

Risposta n. 185/2023

OGGETTO: Requisiti per l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti di quote sociali ed azioni – Articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente che nel periodo d'imposta 2021 si qualifica fiscalmente residente in Italia *ex art. 2, comma 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)*.

L'istante è azionista insieme alla moglie della società "ALFA" società in accomandita per azioni (già società anonima) regolata dalle leggi del Granducato del Lussemburgo.

Il capitale sociale di ALFA di euro 36.031.218,00, suddiviso in n. 36.031.218 azioni del valore nominale di euro 1, è così suddiviso:

- l'Istante, azionista accomandante, è titolare del 70,36% del capitale sociale;

- l'Istante e la moglie, entrambi azionisti accomandanti, sono titolari nel regime di comunione convenzionale denominato secondo la legge francese di pertinenza "société d'acquêts" del 29,64% del capitale sociale;

- unico azionista accomandatario, titolare di n. 1 azione, la società "BETA" (di seguito, anche "Socio accomandatario").

Il Socio accomandatario è una società per azioni semplificata regolata dalle leggi del Granducato del Lussemburgo, di proprietà della "GAMMA S.r.l." (nel seguito, anche "S.r.l."), con sede legale in Italia, il cui capitale sociale è detenuto dall'istante e dalla moglie, per la quota del 50% ciascuno.

L'istante rappresenta che intende realizzare il "*passaggio generazionale*" di ALFA in favore dei loro due unici figli attraverso le seguenti operazioni:

- l'Istante donerà ai figli, in comunione pro-indiviso ed in parti eguali tra loro, le azioni di ALFA, pari al 55,36% del capitale sociale;

- l'Istante e la moglie doneranno ai figli, in comunione pro-indiviso ed in parti eguali tra loro, tutte le loro azioni di ALFA, di cui sono titolari nel regime di comunione convenzionale denominato secondo la legge francese di pertinenza "*société d'acquêts*";

- dette donazioni, che verranno effettuate dai genitori mediante un unico atto di donazione contestuale e congiunto, avranno ad oggetto complessivamente il trasferimento dell'85% del capitale sociale di ALFA a favore dei figli in comproprietà tra di loro. Tali donazioni sono collegate funzionalmente, in quanto finalizzate a realizzare una complessiva finalità economica, idonea cioè a garantire il passaggio generazionale dell'impresa conservandone l'unitarietà e la funzionalità.

La donazione delle azioni in favore dei loro due figli, permetterà a questi ultimi di acquisire, in comproprietà tra loro, il controllo della società secondo la definizione contenuta nell'art. 2359, primo comma, numero 1) del Codice Civile italiano; i due donatari disporranno infatti della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

I diritti dei due donatari saranno quindi esercitati da un rappresentante comune che disporrà della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea di ALFA.

Inoltre, i due donatari deterrebbero, in comproprietà tra loro, il controllo di ALFA per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo contestualmente all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso ai sensi e agli effetti dell'articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito "TUS").

Il venir meno della comunione tra i donatari, prima del decorso di cinque anni dal trasferimento di esse comporta la perdita del requisito del controllo e, dunque, la decadenza dal beneficio.

Ciò posto, si chiede se nel caso di specie sussistono le condizioni per l'applicazione dell'art. 3, comma 4-ter del TUS, per beneficiare dell'esenzione in relazione alla donazione avente ad oggetto le azioni di ALFA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che nel caso di specie ricorrono le condizioni dettate dall'art. 3, comma 4-ter del TUS, con riferimento alle partecipazioni in società residenti in Italia:

- i donatari sono i due figli, e quindi i discendenti dei donanti;

- a seguito del trasferimento per donazione, i donatari riceveranno le azioni in comproprietà tra loro. I due donatari dovranno pertanto nominare un rappresentante comune che li rappresenti unitariamente per l'esercizio dei diritti sociali;

- la donazione consentirà ai due donatari di acquisire il controllo della società di famiglia, ai sensi dell'art. 2359 comma 1, n. 1, c.c.;

- i donatari deterranno il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. A tal fine renderanno apposita dichiarazione contestualmente all'atto di donazione.

Tutto ciò premesso, l'istante ritiene che sussistano tutti i requisiti richiesti dalla norma in commento e pertanto che la donazione sia esente da imposta di donazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9 del 1° aprile 2016).

Pertanto, la presente risposta si fonda sul presupposto, ivi assunto acriticamente, che nel periodo d'imposta 2021, l'Istante sia fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del Testo Unico 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR").

Con riferimento alla fattispecie in esame, l'articolo 3, comma 4-ter del TUS dispone che *«I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente 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».

Con tale disposizione, il legislatore ha inteso favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, a condizione, tuttavia, che i beneficiari (discendenti o coniuge del disponente) del trasferimento proseguano l'attività d'impresa o mantengano il controllo della società, 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.

