



# NORME E TRIBUTI

LA GUIDA COMPLETA ALLE NOVITÀ DEI MERCATI FINANZIARI. Martedì 13 novembre, IN REGALO con Il Sole 24 ORE.



Massimo Romano

Il Sole 24 ORE

**Stock option.** Il riscatto anticipato non elimina l'agevolazione **Pag. 30**

**Versamenti.** F24 online per gli enti pubblici **Pag. 33**

**Anagrafe tributaria.** L'anticiclaggio «gonfia» l'archivio dei rapporti **Pag. 35**

**Giustizia.** Con il Ddl sul falso in bilancio aumentano i rischi per i revisori **Pag. 39**

Venerdì 9 Novembre 2007

www.ilsole24ore.com/norme

**Passaggi generazionali.** Gli operatori fanno i conti con gli effetti della Finanziaria 2007

## Imprese «frenate» ai figli

### A rischio l'esenzione fiscale per le quote delle società di persone

Angelo Busani

L'imposta di successione continua a colpire le società di persone. Egli operatori stanno facendo i conti con i buchi della normativa inserita dalla Finanziaria 2007. La disposizione che esonerava dal prelievo il trasferimento di aziende o quote di società (articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 346/1990, introdotto dall'articolo 1, comma 78 della legge 296/2006), infatti, potrebbe non funzionare con le quote di società di persone (salvo che per le quote del socio accomandante di società in accomandita semplice). Il comma 4-ter dispone che i trasferimenti a causa di morte a favore dei discendenti di quote sociali non sono soggetti all'imposta. La norma prevede, poi, che, per le partecipazioni a società di capitali:

■ l'esenzione spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo in base all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice civile;

■ il beneficiario si applica a condizione che gli aventi causa «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».

In altri termini, il comma 4-ter riguarda in genere le partecipazioni sociali e poi opera un «di cui» con riferimento alle società

di capitali: per queste ultime la norma subordina l'esenzione al ricorrere delle condizioni sopra descritte (quota di controllo e controllo mantenuto per più di 5 anni). Verrebbe da concludere che, se muore il socio di una Snc, il valore della sua quota compreso nell'asse ereditario non dovrebbe essere oggetto di tassazione.

Il problema è che, per l'articolo 2284 del Codice civile, le quote di partecipazione al capitale di una società di persone (fatta eccezione per la quota dell'accomandante di Sas, che si trasmette agli eredi: articolo 2322, comma 1) non passa agli eredi: la morte determina la liquidazione della quota.

Agli eredi non passa la qualità di socio ma il credito pari al valore della quota. Si tratta, tra l'altro, di una conseguenza per la quale non è ammessa deroga: la legge vuole impedire che la morte provochi automaticamente l'assunzione da parte dell'erede del socio defunto della qualità di socio illimitatamente responsabile non solo delle obbligazioni future della società ma anche delle obbligazioni già sorte anteriormente alla morte (articolo 2269, Codice civile). Il subentro in società, quindi, non dipende dalla successione ereditaria ma da un'espressa manifestazione di volontà degli eredi (i quali scelgono di «convertire» il loro credito in partecipazione al capitale sociale) e sempre che i soci superstiti lo consentano (questo consenso può essere espresso a priori nello statuto).

#### Il quadro della situazione

La difficile applicazione della Finanziaria 2007

#### IL PRINCIPIO

I trasferimenti di quote sociali sono esenti dalle imposte di successione e donazione a condizione che:

- Si tratti di passaggio gratuito ai discendenti
- Se si tratta di donazione o successione che ha per oggetto partecipazioni al capitale sociale di società di capitali, vengano trasferite partecipazioni «mediante le quali è acquisito o integrato il controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, n. 1 del Codice civile»
- Il beneficiario del trasferimento prosegua l'esercizio dell'impresa o mantenga il controllo per cinque anni

#### IL PROBLEMA

- La formulazione attuale della disposizione sembra escludere dall'esenzione dall'imposta di successione e donazione il passaggio delle quote di società di persone

#### LA POSSIBILE SOLUZIONE

- Per evitare aggravii è necessario arrivare a un'interpretazione che legga la disposizione in senso sostanziale e non formale

Tutte queste considerazioni hanno un riverbero tributario: quando il testo unico dell'imposta di successione si occupa della morte del socio di società di persone, la normativa mira alla tassazione non della quota ma del credito che scaturisce dalla morte (articolo 18, comma 1, lettera d, decreto 346/1990) seppure valutando con gli stessi parametri con cui si valuta la quota dalla cui liquidazione deriva.

In base alla disposizione di esonero, non si esce da questa alternativa:

■ o la si legge in senso formale, cosicché quando parla di trasferimenti di quote sociali deve intendersi riferita alle sole quote di società di capitali e alle quote del socio accomandante di società in accomandita semplice;

■ o la si legge in senso sostanziale, cosicché l'esenzione che dispone si deve intendere riferita anche al valore del credito che si origina per effetto della morte del socio.

