



di Marino Mascheroni Consulente Tributario

Tra le novità sancite dalla Finanziaria 2008 anche l'estensione al coniuge del regime di esenzione ai fini delle imposte di successione e donazione previsto per i discendenti diretti

Le novità fiscali sul trasferimento generazionale di farmacia

La legge finanziaria 2008 e la Risoluzione Ministeriale 23 Novembre 2007 n° 341 hanno previsto novità sostanziali in merito all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni ai trasferimenti generazionali d'impresa.

L'articolo 1, co 31 ha esteso, sotto il profilo oggettivo, anche al coniuge, l'ambito di applicazione dell'esenzione, prevista in materia di imposta sulle successioni e donazioni, per i trasferimenti aventi ad oggetto aziende e par-

tecipazioni societarie (quindi anche quote di società di titolari di farmacia). L'art. 3, co 4-ter, D. Lgs 31 ottobre 1990, n. 346 introdusse una specifica esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni al fine di favorire ed incentivare la successione generazionale in azienda. Dal punto di vista interpretativo, il testo della norma sembrava prevedere l'applicabilità dell'esenzione ai soli trasferimenti a favore dei "discendenti" con esclusione di tutti gli altri beneficiari, ivi

compreso il coniuge. Conseguentemente, il tenore letterale della norma ha creato un'incertezza interpretativa in relazione all'ambito oggettivo di applicazione dell'esenzione. In breve, prima della norma introdotta dalla finanziaria 2008, il trasferimento della farmacia (e di qualsiasi azienda) e delle partecipazioni societarie a favore del coniuge determina(va) l'applicazione dell'imposta, seppure con le rilevanti franchigie previste a favore di tale beneficiario, in luogo dell'esenzione prevista a favore dei discendenti (tabella 1).

della Legge Finanziaria 2008. L'estensione anche al coniuge del regime di esenzione rispecchia il ruolo di tale soggetto nella successione ereditaria ove, come è noto, egli al pare dei figli è un legittimario al quale è destinata la quota di legittima dell'asse ereditario.

Il beneficio dell'esenzione dell'imposta sulle successioni e donazioni per tali trasferimenti è condizionato alla circostanza che i beneficiari per almeno cinque anni, decorrenti dalla data di trasferimento:

- Proseguano l'esercizio dell'attività

data di apertura della successione e della donazione con l'applicazione:

- Dell'imposta ordinaria;
- Degli interessi di mora;
- Della sanzione amministrativa del 30% dell'importo non pagato ai sensi dell'articolo 13 D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471.

Tuttavia, a giudizio di chi scrive e ciò assume particolare rilevanza, non si dovrebbe verificare alcuna decadenza dall'agevolazione in tutti in quei casi in cui il venir meno dell'azienda dipende da cause non imputabili alla volontà del beneficiario (esempio fallimento), ma anche nel caso del diritto farmaceutico, la norma prevista dal "Bersani bis" che prevede l'obbligo di cessione della farmacia decorso un biennio dall'apertura della successione qualora nessun legittimario entri in possesso del requisito dell'idoneità, deve considerarsi causa non riconducibile al beneficiario a cui nulla può essere imputato, laddove la legislazione non gli permette il prosieguo dell'attività di farmacia per mancanza di titolo.

IMPOSTA SUCCESSIONE E DONAZIONE ANTE 2008 SUI TRASFERIMENTI DI AZIENDA E QUOTE

beneficiario	Aliquota	Franchigia
Discendenti	Esente	-----
Coniuge	4%	1.000.000 x ogni beneficiario
Fratelli e sorelle	6%	100.000 x ogni beneficiario
Parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e collaterali fino al terzo grado	6%	Nessuna franchigia
Soggetti diversi	8%	Nessuna franchigia
Soggetti portatori di handicap	Aliquota applicabile in funzione del grado di parentela	1.500.000

Tabella 1

La finanziaria 2008

La diversità di disciplina, ai fini della imposta di successione e donazione, per i trasferimenti generazionali di imprese e partecipazione a favore del coniuge rispetto agli altri discendenti diretti, è stata soppressa dal citato articolo 1, co 31

d'impresa (nel caso di trasferimento di azienda);

- Mantengano il controllo della società (nel caso di trasferimento di quote);
- Nel caso in cui tali condizioni non siano rispettate consegue la decadenza dall'agevolazione e l'imputazione ai beneficiari della stessa obbligazione tributaria che sarebbe sorta con riferimento alla

Conferimento dell'azienda in altra società

La prassi ministeriale ha recentemente affrontato uno dei punti salienti, in tema di decadenza dall'esenzione, legati alla carente formulazione della legislazione in materia ed ha affermato che la decadenza dall'agevolazione non si realizza qualora il beneficiario entro i cinque anni abbia conferito l'azienda (farmacia) o la partecipazione in un'altra società.

Nella Risoluzione n. 341/2007 l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disciplina fiscale applicabile nel caso in cui il titolare di un'azienda intende donare la stessa ai propri figli e questi intendano proseguire l'esercizio dell'attività paterna in forma societaria. Ora anche se la citata

circolare riguarda tutt'altra attività (falgnameria), nulla cambia anche in caso di applicazione alla realtà di farmacia: il genitore farmacista dona la farmacia ai suoi due figli farmacisti i quali trasformano la comunione aziendale in società personale.

L'Agenzia delle Entrate ha escluso che il conferimento, esente da imposte dirette, in un'altra società integri una causa di decadenza dal beneficio dell'esenzione perché, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, è assimilabile al proseguimento dell'esercizio dell'attività di impresa.

