Il trasferimento a titolo gratuito - donazione - di quote sociali

di Fabio Balestra

Pubblicato il 19 Ottobre 2013

la donazione di quote sociali è una delle modalità attraverso cui l'imprenditore realizza il passaggio generazionale dell'impresa a favore dei familiari: analisi degli aspetti fiscali rilevanti di tale particolare operazione

Premessa

La donazione di quote sociali è una delle modalità attraverso cui l'imprenditore realizza il **passaggio generazionale** dell'impresa a favore dei familiari.

Infatti la circolazione delle partecipazioni societarie consente di attuare il passaggio generazionale dell'impresa gestita indirettamente tramite la partecipazione in una struttura societaria.

Posta l'assenza di corrispettività, la tassazione dei trasferimenti a titolo gratuito delle quote societarie avviene secondo criteri diversi da quelli stabiliti per la tassazione dei trasferimenti a titolo oneroso.

Disciplina delle imposte sui redditi

In relazione alle conseguenze fiscali della donazione di partecipazioni societarie nel sistema delle imposte sui redditi, bisogna in primis individuare la qualifica soggettiva di colui che effettua la donazione.

Se, infatti, **il donatario è un soggetto imprenditore** e le partecipazioni societarie sono detenute nell'esercizio della impresa (e non, invece, nella propria sfera personale), la donazione delle stesse è in grado di integrare una fattispecie realizzativa ai sensi degli articoli 85 e 86 TUIR.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Come previsto dalle predette norme, la “destinazione a finalità estranee” di un bene d’impresa comporta una fattispecie avente autonoma rilevanza reddituale, ovvero che può comportare l’emersione di componenti soggette a tassazione. Unica soluzione di favore può essere data dall’applicazione della PEX nel caso in cui siano presenti le condizioni di cui all’art. 87 TUIR.

Se, dunque, la partecipazione donata era stata iscritta, nel bilancio dell’imprenditore, quale **immobilizzazione finanziaria**, risultando dunque un bene strumentale, la cessione gratuita potrà comportare l’emersione di **plus/minusvalenze** (determinate in base alla differenza tra valore di mercato della partecipazione e costo fiscalmente riconosciuto).

Se, invece, la partecipazione era stata iscritta nell’**attivo circolante**, risultando allora un bene merce, la cessione gratuita determinerà l’emersione di un **ricavo** pari al valore di mercato della partecipazione medesima.

Nota bene

E’ quindi da sottolineare che, mentre il passaggio generazionale attuato attraverso la donazione dell’azienda, trova un regime sicuramente favorevole, quale quello di neutralità di cui all’art. 58, Tuir, lo stesso non accade se tale passaggio generazionale avviene attraverso la cessione gratuita di un pacchetto azionario, detenuto da un imprenditore.

Qualora la donazione delle partecipazioni societaria venga **effettuata da una persona fisica** che non esercita attività d’impresa, la stessa **non comporta** invece alcun **onere fiscale** ai fini dell’imposizione diretta. Infatti, ai sensi dell’art. 67 TUIR, i redditi diversi conseguibili da persone fisiche non nell’esercizio di impresa e per effetto di cessioni di partecipazioni, sono soggetti a tassazione in presenza di cessione a titolo oneroso e non, invece, quando avvenga a titolo gratuito.

Imposte sulle donazioni: presupposti per l’esenzione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per esaminare il caso della donazione di quote sociali sotto il profilo dell'imposizione delle imposte sulle donazioni occorre partire dalla casistica di **donazione azienda**.

Viene assicurata **l'esenzione** dall'imposta **a condizione che il donatario**, che deve essere obbligatoriamente un discendente del disponente, **prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa** (o detenga il controllo della società) **per almeno cinque anni** dalla data del trasferimento (vedi art 1, c. 78 lett. a) Legge Finanziaria 2007 che ha introdotto nell'art. 3, Dlgs. 346/1990, il nuovo comma 4-ter).

Al riguardo, la C.M. 22 gennaio 2008, n. 3/E ha chiarito che tale requisito si riferisce al trasferimento d'azienda (o di un suo ramo), mentre la conservazione del **controllo per 5 anni** si riferisce al solo trasferimento di quote sociali o di azioni.

L'agevolazione si applica anche quando la partecipazione di controllo posseduta dal "dante causa" sia frazionata tra più discendenti, ma solo per l'attribuzione che consente l'acquisizione o l'integrazione del controllo. L'agevolazione spetta, inoltre, sempre per il trasferimento della partecipazione di controllo a favore di più discendenti in comproprietà (circolare dell'Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E, par. 12.1).

