

Risposta n. 257

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Esenzione dall'imposta di donazione per gli atti di donazione,
contestuali, di quote societarie. Articolo 3, comma 4-ter, del
Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante fa presente che è intenzione dei propri genitori, YYY e XXX, trasferire a lui e al fratello ZZZ, in comproprietà, i diritti di usufrutto e di piena proprietà di partecipazioni possedute nella società "AAA", mediante un atto di donazione congiunta e contestuale.

Attualmente, i titoli e i diritti sono posseduti dai soci come di seguito indicato:

- XXX, quota 6,760.00 (proprietà);
- YYY, quota 3,692.00 (proprietà);
- YYY (usufrutto) e l'istante (nuda proprietà), quota 4,680.00;
- YYY (usufrutto 775/1000), XXX (usufrutto 225/1000) e l'istante (nuda proprietà), quota 13,494.00;

- YYY (usufrutto 775/1000), XXX (usufrutto 225/1000) e ZZZ (nuda proprietà), quota 13,494.00;
- XXX (usufrutto) e ZZZ (nuda proprietà), quota 4,680.00.

L'istante fa presente, al riguardo, che la donazione delle partecipazioni e dei diritti di usufrutto su partecipazioni possedute dai genitori consentirebbe, nel loro insieme, l'acquisizione o integrazione, da parte dei donatari, del controllo di diritto di cui all'articolo 2359, c. 1 del codice civile, requisito previsto dall'articolo 3, comma 4-*ter* del Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di successioni e donazioni, di seguito TUS), per fruire del beneficio dell'esenzione dalle imposte di successione e donazione.

Il trasferimento a titolo gratuito avverrebbe nella forma di una donazione 'contestuale e congiunta' dei suddetti diritti, per effetto della quale i donatari (già soci nudi proprietari di quote) diventerebbero comproprietari di partecipazioni societarie e di diritti di usufrutto su partecipazioni.

Per effetto della donazione, pertanto, le quote e i diritti di usufrutto su quote sarebbero posseduti come di seguito indicato:

- L'istante quota 18,174.00 (nuda proprietà);
- ZZZ quota 18,17400 (nuda proprietà);
- L'istante + ZZZ (in comunione), quota 10,452.00 (piena proprietà);
- L'istante + ZZZ (in comunione), quota 36,348.00 (usufrutto).

Premesso quanto sopra, l'istante chiede di conoscere se sia applicabile, all'atto di donazione delle partecipazioni societarie e dei diritti di usufrutto, di cui alla fattispecie in esame, l'esenzione prevista, ai fini dell'imposta di donazione, dall'articolo 3, comma 4-*ter* del Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 del citato TUS.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che l'atto di donazione 'congiunta e contestuale' dei diritti di usufrutto su quote e delle quote sociali da parte dei genitori in favore dei figli, possa beneficiare dell'esenzione dall'imposta di donazione, ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter del Decreto legislativo n. 346 del 1990, nel rispetto della *ratio* della norma diretta a favorire il passaggio generazionale dell'impresa ai discendenti.

A parere dell'istante, le condizioni previste dal citato articolo 3, comma 4-ter, del TUS, ai fini dell'esenzione in parola, risultano integrate anche nella fattispecie rappresentata, di donazione contestale e congiunta di quote e di diritti di usufrutto su quote da parte dei genitori ai figli, in quanto i donatari acquisirebbero il controllo di diritto sulla società, sia pure congiuntamente.

A sostegno della propria tesi, l'istante richiama, tra l'altro, la Circolare del 22 gennaio 2008, n. 3 di questa Agenzia, con la quale è stato chiarito che l'agevolazione in argomento è applicabile anche nella fattispecie di donazione dell'intero pacchetto azionario di controllo posseduto dal donante, in favore dei figli, 'in comproprietà' tra loro. In tale ipotesi, è stato chiarito che i diritti dei comproprietari devono essere esercitati, ai sensi dell'articolo 2347 del codice civile, da un rappresentante comune, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

Pertanto, l'istante ritiene che, ai fini del beneficio in parola, l'acquisto o l'integrazione del requisito del controllo, ai sensi dell'articolo 2359 del c.c., sia da verificare in capo al beneficiario, o ai beneficiari in comproprietà. Ciò, a prescindere dall'entità delle quote di partecipazioni possedute da ciascun donante e dalla provenienza delle stesse da un unico trasferimento o da più trasferimenti contestuali e congiunti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 4-ter, del decreto legislativo n. 346 del 1990, 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 la richiamata disposizione, il legislatore ha inteso favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, a condizione, tuttavia, che i beneficiari 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.

Il predetto trattamento agevolativo spetta, quindi, esclusivamente ai beneficiari (discendenti o coniuge del disponente) sempreché rendano contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione di proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo dell'attività d'impresa.

Il mancato rispetto dell'impegno assunto in tal senso comporta la decadenza dall'agevolazione concessa e il conseguente recupero dell'imposta dovuta, nonché l'applicazione delle relative sanzioni e degli interessi.

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.

Per quanto qui d'interesse, è 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 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 più del 50 per cento delle quote o azioni della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

Nel caso in cui la partecipazione di controllo, posseduta dal dante causa, sia frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consente l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente; nel caso in cui il trasferimento della partecipazione di controllo avvenga a favore di più discendenti in comproprietà, ai sensi dell'articolo 2347 c.c., il beneficio viene sempre riconosciuto (Circolare del 16 febbraio 2007, n. 11).

L'agevolazione in parola trova, dunque, applicazione anche per i trasferimenti che consentano l'acquisizione o l'integrazione del controllo in regime di ‘comproprietà’, a condizione che, ai sensi dell'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari siano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

Come sopra osservato, la disposizione agevolativa contenuta nell'articolo 3, comma 4-ter, del TUS vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto. Tale controllo, dunque, è da verificare in capo al beneficiario (o in capo ai beneficiari in comproprietà). Pertanto, come chiarito con la Risoluzione del 26 luglio 2010, n. 75, tale controllo non deve necessariamente derivare dal trasferimento di una partecipazione già di controllo, ma può essere acquisito anche per effetto della sommatoria tra le partecipazioni acquistate per atto a titolo gratuito e quelle di cui il beneficiario risultava già in possesso.

Quanto alla fattispecie in esame, considerato che le cessioni contestuali, da parte dei Signori YYY e XXX, 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, si ritiene applicabile l'agevolazione in parola.

In tale ipotesi, infatti, le suddette cessioni contestuali e congiunte di partecipazioni e di diritti di usufrutto su partecipazioni comportano, in sostanza, il totale trasferimento del controllo di diritto dai donanti ai discendenti, in comunione, realizzando, quindi, il passaggio generazionale dell'impresa dai genitori ai figli, in linea con la *ratio* della norma agevolativa.

Si osserva, infine, che nella fattispecie in esame, il raggiungimento del controllo societario deriva dal possesso, in comunione, dei diritti di usufrutto su partecipazioni e di partecipazioni societarie. Pertanto, il venir meno della comunione prima del decorso di cinque anni dal trasferimento delle quote, comporterebbe la perdita del requisito del controllo e, dunque, la decadenza dal beneficio, con il pagamento dell'imposta nella 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.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente