

Successione e donazione d'azienda: analogie e differenze sotto il profilo fiscale

di Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

Nel nostro Paese molte aziende, soprattutto di piccole dimensioni, sono ancora gestite sotto la forma di impresa individuale. Per queste ai fini del passaggio generazionale si pone l'alternativa tra aspettare l'apertura della successione del titolare oppure anticipare il trasferimento dell'azienda agli eredi mediante un atto di donazione.

Nell'intervento si analizzano le analogie e le differenze tra la donazione d'azienda e la successione d'azienda dal punto di vista del trattamento tributario.

Imposte sui redditi

Nell'ambito delle imposte sui redditi il trasferimento gratuito dell'azienda da parte dell'imprenditore individuale, sia esso effettuato tramite donazione *inter vivos* o in sede di successione *mortis causa*, è disciplinato dall'[articolo 58](#), Tuir, il quale dispone, al comma 1 secondo periodo, che *"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"*¹.

Pertanto, il maggior valore dell'azienda che emerge a seguito del suo trasferimento per atto gratuito o per causa di morte non rileva ai fini della determinazione del reddito del donante o del *de cuius*, a condizione che il soggetto beneficiario assuma i beni facenti parte del complesso aziendale allo stesso valore fiscalmente riconosciuto in capo al dante causa².

In applicazione di detto regime di neutralità la plusvalenza rimane latente e concorrerà alla formazione del reddito del beneficiario qualora questi dovesse cedere a terzi l'azienda ricevuta³.

¹ In assenza di detta norma il trasferimento d'azienda a titolo gratuito da parte di un imprenditore individuale sarebbe suscettibile di realizzare una fattispecie di destinazione dei beni aziendali a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ex articolo 86, comma 1, Tuir, con conseguente emersione di plusvalenze tassabili sulla base del valore normale.

² Può accadere che l'azienda sia trasferita a titolo gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*, nel momento in cui il titolare l'ha concessa in affitto a terzi, avendo dunque perso lo *status* di imprenditore (qualora non sia titolare di altre aziende). In tal caso, venendo meno la qualifica di imprenditore da parte del dante causa, secondo alcuni non sarebbe applicabile la citata disciplina dell'articolo 58, Tuir, la quale riguarderebbe soltanto l'imprenditore individuale nell'esercizio della sua attività.

³ Il trattamento fiscale della suddetta plusvalenza è differente a seconda che il soggetto beneficiario sia o meno imprenditore al momento della cessione stessa:

Anche per il beneficiario l'operazione risulta fiscalmente neutrale, indipendentemente dal grado di parentela con il dante causa, purché l'azienda sia assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al donante/*de cuius*⁴.

A tale riguardo si ritiene che il beneficiario nella propria contabilità debba valorizzare i beni facenti parte dell'azienda ricevuta sulla base del costo fiscale del dante causa, senza poter evidenziare eventuali maggiori valori correnti.

Come detto, per l'applicazione del regime di neutralità non rileva l'eventuale legame di parentela con il beneficiario, il quale può dunque anche non essere parente dell'imprenditore individuale⁵.

Inoltre, non risulta più richiesto che il beneficiario prosegua l'attività di impresa, assumendo dunque la qualifica di imprenditore, potendo lo stesso anche cedere l'azienda, oppure affittarla a terzi, senza aver preventivamente avviato un'attività di impresa⁶.

L'imposta di successione e donazione

Come è noto, la vigente disciplina fiscale delle successioni *mortis causa* e delle donazioni *inter vivos* risale al 2006⁷ quando è stata reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 346/1990 ("Tus"), che era stata "congelata" nel 2001⁸.

La reintroduzione dell'imposta è stata tuttavia accompagnata da importanti novità per quanto riguarda l'oggetto, le aliquote e le franchigie concesse al beneficiario.

Tali aliquote e franchigie, valide sia per le successioni sia per le donazioni, nonché per gli atti gratuiti e i vincoli di destinazione, sono riassunte nella tabella seguente⁹.

- se il beneficiario non ha continuato l'esercizio dell'attività d'impresa la plusvalenza realizzata dà luogo a un "reddito diverso" ai sensi della lettera *h-bis*) dell'articolo 67, Tuir che viene tassato, con il criterio di cassa, in base al regime "naturale" della tassazione separata, salvo rinuncia a norma del primo periodo del comma 3 dell'articolo 17, Tuir;

- se il beneficiario ha continuato l'esercizio dell'attività d'impresa e, quindi, riveste lo *status* di imprenditore al momento della cessione, la plusvalenza tassabile è determinata *ex* articoli 58 e 86, Tuir, concorrendo a formare il reddito di impresa con il criterio di competenza, con facoltà di opzione per la tassazione separata.

⁴ La norma non precisa tuttavia se la neutralità si applica anche in capo al beneficiario quando questi sia già imprenditore individuale (e non lo diventi, quindi, in seguito all'acquisizione dell'azienda a titolo gratuito) o sia una società commerciale. In tali ultimi casi, infatti, il valore dell'azienda ricevuta potrebbe costituire per il donatario una sopravvenienza attiva, ai sensi dell'articolo 88, comma 3, lettera b), Tuir. Secondo la risposta a interpello del 3 novembre 2005 della DRE della Basilicata, il beneficiario di una donazione d'azienda che già riveste la qualifica di imprenditore individuale deve assoggettare a imposizione "un ammontare pari al medesimo valore fiscalmente riconosciuto (all'azienda) nei confronti del donante" (dunque non sulla base del criterio di tassazione del valore normale, bensì del costo fiscale dell'azienda in capo al donante e ferma restando la neutralità fiscale dell'operazione in capo al donante stesso). Invece, secondo lo studio n. 36-2011/T del 15 luglio 2011 del Consiglio nazionale del Notariato, non sarebbe applicabile al caso di specie l'articolo 88, comma 3, Tuir e, dunque, non emergerebbe alcuna sopravvenienza attiva in capo al donatario dell'azienda.

⁵ La [risoluzione n. 341/E/2007](#), con riferimento all'articolo 58, comma 1, Tuir, ha infatti precisato che "la predetta disposizione intende favorire il passaggio generazionale dell'azienda - sia a titolo di donazione che a titolo di successione per causa di morte - da parte dell'imprenditore individuale a soggetti terzi persone fisiche, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio che intercorre con il beneficiario del trasferimento dell'azienda o del ramo di azienda".

⁶ Invece, la disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 16, L. 383/2001, pur prevedendo il regime di neutralità anche al caso di donazione a favore di soggetti diversi dai familiari, subordinava l'agevolazione al fatto che il donatario avesse proseguito l'attività d'impresa (cfr. [risoluzione n. 237/E/2002](#)).

⁷ Articolo 2, commi da 47 a 53, D.L. 262/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 286/2006.

⁸ Articolo 13, L. 383/2001.

⁹ Nel caso in cui beneficiario del trasferimento *mortis causa* sia un portatore di handicap riconosciuto grave ai sensi della L. 104/1992, è prevista una franchigia pari a 1,5 milioni di euro, indipendentemente dal rapporto che intercorre tra questo e il *de cuius*.

Donatario/Erede	Franchigia	Aliquota (oltre franchigia)
Coniuge	1.000.000 di euro	4%
Parente in linea retta	1.000.000 di euro	4%
Fratello o sorella	100.000 euro	6%
Altro parente fino al 4° grado	(nessuna)	6%
Affine in linea retta	(nessuna)	6%
Tutti gli altri soggetti	(nessuna)	8%

Sebbene le aliquote e le franchigie siano le medesime per i trasferimenti a seguito di donazione *inter vivos* e successione *mortis causa*, le basi imponibili sono diverse, in quanto per quanto riguarda l'imposta di successione la base imponibile è rappresentata dalla somma algebrica del valore di tutti i beni trasmessi dal defunto ai propri eredi, fatta eccezione per alcuni particolari beni esenti dall'imposta (come i titoli di Stato), detratti i debiti che il defunto aveva a suo carico all'atto dell'apertura della successione.

Per l'imposta di donazione la base imponibile è invece rappresentata dal valore dei singoli beni o diritti oggetto di trasferimento gratuito.

Occorre inoltre considerare che l'Amministrazione finanziaria, per quanto riguarda l'applicazione delle franchigie, ritiene che è necessario tenere conto di tutte le donazioni effettuate in vita da parte del *de cuius* nei confronti del medesimo erede, per cui queste sono usufruibili una sola volta da parte di ciascun beneficiario ([circolare n. 3/E/2008](#)).

Sulla questione sono state tuttavia espresse posizioni contrarie, anche recenti, da parte della giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione, ordinanze [n. 12779/2018](#), [n. 758/2019](#), [n. 10255/2020](#) e [n. 22738/2020](#))¹⁰.

L'esenzione dall'imposta di successione e donazione per i passaggi generazionali d'azienda

Il trasferimento gratuito dell'azienda è ordinariamente soggetto alle imposte sulle successioni e donazioni, secondo le aliquote e le franchigie indicate in precedenza, salvo che possa beneficiare del particolare regime di esenzione di cui all'[articolo 3](#), comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990.

