

RISOLUZIONE N. 75/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 26 luglio 2010

OGGETTO: Istanza di interpello - Articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti di quote sociali ed azioni - Articolo 3, comma 4-ter del D.lgs. n. 346 del 1990

Con l'istanza di interpello in oggetto, concernente il trattamento fiscale applicabile ai trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, é stato esposto il seguente :

Quesito

Gli interpellanti, la signora TIZIA ed il signor CAIO, risultano essere gli unici eredi della successione legittima che si è aperta a seguito del decesso del loro padre avvenuto in data ... 2009.

Tra i beni devoluti ai coeredi, sono ricomprese anche 313.200 azioni ordinarie del valore nominale di 1 euro ciascuna, pari al 43,50% del capitale sociale della società "ALFA Spa", con sede legale in

Gli istanti fanno presente che, già prima dell'apertura della successione, detenevano - e detengono tuttora – una partecipazione indiretta nella società ALFA s.p.a per il tramite della società BETA S.r.l..

Il capitale sociale della società BETA S.r.l., che detiene partecipazioni pari al 9% del capitale sociale di “ALFA S.p.A” risulta, infatti, interamente posseduto dai due fratelli TIZIA e CAIO (rispettivamente nella misura del 49,75 % e del 50,25 %).

Premesso quanto sopra, si chiede di conoscere se il trasferimento delle partecipazioni della società “ALFA S.p.a”, oggetto della devoluzione *mortis causa*, possa beneficiare dell’agevolazione di cui all’articolo 3, comma 4-ter, del Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, approvato con il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, (di seguito TUS).

A tale scopo, i due coeredi intendono allegare alla dichiarazione di successione apposita attestazione con la quale si impegnano a mantenere il controllo della società “ALFA SpA” per un periodo di tempo non inferiore a cinque anni.

Soluzione interpretativa prospettata dall’istante

A parere degli istanti, nel caso di specie, risulta integrato il controllo *ex* articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile della società ALFA SpA, in quanto alla partecipazione del 9% già detenuta per il tramite della controllata BETA Srl, va sommata la partecipazione del 43,50%, attribuita ai coeredi per successione *mortis causa*, così da raggiungere complessivamente una partecipazione al capitale sociale della società “ALFA SpA” pari al 52,5 %.

Invero, il riferimento operato dall’articolo 3, comma 4-ter, del TUS al “controllo societario”, nell’accezione utilizzata dall’articolo 2359, comma 1, n. 1) c.c., non può prescindere dall’applicazione della previsione contenuta al secondo comma dello stesso articolo 2359 del codice civile.

Secondo l'istante, una diversa interpretazione della norma comporterebbe un'arbitraria estrapolazione di una parte della disposizione dal suo contesto generale, giungendo ad una conclusione non conforme a quanto previsto dall'articolo 12 delle Preleggi in materia di interpretazione di norme. Inoltre, il dato testuale della norma contenuta nel citato articolo 3, comma 4-ter, del TUS non pone alcuna limitazione in termini di "partecipazione diretta", ovvero "partecipazione indiretta" per il riconoscimento del beneficio dell'esenzione dall'imposta sulle successioni.

Va, infine, considerata, rappresentano gli istanti, la *ratio* della norma che è quella di agevolare tutti i passaggi generazionali *mortis causa* tra coniugi e discendenti diretti al fine di garantire la continuità nella gestione degli enti economici aziendali facenti capo all'imprenditore defunto.

Parere dell'Agenzia

L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, (legge finanziaria per il 2007), ha inserito nell'articolo 3 del TUS, il comma 4-ter, ampliando, in tal modo, il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Il predetto articolo 3, comma 4-ter, (così come novellato successivamente dall'articolo 1, comma 31, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 -legge finanziaria per il 2008) prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende, di quote sociali e azioni "...a favore dei discendenti e del coniuge, (...). In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, (...) il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o 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".

Con la circolare del 22 gennaio 2008, n. 3, l'Agenzia delle entrate ha fornito istruzioni in ordine all'ambito applicativo della riportata disposizione nonché alle condizioni richieste dalla norma per l'accesso al regime agevolativo.

E' stato chiarito, in particolare, che nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e cioè "... società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato...", l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni che consente agli aventi causa (discendenti o coniuge) di acquisire oppure integrare il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile.

Tale ultima disposizione definisce la nozione di "*controllo di diritto*" che si realizza quando un soggetto "*dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*" di una società, ossia detiene, più del 50 % delle quote o azioni della società, con diritto di voto nella assemblea ordinaria.

A parere della scrivente, la verifica del requisito dell'acquisizione o integrazione del controllo previsto per la fruizione dell'agevolazione in discorso deve essere effettuata anche in considerazione di quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 2359, secondo cui "*ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi*".

Occorre, infatti, considerare che, come rilevato dall'istante, la disciplina agevolativa dettata dal comma 4-ter dell'articolo 3 del TUS appare volta ad agevolare la successione nella gestione delle aziende di famiglia; l'agevolazione spetta, infatti, solo nell'ipotesi in cui gli aventi causa si impegnino a continuare l'attività del dante causa mantenendo il controllo delle società.

Risulta, quindi, coerente la sua applicazione, anche nell'ipotesi in cui il controllo della società sia acquistato dall'avente causa per effetto della sommatoria tra le partecipazioni acquistate per successione e quelle di cui il beneficiario risultava già in possesso, se pure in via indiretta.

Per il computo della percentuale di controllo rilevante ai fini della esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni assumono quindi rilievo, in aggiunta ai diritti di voto esercitabili direttamente dal soggetto beneficiario che detiene le partecipazioni, anche quelli che tale soggetto è in grado di esercitare per il tramite di società controllate.

La disposizione in commento vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza da parte del beneficiario di una situazione di controllo di diritto, nel senso fatto proprio dall'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile. Ne deriva che, per quanto riguarda le partecipazioni detenute in via indiretta, rilevano, ai fini del beneficio in tema di imposta di successioni, esclusivamente quelle detenute per il tramite di società che il soggetto beneficiario controlla ai sensi del medesimo n. 1, comma 1, dell'articolo 2359 del codice civile (maggioranza più uno delle azioni con diritto di voto).

Si ricorda, peraltro che l'esenzione dall'imposta di successione e donazione è subordinata, in ogni caso, alla circostanza che gli aventi causa rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione, circa la loro volontà di proseguire l'attività d'impresa ovvero mantenere il controllo societario.

Al riguardo, appare utile precisare che anche nell'ipotesi in cui il controllo di diritto di cui al citato articolo 2359, primo comma, n. 1, venga integrato per il tramite di altri soggetti societari (controllo indiretto), la dichiarazione di impegno deve essere comunque resa esclusivamente dal soggetto avente causa del trasferimento, in quanto solo tale soggetto risulta tenuto al pagamento dell'imposta e deve rispondere dell'eventuale decadenza dall'agevolazione fruita.

In ogni caso, infatti, la perdita del controllo anteriormente al quinquennio dalla data del trasferimento delle partecipazioni *“comporta la decadenza dal*

beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata" (articolo 3, comma 4-ter, del D.lgs n. 346 del 1990).

Con particolare riferimento al quesito oggetto della presente istanza di interpello occorre tuttavia ricordare che, con la circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che nell'ipotesi di trasferimento dal dante causa di una partecipazione di controllo, occorre porre rilievo al regime del trasferimento.

In particolare:

-se la partecipazione è frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente;

-se il trasferimento della partecipazione di controllo avviene a favore di più discendenti in comproprietà (articolo 2347 c.c.) il beneficio di cui trattasi è sempre riconosciuto (ove l'attribuzione consenta ai discendenti in comproprietà di acquisire o detenere il controllo societario).

Con la circolare n. 3 del 22 gennaio 2008, l'Agenzia ha chiarito che l'agevolazione si applica ai trasferimenti in regime di comproprietà in quanto, in base all'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, che disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

In sostanza nell'ipotesi di comproprietà, i beneficiari sono in grado di esercitare il controllo della società per il tramite del rappresentante comune. Tale possibilità non può essere invece riconosciuta nell'ipotesi in cui le partecipazioni risultino frazionate tra i coeredi.

In considerazione del principio affermato con le predette circolari, deve ritenersi che nel caso rappresentato, gli istanti non possano invocare le agevolazioni di cui al citato articolo 3, comma 4-ter del D.lgs n. 346 del 1990, in

quanto pur riconoscendo la possibilità di computare anche i “voti spettanti a società controllate”, i due eredi non realizzano comunque una situazione di controllo di diritto nella società “ALFA S.p.A” .

Invero, la signora TIZIA non ha il controllo di diritto nella società BETA S.r.l (in quanto possiede solo il 49,75% del capitale sociale) e, pertanto, le partecipazioni della società ALFA S.p.A possedute dalla società BETA S.r.l non possono essere computate ai fini della verifica dell’acquisto del controllo della società ALFA S.p.A.

Il controllo di diritto della società BETA S.r.l. spetta, invece, al signor CAIO che possiede il 50,25% del capitale sociale della società e, pertanto, tale soggetto potrebbe, in linea di principio, computare tali partecipazioni ai fini della verifica dell’acquisto o integrazione del controllo della società ALFA S.p.a .

Occorre, tuttavia, considerare che le partecipazioni oggetto del trasferimento *mortis causa* pari al 43, 50% del capitale sociale della “ALFA S.p.A.”, sono detenute dai due coeredi in comproprietà mentre le partecipazioni pari al 9% del capitale sociale della medesima società, detenute per il tramite della società “BETA S.r.l ”, non costituiscono un’analoga situazione di comproprietà essendo imputabili esclusivamente al signor CAIO.

Tali situazioni, sulla base di principi affermati con la circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, non sono assimilabili e pertanto, ai fini della verifica della condizione prevista dal comma 4-ter dell’articolo 3 del TUS, le partecipazioni detenute in comproprietà dai due coeredi e quelle detenute per il tramite della società BETA S.r.l. non potranno essere computate unitariamente.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.