



di Marino Mascheroni Consulente fiscale

Aspetti fiscali della donazione di farmacia allorché in bilancio sono presenti uno o più immobili

# La donazione di farmacia con immobile

La donazione oggi costituisce uno degli strumenti più idonei ad assicurare il passaggio generazionale della farmacia.

Dal versante tributario ai fini delle imposte dirette (plusvalenze), a decorrere dal 1° Gennaio 1997, è stato previsto un regime di neutralità fiscale delle donazioni d'azienda, limitatamente però al caso, tra l'altro estremamente usueto nell'ambito della farmacia, in cui il donatario o i donatari siano familiari del donante.

Successivamente, l'articolo 16, comma 2, della Legge 18 ottobre 2001, n° 383, contestualmente all'abolizione dell'imposta di successione e di donazione, ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del re-

gime di neutralità fiscale della donazione d'azienda, estendendolo anche ai casi in cui i soggetti beneficiari non appartengano al nucleo familiare del donante, purché i beneficiari proseguano l'attività del donante.

Per quanto riguarda le imposte indirette, la donazione di farmacia è un'operazione:

- fuori campo IVA;
- soggetta all'imposta sulle donazioni, di cui al D.Lgs 31 ottobre 1990, n° 346;
- soggetta inoltre alle imposte ipotecaria e catastale qualora nel complesso aziendale donato risultino compresi beni o diritti reali immobiliari;

Nel presente saggio mi soffermo ai profili

di tassazione, delle donazioni di farmacie che includono anche una componente di natura immobiliare (frequentemente la farmacia conserva in bilancio l'immobile strumentale all'attività), tralasciando per motivi di spazio gli aspetti civilistici che sono già stati esaminati in precedenti studi e per i quali obbligatoriamente si rimanda per avere un quadro completo ed esauritivo (M. Mascheroni: il trasferimento generazionale della Farmacia: Ediz. Utifar pagg 24- 36).

### L'imposta sulle donazioni

L'imposta sulle donazioni è stata ripristinata dal legislatore con la legge 24 novembre 2006, n° 286, a breve distanza dalla sua precedente abrogazione a cura della Legge n° 383/2001.

Le aliquote e le franchigie di esenzione applicabili ai fini della imposta sono quelle risultanti dal disposto di cui al comma 49 dell'articolo 2 del D.L. n° 262/2006 convertito con modificazioni, dalla Legge n° 286/2006 e come ulteriormente modificato dal comma 77 dell'articolo 1 della Legge n° 296/2006.

Tali aliquote e franchigie sono riportate nella tabella 1)

È fondamentale sottolineare che nel caso

in cui oggetto di donazione sia un'azienda (farmacia), la quantificazione del valore della stessa, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, è assunta secondo i medesimi criteri previsti per il caso di successione "mortis causa", cioè il valore netto contabile risultante dalla somma algebrica delle attività e passività aziendali "indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e tenuto conto dei mutamenti successivamente avvenuti" (comma 1, art. 15 del D. Lgs n° 346/1990).

L'irrelevanza dei così detti plusvalori latenti del complesso aziendale donato è ribadita dalla lettera b) del comma 78 della legge n. 296/2006, il quale rileva un aspetto rilevante per la realtà della farmacia "resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento" che almeno ad oggi rappresenta il maggior valore intrinseco della farmacia per cui, nell'ambito di un trasferimento generazionale in linea retta resterebbero imponibili solo arredi e merci normalmente inferiori alla franchigia di esenzione di un milione di euro.

### Donazioni di farmacie non soggette ad imposta

La lettera a) del comma 78, articolo 1 della Legge n. 296/2006 ha introdotto nell'arti-

colo 3 del D. Lgs n. 346/1990 il nuovo comma 4/ter, ai sensi del quale viene prevista l'esclusione dall'ambito applicativo della imposta di donazione e successione i trasferimenti aventi per oggetto aziende, quando risultino soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- il beneficiario è un discendente in linea retta del dante causa;
- il beneficiario del trasferimento prosegue l'esercizio dell'impresa (farmacia) per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di donazione.