In base a tale disposizione sono infatti esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni *mortis causa*, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui all'[articolo 768-bis](#) e ss., cod. civ., a condizione

¹⁰ Non dovrebbero in ogni caso rilevare ai fini dell'assorbimento della franchigia le donazioni effettuate tra il 25 ottobre 2001 e il 29 novembre 2006, quando l'imposta di successione e donazione non era in vigore, ma anche tale questione è dibattuta.

che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Detto regime di esenzione si applica, pertanto, solo se il trasferimento è realizzato in ambito familiare, ovvero il beneficiario deve essere necessariamente un discendente o il coniuge del dante causa.

Il beneficiario dell'azienda deve inoltre continuare l'attività di impresa, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. Per fruire dell'agevolazione è dunque necessario che gli aventi causa rendano, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa per almeno 5 anni¹¹.

Sulla base di quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 231/E/2019](#), risulta che l'esenzione in oggetto può essere applicata anche dall'erede o dal donatario del solo diritto di usufrutto sull'azienda e non solo in caso di trasferimento della piena proprietà.

Ciò in quanto è il titolare del diritto di usufrutto che mantiene la gestione dell'azienda e dunque è costui che prosegue l'attività di impresa del dante causa¹².

L'esenzione non si applica, invece, nel caso di trasferimento gratuito della sola nuda proprietà dell'azienda, in quanto il nudo proprietario non dispone del diritto di godimento, né dei poteri di gestione dell'azienda, per cui non può proseguire l'attività dell'azienda ricevuta a titolo gratuito.

Infine, si ritiene che l'esenzione in oggetto non possa essere applicata nel caso in cui al momento del trasferimento gratuito l'azienda risulti affittata a terzi, dato che dopo il trasferimento il beneficiario non potrebbe esercitare l'attività di impresa, ma dovrebbe attendere la cessazione del contratto di affitto¹³.

La base imponibile dell'imposta di successione e donazione

In assenza dei menzionati requisiti di esenzione di cui all'[articolo 3](#), comma 4-ter, Tus, i trasferimenti a titolo gratuito di aziende o rami d'azienda risultano imponibili ai fini dell'imposta di successione e donazione, con applicazione delle aliquote e delle franchigie illustrate in precedenza.

¹¹ Il mancato rispetto della condizione di gestione quinquennale comporta la decadenza dal beneficio, nonché il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13, D.Lgs. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Il conferimento dell'azienda in società non è causa di automatica decadenza all'agevolazione. Tale operazione, infatti, può essere considerata un proseguimento (indiretto) dell'esercizio dell'attività d'impresa, per cui, l'agevolazione non decade se l'azienda è conferita:

a) in una società di persone (indipendentemente dal valore della partecipazione);

b) in una società di capitali e le azioni o quote assegnate a fronte del conferimento consentono di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ..

Con la risposta a interpello n. 231/E/2019 è stato chiarito che la cessione della nuda proprietà di un'azienda ricevuta in donazione, da meno di 5 anni, non comporta la decadenza dall'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990. La cessione della nuda proprietà dell'azienda con riserva di usufrutto comporta, infatti, il mantenimento dell'esercizio dell'attività di impresa da parte del beneficiario del trasferimento gratuito, richiesto dalla norma, sebbene in forza di un diritto di usufrutto sull'azienda e non della piena proprietà.

¹² A norma del combinato disposto degli articoli 981 e 2561, cod. civ., l'usufruttuario ha il diritto di godere e di gestire l'azienda, senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione.

¹³ Ciò salvo il caso del tutto particolare in cui l'assegnatario dell'azienda sia lo stesso conduttore.

Le regole di determinazione della base imponibile sono le medesime per quanto riguarda la donazione d'azienda e la successione *mortis causa* della stessa.

In particolare, il valore dell'azienda donata o trasferita per successione è determinato sulla base delle indicazioni fornite dall'[articolo 15](#), comma 1, Tus, il quale stabilisce che *“la base imponibile, relativamente alle aziende comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che le compongono, esclusi i beni indicati nell'articolo 12, al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23. Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'articolo 2217, cod. civ., si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti”*.

Dunque, vengono previsti 2 diversi criteri di valutazione dell'azienda, a seconda o meno che il dante causa sia obbligato alla redazione dell'inventario¹⁴.

Nel caso in cui l'imprenditore non sia tenuto a redigere l'inventario, il valore dell'azienda ai fini dell'imposta di donazione e successione è costituito dal valore dei beni e dei diritti che compongono l'azienda al momento della donazione/successione, esclusi i beni che non sono imponibili (a norma dell'[articolo 12](#), Tus) e scomutate le passività risultanti a norma degli articoli da [21](#) a [23](#), Tus.

