

DONAZIONE D'AZIENDA

di Fabio Balestra

ASPETTI CIVILISTICI

La disciplina generale delle donazioni è contenuta nel Titolo V del libro 2° del Codice Civile, art. 769-808. L'**articolo 769 c.c.** definisce la donazione come “contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione”.

Le principali caratteristiche della donazione sono quindi la **personalità** e la **gratuità**.

Va innanzitutto notato che la donazione è un contratto e deve assumere, ai sensi dell'**art. 782 c.c.**, la **forma di atto pubblico** a pena di nullità; lo stesso articolo prescrive che nell'atto vengano specificate con indicazione del loro valore le cose mobili oggetto della donazione.

Applicando tale prescrizione alla donazione d'azienda sorge il dubbio se nell'atto debba essere indicato il valore totale della stessa in considerazione della sua natura di universalità di beni oppure si debba indicare e specificare il valore di ogni singolo bene.

I più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali convergono nell'affermare che si può ritenere **sufficiente una descrizione generale dell'oggetto del contratto (l'azienda nel suo complesso) con l'indicazione del relativo valore totale** (valore di cui l'art. 782 non indica i criteri di determinazione).

Il **donante**, a norma degli art. 774 ss c.c., deve essere in possesso della capacità di agire e, in considerazione della personalità implicita nel negozio della donazione, non è consentita la donazione per conto dell'incapace da parte del tutore così come il mandato che consente a terzi di individuare il donatario o l'oggetto della

donazione (ciò diviene possibile se il mandatario deve scegliere tra più persone od oggetti indicati dal donante).

Risulta pacifico che non possono essere donanti gli enti e le società commerciali in quanto gli atti a titolo gratuito sono estranei alle finalità di tali soggetti.

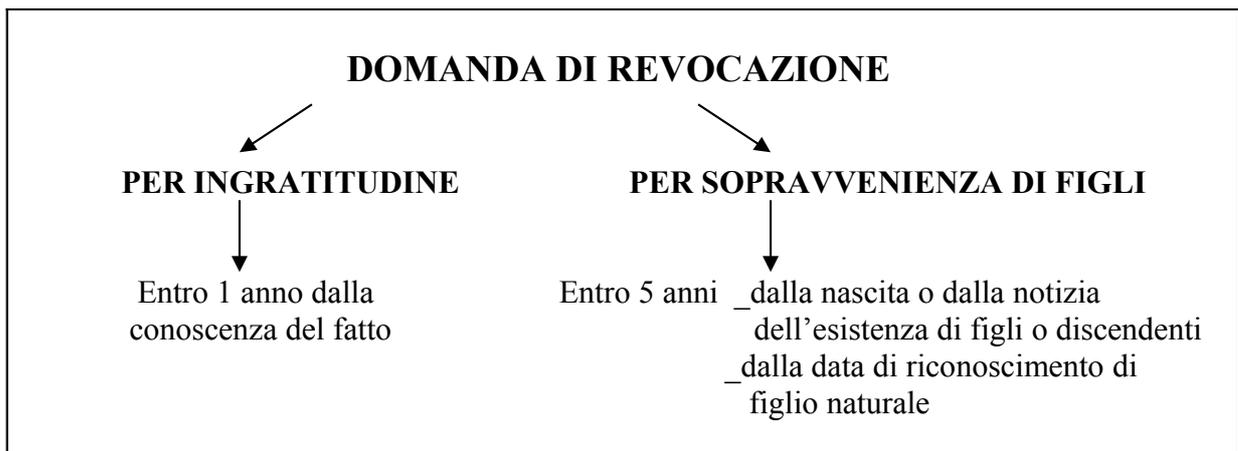
Il **donatario**, a norma degli art. 784 ss c.c., può essere una persona fisica in possesso della capacità naturale, un nascituro concepito o non concepito (in quest'ultimo caso purchè figlio di una persona vivente al momento della donazione) o una persona giuridica. Non possono essere donatari il tutore, il protutore, il notaio erogante l'atto e i testimoni dello stesso.

