

## CON LA SCISSIONE ASIMMETRICA DECADE L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

di *Matteo Tambalo* – Dottore Commercialista e TEP in Verona e Milano

### in questo articolo...

La scissione parziale asimmetrica di società di capitali le cui quote siano state ereditate da tre fratelli, in comunione ereditaria, effettuata prima del decorso di 5 anni dall'apertura della successione, determina la decadenza parziale dall'esenzione dall'imposta sulle successioni di cui i tre fratelli avevano beneficiato. Così l'Agenzia delle Entrate nella Risposta ad Interpello n. 155 del 28 maggio 2020.

### ■ L'ESENZIONE DA IMPOSTA DI DONAZIONE E SUCCESSIONE PER I TRASFERIMENTI DI AZIENDE E PARTECIPAZIONI (CENNI)

L'art. 3 comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/90<sup>1</sup> dispone che **non sono soggetti ad imposta di donazione né di successione**, anche se realizzati attraverso patti di famiglia, **i trasferimenti:**

- **d'azienda o di rami d'azienda;**
- **di quote sociali;**
- **di azioni**

**a condizione che:**

- **il destinatario del trasferimento sia un discendente o il coniuge del disponente;**
- **qualora detti trasferimenti abbiano ad oggetto partecipazioni in società di capitali, il trasferimento consenta al beneficiario di acquisire o integrare il "controllo" della società, ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 C.c.<sup>2</sup>;**
- **i beneficiari del trasferimento proseguano l'esercizio dell'impresa o detengano il controllo della società le cui partecipazioni sono state trasferite per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.**

Qualora venga meno l'ultima condizione richiesta (esercizio quinquennale dell'impresa trasferita o mantenimento quinquennale del controllo), si verifica la decadenza dal beneficio, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta in misura ordinaria, oltre ad una sanzione

<sup>1</sup> Introdotta dall'art. 1, comma 78, lett. a), Legge n. 296/2006.

<sup>2</sup> Art. 2359, comma 1 n. 1 C.c.: "Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria".

amministrativa del 30% su ogni importo non versato ed oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

Si evidenzia che l'esenzione si estende anche alle imposte ipotecaria e catastale relative agli immobili contenuti nell'azienda ceduta, a norma degli artt. 1 comma 2 e 10 comma 3 del D.Lgs. n. 347/90.

## PROFILI SOGGETTIVI

### *Il disponente e i beneficiari del trasferimento agevolato*

Dal punto di vista soggettivo, considerato che la norma dispone che beneficiari dei trasferimenti agevolati possano essere esclusivamente i discendenti (ovvero il coniuge<sup>3</sup>) del disponente, il **soggetto autore dei trasferimenti non può che essere una persona fisica** (dovendosi pertanto ritenere esclusa l'applicazione dell'agevolazione all'ipotesi di società unipersonale che "doni" l'unica azienda al coniuge/discendenti del suo socio unico<sup>4</sup>); stante il tenore letterale della norma, si ritiene che anche **i soggetti beneficiari dei trasferimenti agevolati ("discendenti" o "coniuge") debbano essere necessariamente persone fisiche**. È quindi da escludersi che beneficiaria possa essere una società unipersonale di proprietà del discendente ovvero del coniuge del disponente; infatti, sul punto, l'Agenzia delle Entrate<sup>5</sup> aveva precisato che l'esenzione non può trovare applicazione nei casi in cui beneficiario sia un soggetto societario o una persona fisica che non sia "discendente" o "coniuge" del dante causa.

## PROFILI OGGETTIVI

### *L'azienda*

Dal punto di vista oggettivo, si è anticipato come oggetto del trasferimento agevolato debbano essere l'azienda ovvero le partecipazioni, possedute dal disponente<sup>6</sup>; con riferimento all'azienda, si segnala che il dettato normativo prevede che, al ricorrere di determinate condizioni, non sono soggetti all'imposta di donazione e successione i trasferimenti di aziende ovvero di rami di esse, dovendosi pertanto ricomprendere, all'interno dei trasferimenti agevolati, anche l'attribuzione di rami d'azienda e non solo dell'intera azienda posseduta dal disponente, purchè ovviamente il ramo, autonomamente considerato, possa effettivamente qualificarsi come un complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa<sup>7</sup>.