Si ricorda che, a seguito delle modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008, l'**esenzione** dall'imposta sulle donazioni **è estesa**

anche al caso in cui il donatario sia il **coniuge** (ovviamente devono essere rispettate le condizioni sopraesposte). In caso di mancato rispetto della condizione di proseguimento dell'attività per almeno 5 anni occorrerà versare l'imposta

maggiorata di sanzioni pari al 30% e di interessi.
A tal proposito si rammenta che la R.M. del 23.11.2007, n. 341/E ha chiarito che se il donatario effettua entro i 5 anni successivi alla donazione un conferimento di azienda in una società non viene ad essere violata la condizione di esenzione dall'imposta.

Nel caso in cui non operi l'esenzione o si verifichi causa di decadenza dalla medesima Assonime nella circolare n. 13 del 12/3/2007 afferma che la **base imponibile** della donazione di azienda è determinata dal **valore dei beni e diritti dell'impresa al netto delle passività** risultanti dalle scritture

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contabili, senza considerare il valore dell'avviamento (del medesimo avviso è l'Agenzia delle Entrate nella C.M.

22/01/2008, n. 3, par. 7.3.1).

Nel caso si proceda invece che alla donazione dell'azienda alla **donazione delle quote sociali** occorre ricordare che viene assicurata l'esenzione dall'imposta sulle donazioni alle condizioni sopra esposte ma con una **particolarità**.

La circolare n. 3/E del 22/1/2008 ritiene che la citata esenzione si possa applicare anche

nel caso di **donazione di quote sociali di società di persone** purchè ricorrano i requisiti indicati all'art. 3, comma 4-ter del TUS e cioè come sopra accennato:

- prosecuzione dell'attività per un periodo non inferiore a 5 anni dal trasferimento;
- detenzione del controllo societario se il trasferimento ha ad oggetto partecipazioni in società di capitali.

Nel caso di società di persone, non esistendo il concetto di controllo societario, **l'unica condizione** necessaria ai fini dell'esenzione **è l'obbligo di prosecuzione dell'attività** (vedi anche Circolari Assonime 12/3/2007 n. 13 e 6/12/2007 n. 77).

Per quanto concerne invece gli **adempimenti dichiarativi** la società continua a presentare le proprie dichiarazioni redditi, Irap e IVA alle normali scadenze poiché le modifiche hanno semplicemente riguardato la compagine sociale.

Nota bene

Rispetto ai soci di società di persone invece vale la pena ricordare che solo coloro che rivestono tale status al 31 dicembre sono tenuti a dichiarare il reddito e dunque il socio donante non dovrà compilare

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

RH (ciò potrebbe far riflettere sul calcolo previsionale degli acconti).

Mentre il socio che ha ricevuto la partecipazione in donazione avrà sicuramente un incremento di tassazione ai fini Irpef rispetto all'esercizio precedente (a parità di altri redditi).

Le aliquote di imposta e la base imponibile

Nel caso in cui non risulti applicabile l'esenzione suddetta occorre determinare la base imponibile su cui applicare l'imposta sulle donazioni.

Ai sensi dell'art. 16 D.lgs 346/1990 nel caso di quote di partecipazione al capitale di società la base imponibile è data dal **valore proporzionale del patrimonio della società** derivante dall'ultimo bilancio approvato o in mancanza dal valore complessivo dei beni appartenenti alla società (casi di contabilità semplificata). E' pacifico che no vada considerato l'eventuale avviamento.

Le ordinarie aliquote dell'imposte sulle donazioni/successioni di cui al D.L. n. 262/2006

sono:

- per i trasferimenti a favore del **coniuge o di parenti in linea retta** si applica l'imposta del 4% con franchigia di € 1.000.000 per ogni beneficiario;
- per i trasferimenti a favore di **fratelli e sorelle** si applica l'imposta del 6% con franchigia per ogni beneficiario di € 100.000;
- per i trasferimenti a favore di **altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta** nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado si applica l'imposta del 6% senza franchigia;
- per i trasferimenti a favore di tutti gli **altri beneficiari** si applica l'imposta pari all'8% senza franchigia;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Schema

Tipologia di Trasferimento	Aliquota	Franchigia
Al coniuge o a parenti in linea retta	4%	€ 1.000.000 per ogni beneficiario
A fratelli o sorelle	6%	€ 100.000 per ogni beneficiario
Ad altri parenti fino al quarto grado e affini in linea retta o in linea collaterale fino al terzo grado	6%	Nessuna franchigia
Ad altri beneficiari	8%	Nessuna franchigia

18 ottobre 2013

Fabio Balestra

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D