La stessa risoluzione specifica, peraltro, che la condizione della prosecuzione dell'attività di impresa deve essere verificata diversamente a seconda che il beneficiario:

- Conferisca l'azienda in una società di persone;

CONFERIMENTO A SEGUITO DI SUCCESSIONE O DONAZIONE

IN SOCIETÀ DI PERSONE (SNC O SAS)	Il proseguimento dell'attività di impresa è da intendersi assolto indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento
IN SOCIETÀ DI CAPITALI	Il proseguimento dell'attività di impresa è da intendersi assolto purchè le azioni o quote assegnate a fronte del conferimento consentano di conseguire il controllo ai sensi dell'articolo 2359 c.c (oltre il 50% dei voti)

Tabella 2

- Conferisca l'azienda in una società di capitali (S.r.l. o S.p.a), ipotesi questa non rilevante per la realtà farmacia ma da tener presente nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto altra realtà aziendale (tabella 2).

Studio Dr. M. Mascheroni

Studio di Consulenza e elaborazione dati per Farmacie

**Lo studio Mascheroni diretto dal Dr. M. Mascheroni,
Consulente di UTIFAR
è in procinto di aprire una nuova sede in PESCARA.**

I farmacisti che avessero interesse, anche per un incontro informale per la valutazione dei servizi offerti, potranno rivolgersi alla sede di Vimercate (Milano) ai seguenti recapiti:

Dr. M. Mascheroni Tel. 039 625641 – Fax 039 6082424

Mail: marinomascheroni@virgilio.it

Si può quindi affermare che il conferimento rappresenti lo strumento di eccellenza al quale si può ricorrere nella prassi commerciale per realizzare alcuni obiettivi tipici del passaggio generazionale:

- Consente il passaggio da impresa familiare individuale a società familiare; l'impresa familiare nasce e si sviluppa come ditta individuale nella farmacia e solo, successivamente, lo sviluppo delle sue attività o il raggiungimento del titolo abilitativo in un familiare rendono appropriata una gestione familiare;
- Consente di fare partecipare e coinvolgere in qualità di soci i componenti del nucleo familiare abilitati alla professione all'attività di impresa.

Le imposte dirette (IRPEF)

La disciplina ai fini delle imposte dirette del trasferimento d'azienda per atto gratuito tra vivi è recata dall'art. 54 co. 5 del DPR 917/86.

Tale disposizione prevede, a determinate condizioni, la neutralità fiscale della donazione quando i beneficiari sono familiari del donante.

L'art. 16 co. 2 della L. 383/2001, contestualmente all'abolizione dell'imposta di successione e donazione, ha tuttavia ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del predetto regime di neutralità fiscale della donazione d'azienda, estendendolo anche ai casi in cui i soggetti beneficiari non appartengano al nucleo familiare del donante.

Con la R.M. 18.7.2002 n. 237/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al trattamento fiscale ai fini delle imposte sul reddito applicabile ad una donazione d'azienda effettuata in favore di una società preventivamente costituita dai figli del donante. La neutralità fiscale prevista dall'art. 54

co. 5 del DPR 917/86 opera solo quando sono rispettate le seguenti condizioni:

- la donazione sia disposta a favore di familiari, escludendo dunque l'agevolazione per le donazioni fatte a favore di soggetti non familiari (come chiarito dalla risposta 15.4 inserita nella C.M. 137/97);
- i beni e le attività che compongono l'azienda siano assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

Fino all'entrata in vigore del disposto dell'art. 16 co. 2 della L. 383/2001, in difetto dell'uno o dell'altro requisito, la donazione d'azienda determinava in capo al donante la realizzazione delle plusvalenze imponibili latenti sui beni aziendali.

- Con l'art. 16 è stato previsto che, anche qualora il donatario non sia un familiare del donante, è possibile trasferire i beni avvalendosi del regime di neutralità fiscale di cui all'art. 54 del DPR 917/86, ossia con continuità dei valori fiscali in capo al donatario, a condizione che quest'ultimo prosegua l'attività di impresa del donante.
- La R.M. 237/E/2002 ha ribadito che l'estensione ai non familiari consente di effettuare la donazione in regime di neutralità fiscale anche quando il donatario è un soggetto diverso da una persona fisica, quali enti e società.

Come evidenziato, perché operi il regime di neutralità fiscale della donazione è necessario, in linea generale, che vi sia la prosecuzione dell'attività di impresa, sia che la donazione venga effettuata in favore di un singolo donatario, sia che i donatari siano più di uno.

La neutralità fiscale del trasferimento gratuito, in caso di continuazione dell'attività, prescinde dalla natura dei soggetti donatari, poiché, come visto sopra, l'art. 16, co. 2, L. 383/2001, concede il beneficio fiscale anche alle donazioni a favore di non familiari.



Prosecuzione "parziale"

In presenza di più donatari può tuttavia verificarsi il caso in cui solo alcuni decidano di proseguire l'attività di impresa (ipotesi tra l'altro abbastanza remota nel caso di farmacia).

In questo caso, a prescindere dal rapporto che lega donatari e donante, il regime di neutralità fiscale non può trovare applicazione e la donazione d'azienda è passibile di generare plusvalenze imponibili in capo al donante.

Infatti, come sottolineato dalla risposta 15.5 inserita nella C.M. 137/E/97, a differenza del trasferimento mortis causa, in cui la neutralità fiscale è prevista anche nell'ipotesi di scioglimento della società di fatto tra eredi (il caso frequente è la successione di farmacia ove un erede sia abilitato e l'altro no, e solo il primo prosegua nell'attività di farmacia) e continuazione dell'attività da parte di uno solo degli eredi stessi, nella donazione d'azienda il legislatore con l'art. 54 co. 5 del DPR 917/86 ha voluto limitare l'agevolazione solo in caso di continuazione dell'attività da parte di tutti gli aventi causa.