In ordine all'ambito applicativo della riportata disposizione, nonché alle condizioni richieste dalla norma per l'accesso al regime agevolativo sono state fornite istruzioni di prassi cui rinvia per i necessari approfondimenti (cfr. circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E, circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, risoluzione 26 luglio 2010, n. 75/E).

Nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a) del 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 ai beneficiari 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 la maggioranza delle quote o azioni della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

L'agevolazione in parola trova applicazione anche per i trasferimenti che consentono di acquisire o integrare il controllo in regime di comproprietà, a condizione che, ai sensi del citato articolo 2347 del c.c., i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (cfr. citata circolare n. 3/E del 2008 e risoluzione n. 75/E del 2010).

Inoltre, è stato precisato che la norma in esame, essendo volta a favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, "*non può considerarsi applicabile al trasferimento di quei titoli che, per loro natura, non permettono di attuare tale passaggio*" (in questi termini, circolare n. 3/E del 2008, paragrafo n. 8.3.1 cit.; circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, paragrafo n. 5.3.).

L'agevolazione, pertanto, non compete se a seguito del trasferimento della titolarità dello strumento finanziario partecipativo, il beneficiario non dispone dei poteri

di controllo dell'azienda ricevuta a titolo gratuito. L'esenzione si applica anche ai trasferimenti (*mortis causa* o per liberalità) di quote sociali e azioni di società non residenti nel territorio nazionale, ma solo al ricorrere delle medesime condizioni dettate con riferimento alle partecipazioni in società residenti in Italia.

Alla luce di quanto delineato, l'agevolazione in argomento trova applicazione laddove la partecipazione societaria donata attribuisca ai donatari il potere di influire in modo diretto ed immediato sull'attività sociale, indirizzandone la gestione e le decisioni aziendali, e di decidere sulla possibilità di continuare a mantenere il controllo della società stessa.

In altri termini, la *ratio* della norma agevolatrice richiede che i donanti trasferiscano il controllo della società di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale, a favore dei beneficiari; l'effettivo esercizio del controllo da parte dei donatari e la sussistenza di un'azienda di famiglia costituiscono, unitamente agli altri requisiti sopra richiamati, le condizioni poste dalla legge la cui inosservanza determina la mancata applicazione del beneficio o la sua successiva decadenza in sede di controllo.

Le suesposte considerazioni assumono rilievo nel caso in esame, dal momento che per stabilire se l'atto di donazione può fruire dell'esenzione, occorre prioritariamente verificare se sono soddisfatti i presupposti richiesti dalla disposizione in commento.

In particolare, deve risultare che i donanti (cioè l'istante e il coniuge) abbiano trasferito effettivamente e definitivamente il controllo della società di famiglia lussemburghese congiuntamente ai due figli, i quali dovranno esercitarlo, nel concreto, tramite la nomina di un rappresentante comune.

Al riguardo, si osserva, in primo luogo, che l'Istante e il coniuge sono soci, nella misura del 50% ciascuno, di GAMMA srl, società titolare del 100% di BETA, ovvero del socio unico accomandatario di ALFA, titolare di n. 1 azione.

Nonostante l'articolata catena partecipativa, l'Istante e il coniuge ricoprono, seppur indirettamente, il ruolo di soci accomandatari di ALFA.

In secondo luogo, dall'esame dello Statuto di ALFA, adottato contestualmente alla delibera di trasformazione giuridica della società di famiglia dalla forma di "*società anonima*" in "*società in accomandita per azioni*", si evince la presenza di due clausole che limitano l'esercizio di taluni diritti amministrativi dei soci accomandanti. In particolare, l'articolo rubricato "*Trasferimento di azioni*" subordina la circolazione delle azioni dei soci accomandanti all'approvazione degli azionisti accomandatari e l'articolo rubricato "*Amministrazione*", attribuisce il potere di nomina degli amministratori sociali al solo azionista accomandatario.

Ne consegue che, anche dopo il trasferimento delle partecipazioni azionarie di controllo a favore dei due figli, attributive della qualifica di soci accomandanti, l'Istante e la moglie continueranno a ricoprire, attraverso la società accomandataria, il ruolo di soci di controllo della società di famiglia, ovvero di ALFA.

Tenuto conto che la *ratio* della norma in esame è favorire il ricambio generazionale nelle aziende di famiglia, si ritiene che, nel caso di specie, all'atto di donazione non possa applicarsi il regime di esenzione dall'imposta di donazione di cui all'articolo 3, comma 4-*ter* del TUS, in quanto il trasferimento in esame non consente agli aventi causa di acquisire il controllo di ALFA e pertanto in mancanza dei presupposti di legge.

Resta inteso che alla luce di tali considerazioni, non si procede alla ulteriore verifica della sussistenza degli altri requisiti previsti dalla disposizione normativa in argomento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)