

IL PASSAGGIO GENERAZIONALE DELL'IMPRESA

LE IMPOSTE DIRETTE

Parma, 20 aprile 2018

Dr. Davide Barbieri – Dottore Commercialista in Parma (PR)

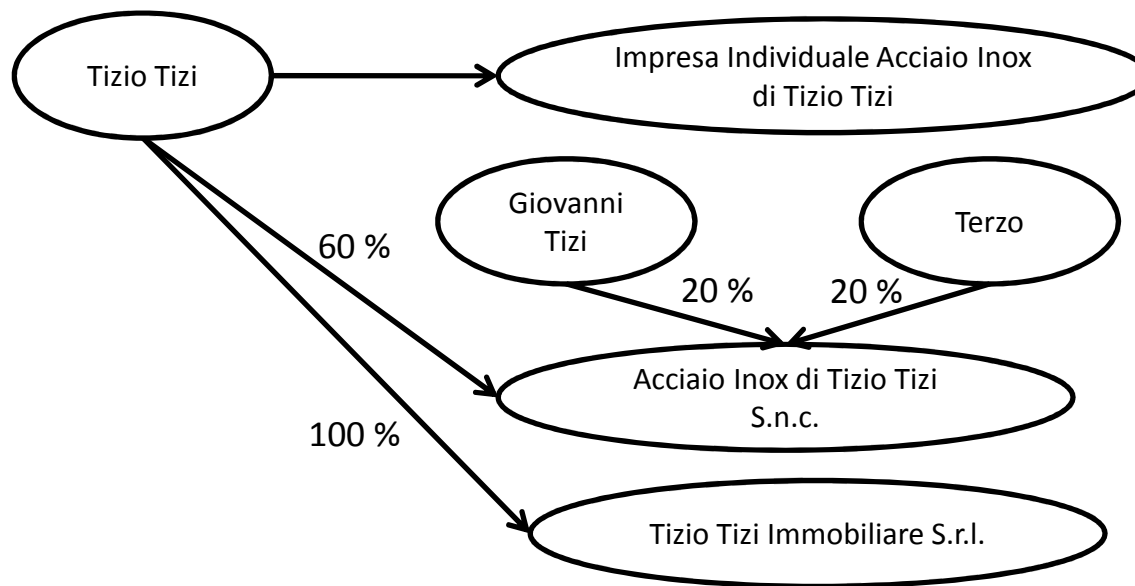
www.studioceratilaurini.it

IL CASO

Si ipotizza la seguente situazione:

Tizio Tizi è vedovo ed ha tre figli, è titolare di una impresa individuale che esercita attività produttiva, è titolare insieme al figlio Giovanni ed a Terzo di una S.n.c. cui fa capo una attività commerciale, e risulta essere unico socio di una S.r.l. che esercita attività immobiliare. I suoi figlio sono:

- Marco Tizi, pilota di aerei;
- Valeria Tizi, insegnante;
- Giovanni Tizi, amministratore e socio di Tizio Snc;



IL CASO

Tizio intende disporre del proprio patrimonio in favore dei tre figli, indicando in Giovanni colui che prenderà il suo posto nell'impresa.

Pertanto intende conferire la propria azienda, esercitata in forma di impresa individuale, nella S.n.c., per poi donare al figlio Giovanni la quota di partecipazione nella predetta società;

Intende inoltre donare in misura paritetica ai propri tre figli Giovanni, Marco e Valeria, la quota detenuta nella S.r.l.;

Si procede pertanto ad analizzare, dal punto di vista dell'imposizione diretta, il riflesso che ciascuna operazione può avere sulle parti in causa.

STRUMENTI GIURIDICI

- 1) Conferimento di Azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni;
- 2) Donazione di Azienda;
- 3) Patto di Famiglia;
- 4) Trust;
- 5) Successione Mortis Causa;
- 6) Clausola di Accrescimento e di Continuazione negli Statuti Societari.

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

Art. 176 TUIR

1. I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato.

2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79.

3. Non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.

4. Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.

5. Nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis, L'eccedenza in sospensione di imposta, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta.

segue

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

Il conferimento dell'azienda da Tizio Tizi in favore della società Acciaio Inox di Tizio Tizi S.n.c. viene effettuato in regime di neutralità fiscale (art. 176, c, 1 TUIR).

Si tratta di un mero rinvio dell'imposizione fiscale diretta.

Infatti la successiva cessione dell'azienda da parte della società conferitaria farà emergere una plusvalenza, calcolata mediante differenza tra il prezzo di cessione ed il valore storico dell'azienda, determinato in sede di conferimento mediante apposito prospetto di riconciliazione.

segue

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

Ai fini della tassazione della plusvalenza da cessione di azienda, si possono individuare diverse possibilità:

- 1) concorso integrale al reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui viene stipulato l'atto di cessione;
- 2) possibilità di rateizzare il concorso della plusvalenza al reddito d'impresa in cinque rate costanti (art. 86, co. 4, D.P.R. 917/1986);
- 3) tassazione separata (art. 17, co. 1, lett. g), D.P.R. 917/1986) al verificarsi di determinati requisiti oggettivi e soggettivi;
- 4) concorso alla formazione dei redditi diversi, nelle fattispecie di cui all'art. 67, co. 1, lett. h) e h) bis.

“Rateizzazione” della plusvalenza se l'azienda ceduta risulta posseduta da almeno 3 anni. E' ammessa su un arco temporale massimo di cinque periodi di imposta (quote costanti). La scelta dell'opzione avviene in fase dichiarativa.

La possibilità di “rateizzare” la plusvalenza è preclusa nel caso in cui oggetto di cessione sia l'unica azienda dell'imprenditore individuale.

segue

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

La tassazione separata sancisce che se il cedente è una persona fisica e ricorrendone i presupposti, è possibile tassare separatamente la plusvalenza. L'art. 17, comma 1, lett. g) prevede la tassazione separata per le plusvalenze (incluso l'avviamento), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di 5 anni.

Plusvalenza tra i redditi diversi qualora il soggetto che cede non eserciti attività di impresa. Costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante:

- cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, data in affitto o in usufrutto a terzi al momento in cui si perfeziona la cessione;
- cessione dell'azienda ricevuta a titolo gratuito per successione o donazione, secondo il regime di esclusione da imposizione di cui all'art. 58 del Tuir.

Le modalità di determinazione della plusvalenza sono identiche a quelle previste per la determinazione delle plusvalenze imponibili su complessi aziendali che costituiscono componenti positivi di reddito di impresa.

“Principio di cassa” per le plusvalenze da cessione d'azienda per le quali opera l'inquadramento reddituale tra i redditi diversi.

segue

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

Art. 176 TUIR

La società conferitaria può optare (dichiarazione dei redditi esercizio dell'operazione o nel periodo d'imposta successivo), per l'affrancamento, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo (immobilizzazioni materiali e immateriali), di un'imposta sostitutiva IRPEF, IRES e IRAP, con aliquota:

- 12 % valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14 % maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 16 % maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva sono riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi.

segue

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

Sino al 31/12/2017, le plusvalenze realizzate per la cessione di partecipazioni qualificate sono imponibili nella misura del:

49,72%, se realizzate entro il 31 dicembre 2017;

58,14% se realizzate dal 2018.

N.B.: Con la legge di Bilancio 2018 cambia il regime di tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi conseguiti dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa derivanti dal possesso e dalla cessione di partecipazioni societarie "qualificate": viene infatti introdotta la tassazione mediante imposta sostitutiva del 26%, determinando così un sostanziale allineamento con quanto già è previsto per le partecipazioni "non qualificate".

L'efficacia della disposizione non è tuttavia immediata. Il nuovo regime si applicherà per le cessioni effettuate dal 1 gennaio 2019.

segue

1) Conferimento di azienda in Società (esistente o New Co.) e successiva Donazione di Partecipazioni

In caso di donazione di partecipazioni si possono verificare le seguenti ipotesi:

- Partecipazione donata non detenuta in regime di impresa;
- Partecipazione donata detenuta in regime di impresa;

La donazione di una partecipazione non detenuta in regime di impresa non comporta emersione di plusvalenze imponibili. L'operazione si configura come neutrale dal punto di vista delle imposte dirette.

