

Imposta di successione e donazione

Non soggetto a imposta il trasferimento d'azienda *mortis causa* o effettuato per donazione, patto di famiglia e trust

di Angelo Busani (*)

La riforma dell'imposta di successione e donazione, recata dal D.Lgs. n. 139/2024, ha comportato la riscrittura della norma (l'art. 3, comma 4-ter, del testo unico dell'imposta di successione e donazione) in tema di trasferimenti di azienda non soggetti a imposta se effettuati, a certe condizioni, per successione *mortis causa* oppure per donazione, patto di famiglia e trust. La riforma impone quindi la rilettura della norma in esame per verificarne il grado di discontinuità con la normativa previgente, specie in relazione alla modificazione della tassazione degli atti inerenti all'istituzione di un trust.

The reform of the inheritance and gift tax brought about by Legislative Decree 139/2024 has entailed the rewriting of the provision (Article 3, paragraph 4-ter of the Consolidated Law on inheritance and gift tax) concerning the non-taxable transfers of a going concern [azienda] when carried out, under specific conditions, mortis causa or by gift, family pact [patto di famiglia] or trust. The reform, therefore, requires a reassessment of the provision in question in order to determine the extent of its divergence with the previous legislation, particularly with respect to the change of the taxation of transactions related to the establishment of a trust.

I trasferimenti oggetto di agevolazione

Il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (1), all'art. 3, comma 4-ter (2), primo periodo, dispone che determinati

“trasferimenti [...] di aziende o di rami di esse”, al ricorrere di specifici presupposti e fatte salve determinate condizioni, “non sono soggetti” all'imposta di

(*) Il contributo è stato sottoposto, in forma anonima, alla valutazione di un *referee*.

(1) Il D.Lgs. n. 346/1990 reca il Testo unico dell'imposta di successione e donazione, d'ora innanzi, in acronimo, il “TUS”.

(2) Il comma 4-ter è stato aggiunto all'art. 3 TUS, dall'art. 1, comma 78, lett. a), L. 27 dicembre 2006, n. 296 (intitolata “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2007”) con effetto per le successioni apertesi a decorrere dal 3 ottobre 2006, nonché per gli atti pubblici formati, gli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Il comma 4-ter è stato poi modificato (introducendovi l'estensione dell'agevolazione ai trasferimenti, oltre che a favore dei “discendenti”, anche a favore del “coniuge” del soggetto disponente, dall'art. 1, comma 31, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (intitolata “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2008”), con decorrenza dal 1° gennaio 2008.

Infine, il comma 4-ter è stato sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. d), D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 (intitolato “Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle

successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA” e applicabile (art. 9, comma 3, D.Lgs. n. 139/2024) “agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire” dal 1° gennaio 2025 “nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data”.

L'introduzione della normativa recata dal comma 4-ter derivò da un evidente impulso delle istituzioni europee e, cioè, dall'invito, rivolto agli Stati membri, di agevolare la successione generazionale nel governo delle imprese: cfr. Zizzo, *I trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 17, 1351, il quale rileva, più nel dettaglio, che nei documenti della Commissione delle Comunità europee (Raccomandazione n. 94/1069/CE del 7 dicembre 1994 e successiva Comunicazione n. 98/C 93/02, pubblicata nel 1998) “l'onere tributario è infatti additato come uno dei principali fattori di crisi in tale frangente: la necessità di reperire le risorse per assolverlo potrebbe costringere i beneficiari ad indebitarsi o a liquidare una parte delle attività dell'impresa, mettendo in pericolo la sua sopravvivenza, con conseguente perdita di posti di lavoro e di benessere sociale”; Stevanato, *L'agevolazione delle trasmissioni d'impresa nel tributo*

successione e di donazione (3) (4) (con la conseguenza che, se si tratta di trasferimenti per atto tra vivi, l'atto che li reca deve essere registrato gratuitamente, ai sensi dell'art. 55, comma 2, TUS) (5), ciò che, tra l'altro, comporta l'estraneità (6) di detti trasferimenti al coacervo (7) di cui all'art. 57, comma 1, TUS).

Con l'espressione "trasferimenti [...] di aziende o di rami di esse" (dato che l'imposta di successione e donazione si applica "ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da

trust e da altri vincoli di destinazione": art. 1, comma 1 (8), TUS) il legislatore evidentemente allude (9) a un eterogeneo insieme di situazioni, elencabili come segue:

- a) i trasferimenti che conseguono a una successione *mortis causa*;
- b) i trasferimenti che conseguono a una donazione (o che siano posti in essere tramite i patti di famiglia" di cui agli artt. 768-bis (10) ss. c.c.);
- c) i trasferimenti che il trustee di un trust effettui a vantaggio dei beneficiari del trust (oppure che, in

successorio, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 588, per cui "è evidente che la norma di esenzione citata si ispira all'esigenza di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea di tendenza dei sistemi tributari europei (si veda anche, sul punto, le raccomandazioni della Commissione UE n. 94/1069/CE del 1994, e n. 98/C 93/02 del 1998), allo scopo di non pregiudicare il *going concern* di aziende che, donate o cadute in successione, potrebbero dover essere cedute, in tutto o in parte, per consentire agli eredi o donatari di procurarsi la provvista con cui assolvere gli obblighi tributari. Questa condivisibile esigenza si è tradotta in un intervento che va in una duplice direzione, giacché vengono esentati i trasferimenti di aziende o rami di azienda, nonché i trasferimenti di partecipazioni societarie". Cfr., inoltre, Corasaniti, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 1881; Magli, *Note critiche sul passaggio generazionale dell'impresa familiare, tra patto di famiglia, strumenti alternativi di diritto societario e trust*, in *Contr. impr.*, 2019, 4, 1617; Marzo, *L'imposta sulle successioni e donazioni nei trasferimenti d'azienda*, in *Notariato*, 2018, 1, 116; Peta, *Il nuovo orientamento della Cassazione in tema di trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Notariato*, 2021, 2, 222.

