nella società ed esercitando i diritti connessi)
- b) oppure l'imprenditore procede, successivamente, alla cessione della partecipazione (e dismette la gestione, anche indiretta)

L'imposta fissa è prevista sia per il tributo di registro dall'art. 4, Tariffa, D.P.R. 131/1986 sia, qualora l'azienda contenga immobili, per le imposte ipo-catastali, dall'art. 10 D.Lgs. 347/90 e dagli artt. 4, 10, Tariffa, D.Lgs. n. 347/1990.

## IMPOSTA DI REGISTRO

Art. 4. Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986

1. Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole:

**a)** costituzione e aumento del capitale o patrimonio

1) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su beni immobili, salvo il successivo n. 2) le stesse aliquote di cui all'art. 1 ...

3) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa **IMPOSTA FISSA euro 200**

...

5) con conferimento di denaro, di beni mobili, esclusi quelli di cui all'articolo 11-bis della tabella, e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti **IMPOSTA FISSA euro 200** ---

**d)** assegnazione ai soci, associati o partecipanti: ...

2) in ogni altro caso le stesse aliquote di cui alla lett. a)

**e)** regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa **IMPOSTA FISSA euro 200** (Nota II) *L'imposta di cui alla lettera e) si applica se l'atto di regolarizzazione è registrato entro un anno dall'apertura della successione. In ogni altro caso di regolarizzazione di società di fatto, ancorché derivanti da comunioni ereditarie, l'imposta si applica a norma dell'articolo 22 del testo Unico.*

## IMPOSTA CATASTALE E IMPOSTA IPOTECARIA

**Art. 10 D.Lgs. 347/1990** Oggetto e misura dell'imposta

1. Le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2, anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 2. L'imposta è dovuta nella **misura fissa di euro 200** per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, di fusioni di e di scissioni società di qualunque tipo e di **conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa**, per quelle eseguite in dipendenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione, nonché per quelle eseguite in dipendenza degli atti di cui all'articolo 1, comma 1, quarto, quinto e nono periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

**Art. 4 Tariffa D.Lgs. 347/1990** Trascrizione di atti o sentenze che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari ..... di atti di fusione di società di qualunque tipo e di atti di **conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa**, nonché di atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione IMPOSTA FISSA euro 200 NOTE: Se gli atti di regolarizzazione di cui sopra sono registrati dopo un anno dall'apertura della successione si applica l'imposta proporzionale indicata all'art. 1.

Al tempo stesso, però, il conferimento di azienda si presta ad essere utilizzato quale momento di una più articolata operazione giuridico-economica, mediante la quale pianificare il passaggio generazionale.

- A) conferimento dell'azienda (comprensiva di immobili o meno) in società con successiva donazione delle partecipazioni
- B) donazione dell'azienda ai familiari e successivo conferimento dell'azienda in società

## **Il conferimento in società con successiva donazione delle partecipazioni**

L'imprenditore individuale potrebbe scegliere di conferire l'azienda nella società già esistente e, successivamente, di donare agli altri soci le partecipazioni ricevute in cambio.

All'imposizione fissa di registro (e nelle imposte ipo-catastali) per l'operazione di conferimento, si accompagna il possibile godimento dell'esenzione ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 per la donazione delle partecipazioni ai familiari (o, comunque, qualora non si realizzassero i requisiti agevolativi, la tassazione avverrebbe considerando le [basse] aliquote e le [alte] franchigie previste per i trasferimenti gratuiti ai familiari)

## **La donazione dell'azienda ai familiari ed il successivo conferimento dell'azienda in società**

Ai fini delle imposte indirette, si potrebbe ipotizzare applicazione del regime di esenzione previsto per le donazioni di azienda, mentre il conferimento dell'azienda sarebbe assoggettato ad imposizione fissa di registro (oltre che, eventualmente, nelle ipo-catastali). Occorre però osservare che il successivo conferimento dell'azienda in società potrebbe essere considerato - ove ne ricorrano i presupposti - quale fattispecie realizzativa, in grado cioè di comportare l'emersione e la tassazione delle plusvalenze non tassate in occasione della donazione, per effetto dell'art. 58 Tuir. [Infatti, l'art. 67, lett. h-bis), Tuir, assoggetta a tassazione, in capo alle persone fisiche, le "plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58"; nel nostro sistema, il conferimento è equiparato ad una cessione onerosa dall'art. 9, ultimo comma, Tuir].

La stessa Agenzia delle Entrate ha in passato fatto ricorso ad un più generale principio di neutralità, quando ha ritenuto non realizzativa la fattispecie di donazione di azienda effettuata da un imprenditore individuale ai propri figli (non imprenditori) che, contestualmente, davano vita ad una società di fatto, successivamente "regolarizzata" in una delle società tipiche del codice civile.

## **La donazione dell'azienda da parte dell'imprenditore individuale alla società costituita dai propri figli**

Pur frequente nella pratica è sicuramente da sconsigliare, se si considerano gli alti costi fiscali nelle imposte sui redditi «rilevazione di sopravvenienze attive» (e anche quelli nella imposizione indiretta).

regime fiscale particolarmente gravoso:

**imposte sui redditi**, a fronte della neutralità del passaggio (a favore del donante), la società dovrebbe rilevare una sopravvenienza attiva pari al valore di mercato dell'azienda donata.

**imposta sulle successioni e donazioni**, la donazione di azienda ad un soggetto societario non può in nessun modo godere della agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, dovendo quindi essere tassata con l'aliquota più elevata.

Potrebbero però essere percorribili strade giuridicamente alternative, come quella del conferimento di azienda in società con successiva donazione della partecipazione agli altri soci oppure della donazione dell'azienda direttamente ai soci.

## **DONAZIONE DI PARTECIPAZIONI SOCIETARIE**

Anche la cessione gratuita di partecipazioni societarie, al pari della cessione gratuita di azienda, gode del regime di favore nell'imposta sulle successioni e donazioni, ai sensi del già visto **art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990**.

Qualora invece la donazione delle partecipazioni non integri, fin dall'inizio, i requisiti agevolativi, l'imposizione ordinaria dovrà tenere conto dell'art. 2, comma 49, TUS per la individuazione delle aliquote e dell'art. 16 (applicabile anche ai fini dell'imposta sulle donazioni, in virtù del richiamo contenuto all'art. 56, comma 4) per la determinazione della base imponibile



determinazione del valore delle quote di s.s. agricola titolare di immobili, in assenza di bilancio o inventario (valore immobili = valore reale da perizia o valutazione automatica in base al reddito dominicale?)

## **PATTO DI FAMIGLIA**

*Art. 768-bis Cod. Civ. (Nozione) - E' patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti.*

L. 55/2006, in attuazione di indirizzi di politica legislativa comunitaria in tema di trasmissione delle imprese produttive, mira a disciplinare il passaggio generazionale dell'azienda e a garantirne la stabilità

L'istituto consente all'imprenditore (disponente) - il quale teme che alla propria morte si determini la frammentazione dell'impresa - di stipulare un contratto in virtù del quale trasferisce l'azienda o le quote o le azioni («bene produttivo») a uno o più discendenti (assegnatario o assegnatari)

**FINALITA'** essenzialmente divisoria

### **SOGGETTI ED OGGETTO**

**VANTAGGI:** cristallizzazione dei valori alla data del "Patto di Famiglia"; inibizione o impedimento dell'esercizio delle azioni di riduzione e collazione (sia con riferimento al «bene produttivo» sia alle attribuzioni effettuate ai legittimari non assegnatari ex art. 768-quater comma 3 c.c.)

**imposizione indiretta** art. 3, c. 4-ter, D.Lgs. 346/1990, "anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile"

rinunzia da parte partecipanti (non assegnatari) all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante secondo A.E. non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale ex art. 11, tariffa, parte prima, allegata D.P.R. 131/1986

Sempre secondo A.E., quando, nei diversi passaggi, si dà luogo al trasferimento di beni immobili o di diritti reali immobiliari, devono essere applicate le imposte ipotecaria e catastale con le aliquote ordinarie del 2% (art. 1, tariffa, D.Lgs. 347/1990) e 1% (art. 10, D.Lgs. 347/1990). Nell'ipotesi di trasferimento di azienda agevolato ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, comprendente beni immobili, l'imposizione non si realizza, per effetto del rinvio contenuto nell'art. 1, co. 2 e art. 10, co. 3, D.Lgs. 347/1990 alle volture e le formalità relative ai trasferimenti di cui all'art. 3, D.Lgs. 346/1990.

