

Risposta n. 155

OGGETTO: Decadenza dall'agevolazione dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990- Scissione asimmetrica parziale di società detenuta in comunione ereditaria

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

QUESITO

Tizio (di seguito "*Istante*") e le due sorelle Livia e Mevia (di seguito congiuntamente "*Istanti*" o "*Eredi*") sono attualmente titolari, in comproprietà e in parti uguali tra loro, delle azioni costituenti l'intero capitale sociale della Società DELTA S.P.A. (di seguito "*Società*").

La proprietà delle quote della *Società* è pervenuta agli *Eredi* a seguito dell'apertura della successione del padre degli stessi e della rinuncia all'eredità da parte della madre. Conseguentemente la successione si è concretizzata in favore della comunione ereditaria tra i predetti fratelli.

Con la dichiarazione di successione presentata in data xx/xx/2019, gli *Eredi* come sopra individuati si sono avvalsi, con riferimento alle azioni della *Società*, dell'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS), assumendo quindi l'impegno a detenere il controllo

della *Società* per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

Ciò premesso, gli *Eredi*, quali partecipanti alla comunione ereditaria azionista della *Società*, intendono attuare una scissione parziale asimmetrica, in esito alla quale verrebbero costituite tre distinte società di capitali, ciascuna delle quali sarebbe detenuta da uno solo degli eredi.

Dall'istanza risultano gli elementi patrimoniali da assegnare alle singole società beneficiarie (Alfa S.r.l., Beta S.r.l. e Gamma S.r.l.), di proprietà di ciascun erede, con la precisazione del relativo valore di patrimonio netto, conteggiato sulla base delle risultanze contabili al 31 dicembre 2018:

- 1) L'intero capitale di *Alfa* viene assegnato a Livia;
- 2) L'intero capitale di *Beta* viene assegnato a Mevia;
- 3) L'intero capitale di *Gamma* viene assegnato a Tizio;
- 4) L'intero capitale della società scissa DELTA S.p.A. rimane di proprietà della comunione ereditaria tra i predetti fratelli.

Al riguardo, gli *Istanti* chiedono se, in caso di realizzazione dell'operazione di scissione parziale asimmetrica sopra descritta, si verifichi, ancorchè solo parzialmente e relativamente alla frazione di patrimonio netto oggetto di scissione, la decadenza dell'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-*ter* del TUS.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli *Istanti* ritengono che la descritta operazione di scissione parziale asimmetrica non comporti il venir meno delle condizioni per l'esenzione *ex art. 3, comma 4-ter* del TUS richiesta in sede di dichiarazione di successione, con riferimento al trasferimento della totalità delle azioni della *Società*.

In esito a tale scissione, infatti, gli *Eredi* manterrebbero il controllo, singolarmente, sulle società beneficiarie e, congiuntamente, sulla società scissa disponendo dei voti esercitabili in assemblea ordinaria ed integrando così il requisito

che la norma di riferimento individua quale presupposto per l'agevolazione.

Al riguardo, si richiama la circolare del 22 gennaio 2008, n. 3/E nella quale si afferma che *«Parimenti, deve intendersi assolto il requisito della prosecuzione dell'attività d'impresa nell'ipotesi di (...) trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile».*

A supporto di tale soluzione viene evidenziato, infine, che qualora il *de cuius* avesse realizzato in vita la predetta scissione, dando origine a due o più società (tutte da lui possedute al 100%) ed avesse disposto per testamento l'attribuzione dell'intera quota di controllo di una singola società a ciascuno dei figli, tali attribuzioni avrebbero tutte beneficiato dell'esenzione in parola.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene fornito solo ai fini dello specifico quesito posto in merito alla decadenza dall'agevolazione *ex art. 3, comma 4-ter* del TUS, senza che ciò implichi o presupponga una valutazione in ordine ai profili inerenti la spettanza della predetta agevolazione o la presenza dei relativi presupposti, che in questa sede si assumono come acquisiti, e per i quali rimane fermo il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria nei termini di legge.

Con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni, l'articolo 3, comma 4-*ter*, del TUS prevede che *«I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui all'articolo 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».

Come precisato nelle circolari del 22 gennaio 2008, n. 3/E e del 29 maggio 2013, n. 18/E, in caso di trasferimento di quote di partecipazione in società di capitali, l'articolo 2359, primo comma, n. 1) del codice civile, richiamato dalla norma, 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 di norma detiene più del 50 per cento delle quote o azioni della società con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

Con i medesimi documenti di prassi è stato, inoltre, chiarito che il beneficio viene, comunque, riconosciuto nel caso in cui la partecipazione di controllo venga donata a più discendenti in comproprietà tra loro. In tal caso, ai sensi dell'art. 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari dovranno essere esercitati da un rappresentante comune, che disporrà della maggioranza dei voti in assemblea ordinaria.

Per beneficiare dell'agevolazione in trattazione è, altresì, necessario che gli aventi causa proseguano effettivamente l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano effettivamente 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.

Come previsto dal predetto articolo 3, comma 4-ter, il mancato rispetto delle condizioni relative alla prosecuzione dell'attività di impresa o della detenzione del controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento

comporta la decadenza dal beneficio che può verificarsi anche in modo parziale.

In proposito si ricorda che in caso di decadenza dal beneficio l'art. 3, comma 4-ter del TUS prevede «*il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata*».

Come chiarito nelle richiamate circolari n. 3 del 2008 e n. 18 del 2013 le operazioni di trasformazione, fusione e scissione, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione, non sono causa automatica di decadenza dall'agevolazione in parola e il requisito della prosecuzione dell'attività di impresa, richiesto dalla norma, deve intendersi assolto nell'ipotesi di *trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purchè il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1) del codice civile*.

In altri termini, in tali ipotesi, per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione, è necessario che sia lo stesso soggetto che ha beneficiato dell'agevolazione a mantenere o integrare una partecipazione di controllo nelle società che partecipano all'operazione straordinaria.

Nel caso di specie, gli *Eredi*, in qualità di comproprietari in comunione ereditaria della partecipazione di controllo nella *Società*, hanno usufruito dell'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter del TUS, in sede di dichiarazione di successione del 3 dicembre 2019, impegnandosi a detenere il suddetto controllo della *Società*, sempre in comunione ereditaria, per un periodo non inferiore a cinque anni.

Ad esito dell'operazione di scissione parziale non proporzionale descritta, la *Società* verrebbe parzialmente scissa a favore di tre nuove società beneficiarie, *Alfa*, *Beta* e *Gamma*, di proprietà esclusiva di ciascuno.

Gli *Eredi*, infatti, intendono separare il patrimonio aziendale, attribuendo a distinte entità giuridiche alcune divisioni o rami aziendali, aventi autonomia

patrimoniale, finanziaria ed economica, mantenendo in capo alla comunione ereditaria il controllo della *Società* scindenda. Tale operazione di riorganizzazione, tuttavia, non permette alla medesima comunione ereditaria di mantenere o integrare il controllo delle società beneficiarie poiché ognuna di esse sarà totalmente partecipata da ogni singolo erede e gestita autonomamente da ognuno di essi, secondo le differenti linee guida ed indipendentemente dalla comunione ereditaria.

In sostanza, l'operazione prospettata comporta lo scioglimento (seppur parziale) della comunione ereditaria e la suddivisione tra gli eredi delle azioni della *Società* caduta in successione (attualmente in comunione).

Analogo effetto giuridico si avrebbe nell'ipotesi in cui si dovesse sciogliere il vincolo della comunione e conseguentemente la partecipazione di controllo in comproprietà venisse suddivisa in parti uguali tra gli eredi comproprietari. Anche in tale caso, infatti, si avrebbero tre quote di partecipazione della società, nessuna delle quali "di controllo", in titolarità esclusiva in capo a ciascuno degli ex-comproprietari.

In entrambi i casi, l'effetto giuridico sarebbe quello della perdita del requisito del controllo e, di conseguenza, la decadenza dall'agevolazione.

Nel caso dell'operazione di scissione sopra descritta, quindi, con riferimento alle tre società beneficiarie, il requisito della prosecuzione dell'attività di impresa, richiesto dalla norma, non si intende assolto in quanto, prima del decorso dei cinque anni stabiliti, non si realizza il mantenimento o integrazione del controllo delle società beneficiarie da parte dei tre *Eredi*, ex-comproprietari, che avevano acquisito, in comune e pro indiviso, la quota di partecipazione che consentiva a detta comunione il controllo della *Società*.

Per le suesposte motivazioni, si ritiene che l'operazione di scissione descritta configuri una causa di decadenza parziale dal beneficio, limitatamente alla parte di imposta sulle successioni e donazioni relativa alle quote di patrimonio netto scorporate dalla *Società* scindenda e confluenti nelle tre società beneficiarie.

Diversamente, non si ravvisa la decadenza dall'agevolazione per la parte di

imposta relativa alla quota di patrimonio netto che rimane nella *Società* scindenda, purchè la comunione ereditaria continui a detenerne il controllo per il periodo richiesto dalla norma.

L'imposta ordinaria sarà calcolata applicando l'aliquota e la franchigia prevista dall'art. 2, comma 48 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, per i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte a favore del coniuge e dei parenti in linea retta. Nel caso in esame, trattandosi di azioni di società non quotata in borsa, la relativa base imponibile sarà determinata ai sensi dell'art. 16, comma 1, lett. b) del TUS come *«valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato»*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)