Non sembra che la soluzione possa essere quella enunciata per prima. Infatti, quando la norma si riferisce genericamente alle partecipazioni al capitale sociale, appare implausibile ritenere che, fatta la sottrazione delle società di capitali, la norma rimanga applicabile solo per le quote di accomandante di società in accomandita semplice. Dunque, visto che il principio di favore è lo stesso bisognerebbe comprendere nell'esonero anche le quote delle altre società di persone.

#### Immobili e Iva

## Per gli acquisti di inizio 2006 niente detrazioni

Renato Portale  
Gian Paolo Tosoni

Non c'è via di scampo per la rettifica della detrazione Iva relativamente ai fabbricati abitativi acquistati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 4 luglio 2006. Lo ribadisce l'agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 317/E del 7 novembre.

Il caso è ricorrente e riguarda una società avente per oggetto la compravendita di immobili a uso abitativo che aveva effettuato nel corso del 2006 acquisti di case di abitazione destinate alla rivendita. Fino al 4 luglio 2006 l'Iva sull'acquisto era detraibile in quanto la cessione di immobili abitativi da parte di imprese di compravendita era soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

#### IL DL VISCO-BERSANI

No all'esonero dalla rettifica per le aziende che hanno comprato fra il 1° gennaio e il 4 luglio dello scorso anno

Dpr 633/72, quindi con Iva non detraibile.

L'articolo 35, comma 9 del Dl 223/2006 ha stabilito che non si effettua la rettifica della detrazione di imposta in base all'articolo 19 bis 2 del decreto 633/72 limitatamente ai fabbricati diversi da quelli strumentali posseduti alla data del 4 luglio 2006, senza distinguere tra i fabbricati acquistati prima e quelli acquistati dopo il 1° gennaio 2006. La disposizione è stata emanata con il chiaro intento di tutelare il legittimo affidamento secondo cui il contribuente non può essere penalizzato per effetto di disposizioni emanate dopo l'effettuazione di operazioni.

In effetti, l'agenzia delle Entrate già con la circolare n. 12/2007 aveva stabilito che gli immobili acquistati nel corso del 2006, per i quali la detrazione era stata operata in base alla normativa vigente anteriormente al 4 luglio, non sono interessati dall'esonero dalla rettifica. Secondo l'agenzia, in quel caso, non si applicano le norme sulla rettifica della detrazione previste all'articolo 19-bis2 ma le regole ordinarie disposte all'articolo 19, comma 5 del Dpr 633/72 per le quali la detrazione in cor-

so d'anno è determinata in base al rapporto tra operazioni imponibili e ammontare complessivo delle operazioni effettuate. Sicché, in base al principio espresso nella circolare n. 12/2006, un'impresa che avesse acquistato un complesso immobiliare abitativo nel primo semestre 2006 con vendita in esenzione nel secondo semestre 2006, se questa operazione fosse stata l'unica dell'anno non avrebbe potuto operare alcuna detrazione neppure per gli acquisti effettuati prima del 4 luglio 2006, avendo effettuato nel periodo operazioni esenti nella misura del 100 per cento.

Il ragionamento delle Entrate è tecnico, ma l'agenzia avrebbe dovuto sacrificare il tecnicismo a favore dell'equità fiscale e quindi escludere dal pro-rata generale dell'anno gli acquisti di fabbricati abitativi effettuati prima del 4 luglio 2006. Limitare il diritto alla detrazione per i fabbricati acquistati nel primo semestre 2006 significa non osservare la norma contenuta nell'articolo 35 del Dl 223/2006 e disattendere il principio del legittimo affidamento previsto dallo Statuto del contribuente. Ma c'è di più. Nella risposta all'interpello ora pubblicata, l'agenzia afferma che il principio esposto nella circolare n. 12/2006 è in linea con le disposizioni contenute all'articolo 185 della direttiva comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 2006, secondo il quale «la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione Iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni». Ma l'agenzia non tiene conto dell'articolo 192 della direttiva per il quale gli Stati membri, in sede di applicazione della rettifica delle detrazioni, devono «adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato». Non c'è dubbio come nella fattispecie esaminata, applicando l'interpretazione fornita nella circolare 12/2006 ripresa nella risoluzione 317/2007, una società di rivendita che ha acquistato immobili abitativi nel periodo 1° gennaio-4 luglio 2006 risulti danneggiata rispetto a società che avesse acquistato gli stessi immobili prima del 31 dicembre 2005 in quanto non avrebbe sofferto di alcun limite alla detrazione operata nell'anno precedente.

Beneficio salvo per la trasmissione dall'imprenditore agli eredi associati

## Staffette leggere dai singoli ai gruppi

Tonino Morina

È agevolata la trasmissione dell'azienda ai figli, anche se i destinatari sono in società. Dal 1° gennaio 2007, infatti, i benefici fiscali sono raddoppiati. All'intasabilità delle plusvalenze, già prevista dall'articolo 58, comma 1 del Tuir, si è aggiunto, con effetto dal 1° gennaio 2007, l'esonero dalle imposte di donazione e successione. Con l'inserimento del comma 4-ter, all'articolo 3 del Testo unico su successioni e donazioni (decreto legislativo 346/1990), disposto dall'articolo 1, comma 78 della legge 296/2006, è previsto l'esonero dall'imposta di successione e donazione del trasferimento di «aziende o rami di esse, di quote sociali o di azioni» (si veda an-

che l'articolo riportato sopra per alcuni aspetti problematici dell'applicazione). L'esonero spetta a condizione che:

- si tratti di un trasferimento gratuito ai discendenti;
- se si tratta di donazione o successione che ha per oggetto partecipazioni al capitale sociale di società di capitali, vengano trasferite partecipazioni «mediante le quali è acquisito o integrato il controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, n. 1) del Codice civile»;
- il beneficiario del trasferimento prosegua l'esercizio dell'impresa o mantenga il controllo per cinque anni.