## **MODI DI ATTUAZIONE**

- La rinuncia da parte dei legittimari non assegnatari/beneficiari alla liquidazione
- La liquidazione dei legittimari da parte dell'assegnatario
- 1) La donazione di «beni non produttivi» dal disponente a tutti i legittimari (pro indiviso ed in proporzione alla quota di legittima a ciascuno spettante) e 2) il patto di famiglia con attribuzione del «bene produttivo» al solo beneficiario e contestuale liquidazione da parte di quest'ultimo degli altri legittimari mediante attribuzione ai medesimi, sempre in proporzione alle rispettive quote di legittima, della quota indivisa ricevuta per donazione dal disponente (atto 1); 3) eventuale divisione della massa tra i legittimari non assegnatari
- La liquidazione dei non assegnatari ad opera del disponente:
  - a) adempimento del debito altrui
  - b) liquidazione dei partecipanti ed assegnazioni provenienti dal disponente con fine diverso **(PATTO DI FAMIGLIA VERTICALE)**

Secondo Cass. (ordinanza 32823 del 19 dicembre 2018) «il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis c.c. e ss. è assoggettato all'imposta sulle donazioni per quanto concerne sia il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 ter), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; quest'ultima corresponsione è assoggettata ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente e assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario».

Quindi il trasferimento di beni/denaro dall'assegnatario al legittimario (fratello/sorella) va tassato come donazione tra parenti in linea collaterale (franchigia 100mila euro e aliquota 6%)  
anziché come donazione modale (art. 58 co. 1 TUS) del disponente al figlio non assegnatario (franchigia 1milione euro e aliquota 4%)



esemplificando la tesi con donazione modale/donazione indiretta: Tizio dona 100 a Caio con onere di trasferire 30 a Mevio. La prima donazione (da Tizio a Caio) sarà tassata su un valore di 70; la seconda (da Tizio a Mevio) avrà una base imponibile di 30.

## **SUCCESSIONE MORTIS CAUSA DELL'AZIENDA**

**Imposizione indiretta:** posta l'esclusione ai fini Iva, ritorna applicabile l'art. 3, comma 4-ter, D.lgs. n. 346/1990, e quindi il regime di esenzione, nelle imposte sulle successioni, ipotecarie e catastali, alle condizioni legislativamente previste.

## **SUCCESSIONE MORTIS CAUSA DELLE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE**

*Art. 2284 Cod. Civ. (Morte del socio) - Salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di morte di uno dei soci, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società, ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano.*

## ALTRE IPOTESI

- a) scioglimento della società costituitasi tra eredi o beneficiari dell'azienda con assegnazione ad uno dei soci
- b) donazione o successione *mortis causa* dell'azienda a favore di una pluralità di soggetti e successiva regolarizzazione della società di fatto (con espresso riferimento alla imposizione della regolarizzazione della società di fatto, derivante da **comunione ereditaria di azienda**, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa v. art. 4 lett. e) Tariffa D.P.R. 131/1986, art. 10 comma 2 e art. 4 Tariffa D.Lgs. 347/1990)
- c) "trasformazione" di società in impresa individuale = morte cessione quota e recesso/scioglimento/assegnazione azienda al socio superstite (imposta fissa di registro; imposte ipo-catastali proporzionali perché la previsione dell'imposizione fissa per tali imposte riguarda solo il caso del conferimento di azienda e non anche dell'assegnazione) cfr. Ris. A.E. n. 47/E del 3.4.2006
- d) trasformazione di impresa individuale in società = conferimento di azienda

**GRAZIE  
DELL'ATTENZIONE**

**c.casalini@veronanotai.it**