Si tratta dunque di un criterio di determinazione del valore dell'azienda basato sul valore venale dei beni che la compongono, al netto del valore delle passività aziendali (Cassazione n. 6494/2007 e n. 8136/2012).

Qualora, invece, l'imprenditore sia tenuto alla redazione dell'inventario, allora la base imponibile è costituita dal valore netto contabile dell'azienda, ossia dalla somma algebrica delle attività e delle passività aziendali indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti nelle medesime attività e passività aziendali¹⁵.

In entrambi i casi è escluso dal computo della base imponibile il valore dell'avviamento riconducibile all'azienda.

Per la verità, tale esclusione, contenuta nell'[articolo 8](#), comma 1-*bis*, D.Lgs. 346/1990¹⁶ (introdotto dall'articolo 1, [comma 78](#), lettera b), L. 296/2006), è prevista per l'imposta sulle successioni, ma la sua applicazione è stata comunque ritenuta rilevante anche nell'ambito dell'imposta sulle donazioni.

¹⁴ A norma dell'articolo 2214, cod. civ. l'imprenditore che esercita un'attività commerciale è obbligato a tenere il libro degli inventari, mentre rimane escluso da tale obbligo il “piccolo imprenditore” che, ai sensi dell'articolo 2083, cod. civ., è rappresentato dal coltivatore diretto del fondo, dall'artigiano, dal piccolo commerciante e da colui che esercita un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della famiglia.

¹⁵ Nell'ipotesi in cui il trasferimento gratuito abbia a oggetto l'unica azienda dell'imprenditore individuale concessa in affitto, taluni ritengono possibile applicare la valutazione basata sulle risultanze inventariali con riferimento all'inventario dell'affittuario, qualora questo sia tenuto a redigerlo.

¹⁶ Tale norma prevede che *“Resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali”*.

La [circolare n. 3/E/2008](#) (§ 7.3.1 - L'avviamento) ha, infatti, precisato che la regola dell'esclusione dell'avviamento ai fini della determinazione della base imponibile è estesa alle donazioni, agli altri atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione, in quanto anche a tali atti sono applicabili gli articoli [15](#) e [16](#), Tus.

È sorta però la questione se l'esenzione riguardi soltanto l'avviamento c.d. "autogenerato", ovvero quello "latente", che non è iscritto nella contabilità perché ciò non è possibile in base ai principi contabili, oppure anche quello che è stato acquistato a titolo oneroso dal dante causa (c.d. "a titolo derivativo") e che quindi risulta iscritto nella contabilità dell'impresa individuale sulla base del costo residuo al netto dell'ammortamento.

Il dubbio si pone perché l'avviamento acquisito da terzi risulta nella contabilità dell'azienda e dunque dovrebbe rilevare in quanto si tratta di una delle attività aziendali che concorrono a formare il valore dell'azienda ai fini delle imposte di successione e donazione nell'ipotesi che il titolare sia tenuto alla redazione dell'inventario.

Altra questione riguarda la possibilità di valorizzare gli eventuali immobili presenti nel complesso aziendale sulla base dei criteri di valutazione automatici basati sulla rendita catastale (opzione prevista per l'imposta sulle successioni e donazioni dall'[articolo 34](#), comma 5, Tus). Secondo l'Amministrazione finanziaria è ammessa la possibilità di applicare la valutazione automatica agli immobili facenti parte dell'azienda ereditata/donata (risoluzione n. 105/1998).

Le altre imposte indirette

Per quanto riguarda le altre imposte indirette il trasferimento dell'azienda per donazione o per successione non è soggetto a Iva, ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 3, D.P.R. 633/1972, né a imposta di registro proporzionale¹⁷.

Se nel complesso aziendale sono compresi beni immobili o diritti reali immobiliari si rendono ordinariamente applicabili le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale (rispettivamente pari al 2% e all'1%).

Tuttavia, in base all'espresso rinvio alla citata disposizione agevolativa di cui all'[articolo 3](#), comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990¹⁸, nell'ipotesi di donazione e successione di azienda che rientra nel predetto regime di esenzione, se nell'azienda stessa sono compresi beni immobili o diritti reali immobiliari, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale risultano esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

¹⁷ Gli atti di donazione esenti o entro la franchigia dell'imposta sulle successioni e donazioni non scontano neppure l'imposta di registro in misura fissa.

¹⁸ Da parte degli articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, D.Lgs. 347/1990.