Cfr. anche, in giurisprudenza, Cass. Civ. 19 dicembre 2018, n. 32823 (sulla quale cfr. Busani, *La Cassazione: sul patto di famiglia imposta di donazione pesante*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 dicembre 2018), in *Notariato*, 2019, 4, 460, con nota di Damiano, *Novità fiscali in tema di patto di famiglia*; in *Nuova giur. civ. comm.*, 2019, 3, 477, con nota di Benni De Sena, *Patto di famiglia e rilevanza fiscale dell'atto di liquidazione a favore dei legittimari non assegnatari*; in *Corr. trib.*, 2019, 3, 267, con nota di Basilavecchia, *Il patto di famiglia: dove il diritto civile unisce, il Fisco (e la giurisprudenza) dividono*, secondo cui "il beneficio fiscale in esame realizza nell'ordinamento interno l'oggetto della raccomandazione n. 94/1069 del 7 dicembre 1994, con la quale la Commissione Europea richiedeva ai singoli Stati membri di adottare misure idonee a facilitare il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese, al fine di assicurarne la sopravvivenza e di salvaguardarne i livelli occupazionali, considerando: - 'che uno degli ostacoli al buon esito della successione è costituito dalla difficoltà per i successori di finanziare il compenso per gli altri coeredi e che alcuni strumenti di finanziamento adeguati dovrebbero essere disponibili in tutti gli Stati membri'; - 'che uno dei principali ostacoli al buon esito della successione familiare è costituito dal correlativo onere fiscale'; - 'che il pagamento delle imposte di successione o di donazione rischia di mettere in pericolo l'equilibrio finanziario dell'impresa e quindi la sua sopravvivenza'"; nonché Corte cost. 23 giugno 2020, n. 120, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2021, 1, 5, con nota di Stevanato, *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*; in *Foro it.*, 2021, 4, 1, 1197; in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 2098, con nota di Gallo, *Introduzione del dibattito sulla costituzionalità delle imposte successorie e sulle donazioni*; in *Giur. cost.*, 2020, 3, 1361, con nota di Corasaniti, *Il passaggio generazionale delle aziende e l'imposizione successoria: dalla Consulta le indicazioni al legislatore per la revisione del (sospettato di incostituzionalità) vigente regime*

agevolativo, ove è stato rilevato che "l'introduzione, negli Stati membri della Comunità europea, di forme di agevolazione sulle imposte di successione e donazione con riguardo al passaggio generazionale delle imprese è stata a suo tempo sollecitata dalla Raccomandazione 94/1069/CE della Commissione europea sulla successione nelle piccole e medie imprese, adottata il 7 dicembre 1994 (cui ha fatto seguito la Comunicazione 98/C 93/02 della Commissione relativa alla trasmissione delle piccole e medie imprese, adottata il 27 marzo 1998)".

(3) Cfr., in materia, Busani, *L'agevolazione per il passaggio generazionale dell'azienda*, in questa *Rivista*, 2018, 11, 1219.

(4) Nel caso in cui nell'ambito del compendio aziendale trasferito ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, TUS, siano presenti anche beni immobili, l'art. 1, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, dispone la non soggezione del trasferimento all'imposta ipotecaria e l'art. 10, comma 3, D.Lgs. n. 347/1990, ne dispone la non soggezione all'imposta catastale.

Si noti, al riguardo, che la risoluzione n. 341/E del 23 novembre 2007 (sulla quale cfr. Busani, *La donazione resta esente anche se c'è conferimento*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2007), osservando il caso di un'azienda (nel cui ambito vi sia la proprietà di un immobile) trasferita a una pluralità di beneficiari e della conseguente regolarizzazione della "società di fatto" formatasi tra detti beneficiari, ha erroneamente affermato che si rendono dovute le "imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinariamente prevista dal TUIC".

(5) Cfr. in tal senso Comm. Trib. Piemonte, 30 novembre 2010, in *One FISCALE* <https://onefiscale.wolterskluwer.it/>; Comm. Trib. Prov. Novara, 13 gennaio 2011, nn. 9, 10, 11, 12, in *One FISCALE* <https://onefiscale.wolterskluwer.it/>; Comm. Trib. Reg. Piemonte, 2 marzo 2011, n. 17, in *One FISCALE* <https://onefiscale.wolterskluwer.it/>; Comm. Trib. Prov. Novara, 31 marzo 2011, n. 47, in *One FISCALE* <https://onefiscale.wolterskluwer.it/>; Comm. Trib. Prov. Novara, 7 aprile 2011, n. 55, in *One FISCALE* <https://onefiscale.wolterskluwer.it/>.

(6) Cfr. in tal senso la Risposta a interpello n. 571 del 30 agosto 2021, sulla quale cfr. Busani, *Le donazioni di azienda non intaccano il plafond di esenzione*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 agosto 2021.

(7) La materia del coacervo è oggetto di compiuta trattazione in Busani, *Imposta di successione e donazione*, Milano, 2020, par. 57.1. (e seguenti), cui, pertanto, si fa rinvio.

(8) Come sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. b), n. 1, D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139.

(9) Cfr. la circ. n. 3/E del 22 gennaio 2008, secondo cui "sono, quindi, esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni *mortis causa*, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile".

(10) Ai sensi dell'art. 768-bis c.c., "[è] 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 [...] ad uno o più discendenti".