L'atto di donazione è **nullo** quando in contrasto con norme imperative di legge o quando sono assenti requisiti essenziali come la forma di atto pubblico o l'accordo tra le parti.

L'atto è invece **annullabile** per la sussistenza di un vizio del consenso (dolo, violenza ed errore) o per l'incapacità di una delle parti ad elargire o ricevere la donazione.

La donazione può inoltre, ai sensi degli art. 800 ss c.c., essere oggetto di **revocazione** da parte del donante o dei suoi eredi in due circostanze:

- **Revoca per ingratitudine:** si può avere nel caso in cui il donatario commetta dolosamente grave torto al donante (art. 463 n. 1, 2, 3 c.c.), si renda colpevole di ingiuria grave o arrechi dolosamente grave pregiudizio al patrimonio dello stesso. In questo caso l'azione di revocazione può essere proposta dal donante o dai suoi eredi entro un anno dal giorno in cui il donante è venuto a conoscenza del fatto.
- **Revoca per sopravvenienza di figli:** si tratta del caso in cui dopo la donazione avvenga la nascita di un figlio o di un discendente legittimo del donante o che lo stesso riconosca un figlio naturale di cui non era a conoscenza al momento della donazione. In questo caso la domanda di revocazione può essere proposta entro cinque anni dalla data della nascita o della notizia dell'esistenza di un figlio o discendente, ovvero dalla data di riconoscimento di un figlio naturale.



Gli effetti sulla successione ereditaria: la collazione

Altro importante aspetto della donazione è che al momento dell'apertura della successione del donante i beni donati a discendenti o coniuge dal "de cuius" sono soggetti a **collazione**.

Infatti, secondo quanto stabilito dagli art. 737 ss c.c., i beni ricevuti in donazione dai coeredi (discendenti e coniuge del de cuius) devono essere inclusi nell'asse ereditario in quanto considerati come "anticipazioni" della quota ereditaria. Una volta ricostruito l'intero asse ereditario si provvede alla determinazione delle quote spettanti a ciascun erede secondo le disposizioni testamentarie e tenendo conto dei diritti patrimoniali degli eredi legittimari.

La collazione avviene automaticamente all'apertura della successione anche se il donante può aver espressamente dispensato il donatario (in genere nell'atto di donazione o nel testamento stesso) da tale obbligo (la dispensa può riguardare solo la parte dell'eredità disponibile, cioè che non spetta agli eredi legittimari).

La collazione può avvenire in natura o per imputazione: nel primo caso si ha un effettivo incremento dell'asse ereditario mentre nel secondo caso si ha una semplice imputazione fittizia del valore (al momento della successione) del bene donato al solo fine del calcolo delle quote.

In caso di beni immobili la collazione può avvenire sia in natura che per imputazione (secondo la scelta del donatario) mentre la collazione di beni mobili e di denaro può avvenire solo per imputazione.

Con specifico riguardo alle aziende si viene a creare il problema della modalità di collazione e più precisamente se essa riguardi distintamente ogni singolo bene o l'azienda nel suo complesso considerando la possibile promiscuità di beni mobili e immobili all'interno della stessa; anche in questo caso la dottrina e la giurisprudenza convergono nel considerare l'azienda come un' "universalità di beni" con la conseguenza che **la collazione dovrà riguardare l'azienda nel suo complesso** ad un valore che la consideri come un insieme unitario e non semplicemente somma di singoli beni.

La Corte di Cassazione ha chiarito, oltre alle considerazioni precedenti sull'azienda "universalità di beni", con la sentenza n. 502 del 15 gennaio 2003 che alla collazione di azienda si applicano le disposizioni sui beni immobili (scelta tra collazione in natura o per imputazione).

ASPETTI FISCALI IMPOSTE DIRETTE

Ai sensi dell' **art. 58 TUIR** (D.P.R. 917/1986)

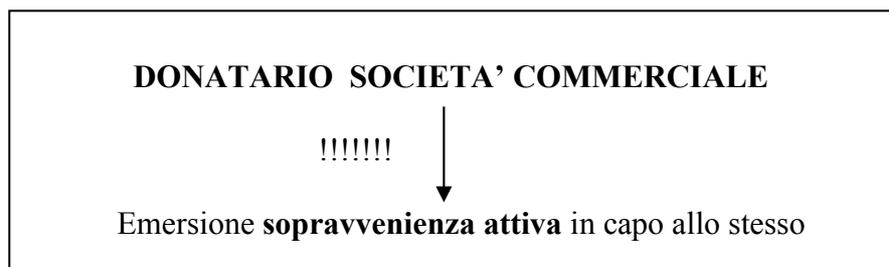
“Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”.

Si viene quindi a delineare un **regime di neutralità fiscale della donazione d'azienda** in quanto essa non costituisce realizzo delle plusvalenze realizzate dal donante e l'azienda viene assunta dal donatario agli stessi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del donante.

Tale neutralità è riconosciuta al donante a prescindere dal grado di parentela con il donatario e, secondo la tesi dominante in dottrina, dal fatto che il donatario prosegua o meno l'attività.

Per gli **effetti in capo al donatario** si deve distinguere in base alla natura di imprenditore individuale, ente commerciale o ente non commerciale dello stesso:

- **Donatario non imprenditore:** non emerge nessuna sopravvenienza attiva in capo al donatario;
- **Donatario imprenditore individuale o ente non commerciale:** in questo caso la dottrina prevalente considera non applicabile l'art. 88 TUIR e cioè anche in questo caso non emergerebbe nessuna sopravvenienza attiva. E' necessario però segnalare che l'Agenzia delle entrate ha manifestato in alcuni casi opinione differente (Risposta ad istanza D.RE. Calabria del 3 novembre 2005);
- **Donatario società commerciale:** in tal caso è applicabile l'art 88 TUIR e si viene a creare una sopravvenienza attiva imponibile pari al costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda.



La plusvalenza non imponibile in capo al donante rimane latente e l'eventuale **successiva cessione dell'azienda da parte del donatario** la fa emergere in capo allo stesso in base all'art. 67, co. 1, lett. h-bis) del TUIR. Tale plusvalenza appartiene alla categoria dei redditi diversi se il donatario non prosegue l'attività d'impresa mentre è considerato reddito d'impresa in caso contrario.

Per la **determinazione della plusvalenza** si fa riferimento all'art. 86 TUIR e quindi essa viene determinata come differenza tra corrispettivo e costo non

ammortizzato. Nel caso di plusvalenza “reddito diverso” la dottrina prevalente considera non applicabile la rateizzazione della stessa fino a cinque esercizi mentre sarebbe applicabile la tassazione separata nel caso di aziende possedute per più di cinque anni.

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto

In primo luogo è opportuno sottolineare che, ai sensi dell’art. 2, co. 3, lettera b) del D.P.R. 633/1972, **la donazione d’azienda non è soggetta ad IVA** in quanto non sono considerate cessioni di beni, e quindi non sono soggette all’imposta sul valore aggiunto, “le cessioni...che hanno per oggetto aziende o rami di aziende”.

Imposta sulle successioni e donazioni

La donazione d’azienda è invece soggetta all’imposta sulle donazioni reintrodotta dal D.L. 262/2006 con le seguenti modificazioni apportate dalla legge 296/2006.

Il soggetto passivo risulta essere il donatario e l’imposta viene determinata in base alle aliquote e franchigie indicate nel sopraccitato D.L. 262/2006 con variazioni a seconda del grado di parentela con il donante. In particolare:

- **Donatario coniuge o parente in linea retta del donante:** in questo caso si applica un’aliquota del 4% sul valore netto eccedente 1.000.000 di euro per ogni beneficiario;
- **Donatario fratello o sorella del donante:** si applica un’aliquota del 6% sul valore netto eccedente 100.000 euro per ogni beneficiario;
- **Donatario parente fino al 4° grado, affine in linea retta o affine collaterale fino al 3° grado:** si applica un’aliquota del 6% senza nessuna franchigia;
- **Altri casi:** applicazione di un’aliquota dell’8% senza nessuna franchigia.

Nel caso in cui il beneficiario sia un **portatore di handicap** grave ai sensi della legge 104/1992 la franchigia è aumentata ad euro 1.500.000.

Tali aliquote e franchigie vanno applicate ad una **base imponibile costituita dal valore complessivo netto dei beni trasferiti** perciò il valore dell'azienda donata risulta essere il valore complessivo dei beni e dei diritti che la compongono, al netto delle passività e senza tener conto del valore di avviamento (come specificato dall'art. 1, co. 78, lett. b) della L. 296/2006).

BENEFICIARIO	ALIQUTA	FRANCHIGIA
Coniuge o parenti in linea retta	4%	1.000.000 di euro per ogni beneficiario
Fratelli o sorelle	6%	100.000 euro per ogni beneficiario
Altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al 3° grado	6%	nessuna
Altri soggetti	8%	nessuna
Portatori di handicap grave ex L. 104/1992	In base al grado di parentela	1.500.000 euro per ogni beneficiario

Caso di esenzione: donazione a coniuge o discendente che prosegue l'attività

Al fine di agevolare i passaggi generazionali dell'attività d'impresa il legislatore è intervenuto prevedendo **un'esenzione dall'imposta di donazione nel caso di trasferimento di aziende o rami di aziende a favore del coniuge o di un discendente che prosegua l'attività d'impresa per un periodo non inferiore ai cinque anni** dalla data del trasferimento (art. 3, co. 4-ter del D.Lgs. 346/1990 così modificato dalla L. 296/2006).

Per poter beneficiare dell'esenzione è necessario che il donatario renda contestualmente alla donazione un'apposita dichiarazione di volontà di proseguimento dell'attività per almeno cinque anni. Dichiarazione che deve essere inserita nell'atto di donazione.

In caso di mancato adempimento di tale obbligo da parte del beneficiario (esclusi i casi non imputabili alla sua volontà quale il fallimento) **si ha la decadenza dal beneficio** con la conseguente applicazione dell'imposta con le aliquote ordinarie, di una sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato e degli interessi di mora con decorrenza dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

Con la risoluzione 341/E del 23 novembre 2007 è stato precisato che l'agevolazione permane nel caso in cui il beneficiario, entro cinque anni dalla donazione, conferisca l'azienda in una società di persone o in una società di capitali (in questo secondo caso purchè il donatario risulti in controllo della società ai sensi dell'art. 2359 c.c.).

ESENZIONE IMPOSTA DI DONAZIONE

Condizioni

- donatario coniuge o discendente del donante
- donatario prosegue l'attività per almeno 5 anni e rilascia apposita dichiarazione contestualmente alla donazione

Cause di decadenza escluse

fallimento e altre cause indipendenti dalla volontà del donatario
conferimento in società di persone o società di capitali controllata

Sanzioni

- versamento imposta con aliquote ordinarie
- sanzione amministrativa 30% importo non versato
- interessi di mora dal giorno in cui l'imposta sarebbe stata dovuta

Imposte ipotecarie e catastali

Nel caso in cui il complesso aziendale donato comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari è prevista l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali secondo le disposizioni del D.Lgs. 347/1990.

In particolare per **l'imposta ipotecaria** si applica **un'aliquota del 2% in caso di beni immobili strumentali e del 3% per gli altri immobili** (la distinzione tra immobili strumentali e non strumentali si ha in riferimento alla classificazione catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo come precisato dalla circ. 27/E 2006) mentre **per l'imposta catastale l'aliquota è fissata all'1%**.



Nota bene

Ai sensi degli art. 1 del D.Lgs. 347/1990, non sono soggetti a imposte ipotecarie e catastali i trasferimenti di beni immobili che rientrano in un trasferimento esente dall'imposta di successione e donazione

29 marzo 2012

Fabio Balestra