### La presenza dell'immobile

È assai frequente che nel bilancio della farmacia sia iscritto uno o più immobili (negozi, depositi, box auto). Su dette componenti immobiliari, in caso di donazione si applicano le imposte ipotecarie e catastali di cui al D. Lgs n° 347/1990. A mio giudizio tali imposte non trovano applicazione nel caso in cui l'atto risulti escluso dall'imposta sulle donazioni ai sensi del citato comma 4-ter dell'articolo 3 del D.lgs n. 346/1990 (beneficiario erede in linea retta e proseguo dell'attività per un quinquennio) (così anche Ghinassi: Prime note a commento dell'imposta sulle successioni e donazioni: Studio del Consiglio del Notariato n. 168/2006).

Nell'incertezza normativa che viene rimessa anche alla valutazione del notaio rogante quale sostituto di imposta, le aliquote applicabili sono le seguenti:

- a) per quanto concerne i fabbricati strumentali (ivi compresi eventuali studi classificati con categoria A/10), è prevista l'applicazione dell'imposta ipotecaria con la nuova aliquota proporzionale del 3%, cui va aggiunta l'imposta catastale con l'aliquota all'1% (per un costo complessivo del 4%);
- b) per quanto concerne gli immobili diversi dai precedenti (terreni e fabbri-

#### ALIQUOTE E FRANCHIGIE DI ESENZIONE SULLE DONAZIONI

Donazioni a favore del coniuge o parenti in linea retta	- aliquota del 4%; - franchigia di esenzione fino a 1 milione di euro per ciascun donatario.
Donazione a fratelli	- aliquota del 6% - franchigia di esenzione fino a 100.000 €. per ciascun donatario.
Donazione a parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e in linea collaterale fino al terzo grado	- aliquota 6% - nessuna franchigia
Donazione a soggetti diversi dai precedenti	- aliquota dell'8% - nessuna franchigia

Tabella 1

### LA DONAZIONE D'AZIENDA AI FAMILIARI

LA DESCRIZIONE	L'imprenditore dona l'azienda a uno o più dei familiari.
LA FINALITÀ	Passaggio dell'azienda in modo fiscalmente indolore.
LE MODALITÀ	Occorre stipulare un atto di donazione ai sensi dell'articolo 782 del codice civile.
I SOGGETTI	Le agevolazioni valgono per le donazioni fatte al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo.
GLI EFFETTI	La differenza fra valore reale e valore contabile non è tassata in capo al donante.
LE IMPOSTE	L'operazione non sconta Irpef. L'operazione sconta l'imposta sulle donazioni (nei limiti della tabella 1).
I VANTAGGI	Permette di mantenere "nascosto" il valore reale dell'azienda ai fini Irpef.
GLI SVANTAGGI	In un eventuale successivo atto di vendita tutte le plusvalenze verranno ad emergere.
I RISCHI	Occorre considerare i diritti degli eredi legittimi che potrebbero impugnare la donazione.
ALTRE CONSIDERAZIONI	Nel caso di più donatari occorrerà regolarizzare la società di fatto nascente dall'operazione.

Tabella 2

cati destinazione abitativa) si continua ad applicare l'imposta ipotecaria nella misura del 2%

La base imponibile sulla quale si applicano tali imposte ipotecarie e catastali deve fare riferimento alla specificità dell'atto; più semplicemente se si trattasse di imposta ipotecaria e catastale legata all'imposta di registro (quindi a cessioni non donative ma a titolo oneroso) il valore così detto "catastale" non esplicherebbe più la sua funzione di soglia di non accertabilità, viceversa, ai fini della imposta di donazione e delle collegate imposte ipotecarie e catastali in relazione ad immobili di farmacie trasferite per atto di liberalità il predetto valore catastale continua ad esplicare la propria funzione di non rettificabilità, con conseguente preclusione per gli uffici all'accertamento di valore, una volta che quello dichiarato nell'atto dalle parti risulti non inferiore ad esso.

**FARMALABOR**  
  
**Farmacisti Associati**

La qualità aziendale  
 è riconosciuta dalla  
 Certificazione UNI  
 EN ISO 9001:2000



**Materie prime per uso farmaceutico, cosmetico, alimentare**

**Una società di farmacisti  
 al servizio dei farmacisti**

ORDINI TELEFONICI E INFO  
**0883 611 301**

[www.farmalabor.it](http://www.farmalabor.it) • [info@farmalabor.it](mailto:info@farmalabor.it)  
 Stabilimento: via Pozzillo, Zona Industriale - 70053 Canosa di Puglia (Ba)

FAX VERDE ORDINI  
**800 085 708**