Il trasferimento dell'azienda a una pluralità di eredi e la regolarizzazione della società di fatto

A seguito della donazione o della successione dell'azienda in favore di una pluralità di beneficiari si crea una comunione d'azienda tra questi e, nell'ipotesi in cui 2 o più beneficiari inizino a esercitare l'azienda, quali imprenditori, si viene a configurare una società di fatto che deve essere regolarizzata in una delle società commerciali previste dal codice civile (società di capitali o società di persone)¹⁹.

Secondo l'Amministrazione finanziaria ([risoluzione n. 341/E/2007](#)) a tale fattispecie si rendono applicabili, ai fini delle imposte sul reddito, le disposizioni dettate dall'[articolo 170](#), Tuir per la trasformazione societaria, in base al quale *“la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*.

Nell'ambito dell'imposizione diretta la regolarizzazione della società di fatto tra i beneficiari, in una società di capitali o in una società di persone, è dunque fiscalmente neutra, subentrando la società risultante dalla trasformazione nei valori fiscali dell'azienda in capo al beneficiario (i quali sono stati acquisiti ai sensi del citato [articolo 58](#), comma 1, Tuir sulla base di quelli del donante/*de cuius*).

Ai fini delle imposte indirette la regolarizzazione della società di fatto tra gli eredi comporta il pagamento dell'imposta di registro a tassa fissa pari a 200 euro²⁰.

Anche le imposte ipotecarie e catastali, in presenza di immobili nell'ambito del complesso aziendale, si applicano in misura fissa²¹.

Nel caso in cui i beneficiari volessero poi sciogliere la società, l'articolo 58, comma 1, ultimo periodo, Tuir prevede che il trasferimento gratuito dell'azienda opera comunque in regime di neutralità fiscale qualora la società esistente tra gli eredi si sciogla entro 5 anni dall'apertura della successione e l'azienda resti acquisita da uno solo degli eredi.

¹⁹ In particolare, secondo la migliore dottrina, la mera contitolarietà del complesso aziendale non è di per sé sufficiente a configurare una società di fatto, essendo invece necessario l'effettivo esercizio, in forma comune, dell'attività economica da parte dei contitolari. La successiva regolarizzazione della società di fatto consiste, nella sostanza, nella traduzione per iscritto del contratto societario concluso “di fatto” tra gli eredi o donatari, in forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, con successiva iscrizione dello stesso nel Registro Imprese.

²⁰ L'articolo 4, comma 1, lettera e), Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986 dispone, infatti, l'applicazione dell'imposta in misura fissa per la “regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa”, qualora l'atto di regolarizzazione sia registrato “entro un anno dall'apertura della successione” (oltre l'anno si applica in ogni caso l'imposta fissa, ma maggiorata delle sanzioni).

²¹ Per l'imposta ipotecaria l'articolo 4 della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990 prevede la misura fissa per le trascrizioni di “atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione”. Tuttavia, se gli atti di regolarizzazione sono registrati dopo un anno dall'apertura della successione si applica l'imposta proporzionale. Per l'imposta catastale l'articolo 10, comma 2, D.Lgs. 347/1990 ne dispone l'applicazione in misura fissa per le vulture “eseguite in dipendenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione”. Per approfondimenti si rinvia allo studio del Notariato n. 853-2014/T - “Regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione di azienda nei tributi sui trasferimenti”.

La disposizione fa riferimento unicamente all'ipotesi di successione, per cui si dubita del fatto che le stesse previsioni possano applicarsi nell'ipotesi di donazione d'azienda effettuata in favore di una pluralità di soggetti.

L'Amministrazione finanziaria, con riferimento alla disposizione di cui al previgente [articolo 54](#), comma 5, terzo periodo del "vecchio" Tuir aveva concluso nel senso che, poiché il requisito essenziale richiesto dalla norma in oggetto è che si tratti di trasferimento *mortis causa*, la stessa non può trovare applicazione nei casi di donazione ([circolare n. 137/E/1997](#), § 15.5).

Va tuttavia sottolineato che la posizione attualmente assunta dall'Agenzia delle entrate è rivolta a riconoscere la neutralità fiscale in tutti le ipotesi in cui vi sia uno scioglimento della società di persone ([circolare n. 54/E/2002](#), § 5; [circolare n. 13/E/2008](#), § 1.10; [risoluzione n. 329/E/2008](#)), per cui il regime di neutralità fiscale dovrebbe applicarsi anche nei casi di scioglimento della società fra gli eredi dell'azienda avvenuta dopo i 5 anni e in quelli di scioglimento della società fra i donatari dell'azienda (prima o dopo i 5 anni).