La mancanza delle prime due condizioni esclude l'agevolazione. Il mancato rispetto della ter-

za provoca un doppio danno. Salta l'esonero e sono dovute le imposte ordinarie; sono inoltre dovuti interessi di mora e sanzione del 30% delle imposte non pagate.

Come si vede, la norma in vigore dal 2007 per successione e donazione, riconosce il beneficio fiscale solo nel caso di trasferimento gratuito ai discendenti. Di conseguenza, l'esonero spetta nel caso di passaggio da padre a figli o da nonno a nipoti.

Ai fini delle imposte sui redditi, si applica l'articolo 58 del Tuir che dispone che il trasferimento di azienda per causa di morte o atto gratuito non costituisce realizzazione di plusvalenze dell'azienda. L'impresa è assunta ai medesimi valori fiscalmente ricono-

sciuti nei confronti del dante causa. I criteri del periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, l'azienda resti acquisita da uno solo. In passato, sono sorti alcuni problemi sulla tassabilità delle plusvalenze ai fini delle imposte sui redditi, per il passaggio dell'azienda dal padre ai figli, nel caso in cui i figli avessero già costituito una società prima del trasferimento gratuito dell'impresa. L'agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 237/E/2002, afferma che non emerge plusvalenza sia quando la donazione dell'azienda avvenga a favore di una pluralità di familiari (persone fisiche, che poi

regolarizzano in società la comunione che fra di loro si viene così a formare), sia quando la donazione avvenga a favore di una società, di persone o di capitali, che i familiari abbiano già costituito. Insomma, il beneficio fiscale dell'intasabilità delle plusvalenze spetta sia quando, dopo la donazione, i familiari regolarizzano la società di fatto creata per l'esercizio dell'attività imprenditoriale da parte dei comproprietari dell'azienda donata, sia quando la donazione dell'azienda è fatta a favore dei familiari donatori già costituiti in società di persone o di capitali. Le stesse regole valgono ai fini dell'esonero dall'imposta di successione e donazione in caso di trasferimento di «aziende o rami di esse, di quote sociali o di azioni» a favore dei discendenti. Le interpretazioni di due norme uguali, che intendono agevolare il «passaggio» dal padre ai figli, non possono che fondersi in una sola regola.

## I Seminari e Master di approfondimento di Euroconference

Novembre 2007

### SEMINARI di SPECIALIZZAZIONE

#### L'affitto d'azienda o del ramo d'azienda

PADOVA: 13 novembre 2007  
FIRENZE: 19 novembre 2007 € 175,00

#### Operazioni di Merger & Acquisition

MILANO: 15-16 novembre 2007 € 450,00

#### La fiscalità degli immobili e i nuovi parametri accertativi

FIRENZE: 15 novembre 2007 MILANO: 23 novembre 2007  
VERONA: 21 novembre 2007

#### La fiscalità dei terreni edificabili

MILANO: 26 novembre 2007  
VERONA: 11 dicembre 2007  
FIRENZE: 12 dicembre 2007 € 175,00

#### Family planning e Successione d'impresa

MILANO: 21-22 novembre 2007 € 450,00

#### La disciplina dell'IVA nell'edilizia e l'applicazione del reverse charge

PADOVA: 20 novembre 2007  
MILANO: 27 novembre 2007 € 200,00

#### Le società Cooperative

MILANO: 23 novembre 2007  
BOLOGNA: 30 novembre 2007 € 250,00

#### Delocalizzazione dell'attività produttiva e commerciale: Brasile, Russia, India, Cina

MILANO: 28-29 novembre 2007 € 450,00

### MASTER di APPROFONDIMENTO

#### Master Tributario

Il reddito d'impresa e l'applicazione dell'IRES

MILANO dal 14 dicembre 12 incontri € 2150,00  
PADOVA dal 14 dicembre

#### Master in Bilancio d'esercizio

La redazione del Bilancio d'esercizio e l'applicazione dell'analisi di bilancio

PADOVA dal 22 novembre 6 incontri € 1375,00  
MILANO dal 12 dicembre

#### Master Diritto Fallimentare

La procedura fallimentare alla luce del Decreto Correttivo

BOLOGNA dal 13 novembre 4 incontri € 875,00

#### Master in Vigilanza e Controllo

L'attività del Sindaco e del Revisore

MILANO dal 19 novembre 4 incontri € 850,00

Per informazioni sui dettagli delle iniziative  
www.euroconference.it

Tel. 045 8201828  
seminari@euroconference.it  
www.euroconference.it

