



# IMPOSTA DI SUCCESSIONE: NOVITÀ NEL TRASFERIMENTO DI AZIENDE

20 Marzo 2024

MATTEO TAMBALO E CHIARA CHIRICO

**Il rafforzamento del controllo già detenuto dalla comunione non beneficia dell'esenzione da imposta di successione e donazione. Lo ha stabilito l'Agenzia delle entrate con risposta a interpello n. 72/2024**

Con la **risposta a interpello n. 72** diffusa il 18 marzo 2024, l'**Agenzia delle entrate** è tornata a occuparsi dei requisiti per l'applicazione dell'**esenzione da imposta di successione e donazione** per il **trasferimento di aziende o partecipazioni** a favore dei discendenti o del coniuge accordata dall'articolo 3, comma 4-ter, del DLgs. n. 346/1990, soffermandosi, in particolare, su quello del controllo.

## ANALISI DELL'INTERPELLO N. 72/2024

Il caso affrontato ha ad oggetto la **donazione** della quota societaria detenuta dal donante in proprietà esclusiva (40% del capitale) unitamente alla quota da questi detenuta in comproprietà con i beneficiari in regime di comunione ereditaria (60% del capitale).

La volontà del donante era quella di **completare il passaggio generazionale** dell'intera partecipazione sociale in favore dei figli e della nipote, come avviato con il trasferimento *mortis causa* della quota di maggioranza della moglie caduta in comunione ereditaria, devolvendo sia la quota detenuta in via esclusiva, sia la quota ideale pari al 20% del 60% già in comunione ereditaria.

L'istante chiedeva quindi conferma della possibilità di applicare l'esenzione da imposta al trasferimento delle predette quote in favore dei discendenti in comunione.

## RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE IN MATERIA DI ESENZIONE DA IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI

Nella risposta in esame l'Agenzia delle entrate **nega l'applicazione dell'agevolazione per difetto del requisito del controllo**. Mancherebbe, in particolare, il momento della "integrazione o acquisizione" previsto dalla norma data la preesistenza del controllo al trasferimento voluto dall'istante. In altri termini, ai fini dell'applicazione dell'esenzione occorre passare da una situazione di assenza di controllo a una di esistenza del controllo stesso, senza che abbia rilevanza un mero rafforzamento di tale elemento.

Nel documento di prassi viene anzitutto ricordato che **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, il quale definisce il controllo di diritto nella detenzione della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di una società (ossia più del 50% delle quote o azioni della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria).

L'Amministrazione finanziaria chiarisce quindi come **l'agevolazione trovi applicazione anche per i trasferimenti che consentono 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.

Al contrario, nel caso in cui il **beneficiario della donazione sia già titolare** di una percentuale di partecipazione **maggiore del 50%** delle quote o azioni della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria, per il trasferimento delle quote o delle azioni **non si realizzeranno i presupposti** per l'applicazione dell'agevolazione di cui al predetto articolo 3, comma 4-ter.

## **CONSIDERAZIONI FINALI: IMPATTO DELLE NOVITÀ SULL'ESENZIONE FISCALE**

Ebbene, rispondendo al quesito oggetto dell'istanza, l'Agenzia delle entrate prende atto del fatto che la comunione ereditaria fosse già titolare del controllo della società sin dal trasferimento delle quote di maggioranza *mortis causa*, precisamente del 60%, i cui diritti venivano esercitati per il tramite di un rappresentante comune che poteva contare sulla maggioranza dei voti.

Conclude pertanto nel senso che, correttamente, **i beneficiari avevano usufruito dell'esenzione** in occasione del primo trasferimento alla comunione ereditaria della quota del 60%, vicenda che, secondo il ragionamento delle Entrate, avrebbe consumato ed esaurito l'agevolazione.

Se, da una prima lettura, il documento di prassi pare propendere per una lettura formale e aderente alla lettera della norma di cui all'articolo 3, comma 4-ter, nel contempo lo stesso sembra **introdurre un elemento ulteriore** di ordine temporale – **la non preesistenza del controllo** – che non è presente nel testo di legge, il quale si limita a prevedere che il trasferimento idoneo sia quello che consente l'acquisto o l'integrazione del controllo.

Più in generale, la conclusione risulterebbe sganciata rispetto alla *ratio* dell'esenzione, come ricordata dalla stessa Amministrazione finanziaria nella risposta in commento e confermata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 120 del 2020.

L'esenzione è infatti **volta a favorire il passaggio generazionale** dell'impresa di famiglia attraverso l'eliminazione dell'onere fiscale correlato al trasferimento per successione o donazione. Se così è, sarebbe forse stato più coerente con lo spirito della norma accordare il medesimo trattamento di favore anche a quel trasferimento di partecipazioni sociali che completa tale passaggio generazionale dell'impresa in favore dei discendenti.

*(Articolo scritto in collaborazione con Chiara Chirico, avvocato dello Studio Righini)*