La donazione di partecipazione detenuta in regime di impresa configura il realizzo di:

- Ricavi ex art. 85 del TUIR se le partecipazioni oggetto di donazione trovano allocazione nell'attivo circolante (sono pertanto considerati ricavi);
- Plusvalenze ex art. 86 del TUIR se le partecipazioni oggetto di donazione trovano allocazione nelle immobilizzazioni finanziarie;

In caso di donazione di una partecipazione ad un soggetto esercente attività di impresa è da rilevare inoltre che il beneficiario imprenditore realizzerà una sopravvenienza attiva a norma dell'art. 88 del TUIR solo nel caso in cui a seguito della donazione procederà a condurre unitariamente le due attività.

2) Donazione di azienda

Nelle imposte dirette, l'art. 58 del TUIR, prevede che il trasferimento gratuito, per donazione o mortis causa, dell'azienda non costituisce il realizzo di plusvalenze.

Così come per il conferimento di azienda si configura un rinvio dell'imposizione fiscale diretta.

Sempre a norma dell'art. 58 del TUIR, comma 1, viene previsto che i beni costituenti l'azienda siano assunti al costo fiscalmente riconosciuto che gli stessi avevano in capo al donante.

NB: donazione a soggetto imprenditore = sopravvenienza attiva;

NB: imposizione fiscale connessa alla successiva cessione dell'azienda ricevuta per donazione = se ricevuta in regime non di impresa: reddito diverso; se ricevuta in regime di impresa: tassazione ordinaria, rateizzata, separata.

3) Patto di famiglia

Art. 768-bis Codice Civile

Ha funzione di realizzare il passaggio generazionale di imprese e partecipazioni.

Il Patto di famiglia ha natura liberale o comunque non onerosa. E' pertanto assimilata alla donazione ai fini delle imposte dirette. L'operazione non è realizzativa di plusvalenze (art. 58 del TUIR).

Analoga conclusione in caso di trasferimento di partecipazioni con Patto di famiglia.

Unica ipotesi che può portare ad una fattispecie di rilievo sotto il profilo fiscale è il trasferimento di partecipazioni detenute in regime di impresa, in via separata dalla propria azienda. Vi sarebbe in questo caso la realizzazione di una fattispecie impositiva di "destinazione a finalità estranee".

segue

3) Patto di famiglia

Per quanto riguarda la posizione del beneficiario / assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni societarie, l'imposizione è ipotizzabile, in termini generali, solo qualora tale soggetto sia imprenditore e l'attribuzione afferisca alla sfera imprenditoriale e non a quella personale.

Non sembra, invece, che per i legittimari la liquidazione possa comportare l'emersione di redditi tassabili, sia perché le somme non vengono erogate in sostituzione di redditi ai sensi dell'art. 6 del TUIR, sia perché gli stessi attraverso la liquidazione non "assumono" una obbligazione di fare, non fare o permettere, imponibili ex art. 67 del TUIR, comma 1, lett. I) del TUIR.

Ciò anche nel caso di beneficiario imprenditore.

segue

3) Patto di famiglia

Oggetto del contratto - valore della donazione.

Ai sensi degli articoli 768 bis e seguenti del Codice civile, il signor Tizio Tizi dona, con effetto dal giorno xxx, al figlio signor Giovanni Tizi, che accetta e acquista, la piena proprietà dell'azienda individuale di titolarità del donante.

Il signor Tizio Tizi dichiara, alla presenza dei testimoni, che il valore dell'azienda attribuita al signor Giovanni Tizi con il presente atto ammonta ad euro XXX,00 – di cui euro XXX,00 riferiti all' avviamento ed euro XXX,00 riferiti ai beni strumentali descritti nel documento che si allega al presente atto – e che detto valore è da imputarsi, ai sensi dell'articolo 768 quater del Codice civile, alla quota di legittima spettante al signor Giovanni Tizi all'atto della successione del medesimo signor Tizio Tizi.

Rinuncia e sopravvenienza di legittimari.

Ai sensi dell'articolo 768 quater del Codice civile, i signore Marco Tizi e Valeria Tizi, rispettivamente figlio e figlia del donante, prestano il loro consenso all'attribuzione come sopra effettuata in favore del signor Giovanni Tizi e rinunciano a richiedere la liquidazione di una somma di denaro o l'attribuzione di beni in natura.

I signori Giovanni Tizi, Marco Tizi e Valeria Tizi dichiarano di costituirsi con vincolo anche per i loro eredi e aventi causa quali condebitori solidali per il pagamento di quanto eventualmente spettante, ai sensi dell'articolo 768 sexies del Codice Civile, a coloro che non abbiano partecipato al presente contratto e che siano qualificabili come legittimari all'atto dell'apertura della successione del signor Tizio Tizi.

4) Trust

Il Trust è un istituto che nel corso degli anni ha trovato un regime fiscale sempre più definito.

Ad oggi è qualificato quale soggetto passivo Ires (art. 73 del TUIR), con la conseguenza che i redditi prodotti dai beni segregati o dall'attività del *trustee* sono tassati direttamente in capo al trust, con aliquota Ires ad oggi pari al 24 % e con modalità di determinazione diverse a seconda che si tratti di trust commerciale o non commerciale, residente o non residente.

L'art. 73, comma 2 del TUIR prevede inoltre che in taluni casi i redditi conseguiti dal trust siano imputati direttamente ai beneficiari e l'art. 44, comma 1, qualifica tali redditi come "redditi di capitale".

La soggettività passiva del trust può essere "sostituita" dalla imputazione diretta del reddito ai beneficiari in quelle ipotesi in cui questi ultimi, oltre ad essere individuati, siano anche titolari di un diritto certo alla percezione del reddito. Il possesso del reddito che giustifica l'imposizione ai beneficiari è da intendersi quale "capacità contributiva attuale", essendo necessario che il beneficiario "risulti titolare del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza."

5) Successione Mortis Causa

Il trasferimento mortis causa di quote o aziende non costituisce ipotesi di realizzo di plusvalenze. Non si determinano quindi effetti per gli eredi in termini di imposte dirette.

L'azienda viene assunta ai medesimi valori fiscali che aveva in capo al De Cuius. Vi è quindi continuità dei valori fiscali, e non emergono plusvalenze oggetto di imposizione diretta.

Anche la partecipazione viene assunta dall'erede ai medesimi valori che la stessa aveva in capo al De Cuius.

Attenzione: vi potrebbe essere il caso in cui una partecipazione formi oggetto di apposita disposizione testamentaria. In tale ipotesi la prassi dell'Agenzia delle Entrate ritiene che gli eredi non siano chiamati a rispondere di un maggior reddito di impresa collegato alla successione. Nel caso in cui l'avente causa sia una società si realizza la fattispecie atta a generare una sopravvenienza attiva.

6) Clausole di consolidazione

Trova applicazione l'art. 20-bis del TUIR che rinvia, per la modalità di determinazione del reddito di partecipazione, all'art. 47, comma 7 del TUIR. In particolare, costituisce reddito la differenza tra la somma ricevuta (o il valore nominale dei beni) ed il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (che non ha nulla a che vedere con il valore dichiarato nella dichiarazione di successione ai fini del calcolo della relativa imposta), costituito dal capitale sociale e dagli utili già tassati per trasparenza. Trattandosi di "reddito di partecipazione", ossia di reddito di impresa, anche in capo all'erede, trova applicazione il principio di competenza e non quello di cassa. E' ammesso, se sussistono i presupposti, il ricorso alla tassazione separata di cui all'art. 17, comma 1, lett. l) del TUIR.

Deducibilità per la società della differenza tra valore di patrimonio e somma liquidata secondo il principio di competenza.

Nel caso di acquisto per successione si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonché, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione.