

RISOLUZIONE N. 376/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 17 dicembre 2007

OGGETTO: Istanza di Interpello – ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212; interpretazione dell’art. 51, comma 2-bis), del Tuir; piani di azionariato diffuso; definizione di controllo societario.

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 51, comma 2-*bis*), del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.p.A., società residente in Italia (di seguito “ALFA”), a seguito di un accordo di joint venture tra il gruppo BETA S.A.(società di diritto francese) ed il gruppo ALFA Auto, è attualmente posseduta integralmente da queste ultime con una partecipazione paritetica del 50% ciascuna.

Sia BETA S.A. che ALFA Auto S.p.a hanno incluso ALFA, ai fini della redazione dei rispettivi bilanci consolidati, tra le società consolidate soggette a controllo congiunto. Infatti, le predette società, pur possedendo, ognuna di esse, il 50 % delle azioni con diritto di voto, hanno concordato, con la sottoscrizione dell’accordo di joint venture, che tutte le decisioni più importanti della Società ALFA debbano essere prese con il consenso di entrambi i soci.

Con delibera dell'Assemblea generale di BETA S.A. del 2007, è stata conferita una delega al Consiglio di amministrazione della stessa società, per l'aumento del suo capitale sociale da attuare mediante l'emissione di azioni da offrire in sottoscrizione ai dipendenti di BETA S.A. e delle società del Gruppo, nell'ambito del Piano di Risparmio di Gruppo 2007.

Pertanto, beneficiari del piano di azionariato saranno anche i dipendenti di ALFA i quali potranno sottoscrivere "a sconto" azioni di BETA.

Tanto rappresentato, la Società ALFA rileva che l'art. 51, comma 2-*bis*, del Tuir subordina il riconoscimento del trattamento di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente previsto dall'art. 51, comma 2, lett. g), del Tuir (c.d. azionariato diffuso) alla condizione che i dipendenti ricevano azioni dell'impresa con cui intrattengono il rapporto di lavoro, o azioni emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano la medesima impresa (c.d. società madri), ne sono controllate (c.d. società figlie) o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (c.d. società sorelle).

Il richiamo operato dalla norma al concetto di controllo sembrerebbe richiamare, in assenza di specifiche indicazioni, la nozione di controllo così come espressa dall'art. 2359 c.c. Tale disposizione, peraltro, nel definire l'ambito del controllo sembrerebbe non contemplare le ipotesi di controllo congiunto.

Pertanto, la società istante, ai fini di fornire ai propri dipendenti una corretta informazione circa gli obblighi tributari derivanti dall'adesione ad un piano di azionariato diffuso, chiede di sapere se nell'ipotesi di controllo congiunto sia possibile usufruire del regime fiscale di favore previsto dall'art. 51, comma 2, lett. g), del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante ritiene che i propri dipendenti destinatari del Piano di assegnazione delle azioni di BETA S.A. possano beneficiare del regime agevolativo di cui all'art. 51, comma 2, lett. g), del Tuir.

Ciò in considerazione del fatto che BETA S.A, anche sulla base del contenuto dell' accordo di joint venture sottoscritto con l'altro socio ALFA Auto S.p.a., può considerarsi a tutti gli effetti controllante, ancorché indirettamente, di ALFA, ai sensi del menzionato art. 51, comma 2-*bis*, del Tuir.

Pertanto lo "sconto di sottoscrizione" delle azioni BETA S.A. riservato ai dipendenti di ALFA non andrebbe considerato reddito di lavoro dipendente nei limiti dell'importo di Euro 2.065,83.

Infatti, non solo il citato comma 2-*bis* non richiama espressamente l'art. 2359 c.c. con la conseguente possibilità di far riferimento ad un concetto più ampio rispetto a quello portato dall'art. 2359, ma anche tale soluzione si imporrebbe da una lettura sistematica delle norme che tenda a privilegiare le finalità proprie del regime di favore in questione.

Infine, la Società evidenzia la circostanza che una soluzione in termini positivi della problematica oggetto dell'interpello, non avrebbe alcuna conseguenza negativa in termini di perdita di risorse finanziarie per lo Stato, dato che il limite di euro 2.065,83 previsto dall'art. 51, comma 2, lett. g), del Tuir, entro cui è possibile beneficiare del regime di non concorrenza alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, è fissato inderogabilmente per ciascun dipendente e per ciascun periodo d'imposta.

Conseguentemente se anche un dipendente di ALFA decidesse di aderire in futuro ad un eventuale ed ipotetico piano di azionariato diffuso di ALFA, il suo beneficio fiscale complessivo non potrebbe comunque eccedere l'importo di Euro 2.065,83.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 51, comma 2, lett. g), del Tuir dispone che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente “ *il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta ad euro 2.065,83, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione*”.

Il successivo comma 2-bis, del medesimo art. 51, del Tuir (introdotto dall'art. 13, comma 1, lett. b), n. 3, del decreto legislativo n. 505 del 23/12/1999) precisa, inoltre, che “*Le disposizioni di cui alle lettere g) e g-bis) del comma 2 si applicano esclusivamente alle azioni emesse dall'impresa con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano la medesima impresa, ne sono controllate dalla stessa società o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.*”

Per quanto riguarda il requisito del controllo, in mancanza di una espressa indicazione in senso difforme, è necessario fare riferimento al concetto di controllo così come individuato dall'art. 2359 c.c. e definito in termini ancor più precisi dalla giurisprudenza formatasi nel tempo.

In tal senso, del resto, l'Amministrazione finanziaria si è già espressa con la Circolare n. 326 del 23 dicembre 1997, nella quale è espressamente chiarito che “ *...il riferimento fatto alle società controllanti e controllate va inteso secondo i criteri di cui all'articolo 2359 del codice civile*”.

L'art. 2359 c.c., come noto, individua due tipi di controllo: il controllo di diritto e il controllo di fatto.

Il controllo di diritto si configura quando una società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di un'altra società (art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.).

Il controllo di fatto, invece, è ravvisabile ogni qual volta una società dispone dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria di un'altra società (art. 2359, comma 1, n. 2, c.c.) oppure quando una società è in grado di esercitare un'influenza dominante su un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali (art. 2359, comma 1, n. 3, c.c.).

La nozione di controllo individuata dall'art. 2359 c.c. presuppone necessariamente l'esistenza di una situazione in cui un unico soggetto ha la capacità di influire in modo determinante sulle scelte operate da un altro soggetto.

Ciò premesso è utile, comunque, precisare che la nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c., non esclude in termini assoluti la possibilità che anche in presenza di una partecipazione paritetica alla società (50 per cento ciascuno) sia individuabile una situazione di controllo da parte di uno dei due soci.

Infatti, l'ampiezza del concetto di controllo prevista dall'art. 2359 del c.c. richiede necessariamente una analisi approfondita del complesso dei rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti al fine di verificare se uno di essi eserciti sull'altro un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Tanto premesso si ritiene che, nel caso di specie le azioni di BETA S.A. offerte ai dipendenti di ALFA, non possano beneficiare del particolare regime di favore previsto dall'art. 51, comma 1, lett. g), del Tuir, a meno che non ricorrano

le circostanze particolari (ad esempio vincoli contrattuali) -le quali peraltro non emergono dall'istanza di interpello- dalle quali possa evincersi che BETA S.A. eserciti una influenza dominante su ALFA.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.