Considerato che la norma, ai fini della fruizione del beneficio, richiede che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività di impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento dell'azienda, sono sorti alcuni dubbi applicativi, che riguardano: (i) la possibilità di fruire del beneficio trasferendo la sola nuda proprietà dell'azienda, in merito a cui l'Agenzia

3 *Ciò vale nel caso di trasferimento mediante donazione ovvero tramite trasferimento mortis causa, mentre si precisa che la normativa civilistica del patto di famiglia non contempla il trasferimento in favore del coniuge bensì esclusivamente in favore del discendente (o discendenti).*

4 *Cfr. A. Busani, Imposta di successione e donazione, Wolters Kluwer, 2020, pag. 110.*

5 *Agenzia delle Entrate, Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, par. 8.3.1.*

6 *O de cuius, in caso di trasferimento mortis causa.*

7 *Ai sensi dell'art. 2555, C.c.*

delle Entrate<sup>8</sup> ha di recente espresso parere negativo, e (ii) la possibilità di fruire del beneficio in caso di trasferimento di azienda che, al momento del trasferimento, risulti concessa in affitto; in relazione a tale questione, in dottrina<sup>9</sup> è stato rilevato come, posto che l'esenzione può essere applicata solo ove il beneficiario dell'azienda prosegua "l'esercizio dell'attività d'impresa" per 5 anni dopo il trasferimento, l'assegnatario debba svolgere in modo effettivo l'attività (d'impresa) con la conseguenza che l'esenzione non potrebbe operare nel caso di trasferimento dell'azienda concessa in affitto o comodato, a meno che l'affittuario/comodatario non sia il discendente assegnatario dell'azienda stessa<sup>10</sup>, ipotesi difficilmente riscontrabile nella pratica.

#### *Le partecipazioni (la nozione di controllo e la differenziazione tra partecipazioni in società di capitali e di persone)*

Con riguardo alle partecipazioni, occorre effettuare una diversificazione fra partecipazioni di società di capitali e partecipazioni di società di persone. **Con riferimento alle sole partecipazioni di società di capitali residenti<sup>11</sup>, infatti, la norma agevolativa richiede che esse siano in grado di garantire al discendente il "controllo" della società ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 C.c.<sup>12</sup>; la conseguenza del dettato normativo, come peraltro confermato anche dall'Agenzia delle Entrate<sup>13</sup>, è che l'esenzione operi, quindi, per il trasferimento di partecipazioni di società di capitali, solo ove ciò consenta al beneficiario l'integrazione o l'acquisizione del controllo, mentre con riguardo alle società di persone, non venendo espressamente previsto alcunché a riguardo, l'esenzione opera per il trasferimento di partecipazioni di qualsiasi entità (quindi anche per partecipazioni di minoranza).**

Come detto, relativamente alle società di capitali, la norma richiede la semplice "acquisizione" o "integrazione" del controllo sociale da parte del beneficiario delle partecipazioni, conseguentemente anche il trasferimento di una partecipazione di minoranza potrebbe consentire al beneficiario di usufruire dell'agevolazione, se egli possedesse, a sua volta, una partecipazione della medesima società che, unitamente alla partecipazione percepita tramite il trasferimento gratuito gli consentisse di raggiungere il controllo della società.

Sebbene la norma rinvii solo alla nozione di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, C.c., si evidenzia come, rifacendosi a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate<sup>14</sup>, vada preso in considerazione anche l'eventuale controllo indiretto di cui all'art. 2359, comma 2 C.c.

Occorre peraltro rilevare (e sul tema si tornerà *infra*, essendo oggetto dell'interpello analizzato) che, qualora il trasferimento sia posto in essere in favore di più discendenti, frazionando fra essi una partecipazione che in via unitaria sarebbe stata di controllo, tale trasferimento non sarebbe idoneo a consentire ai beneficiari di integrare od acquisire il controllo sociale richiesto dalla norma; in questo caso, l'unica soluzione per fruire dell'agevolazione sarebbe quella di trasferire

8 Cfr. Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello n. 231 del 12 luglio 2019.

9 Cfr. Mauro A. "L'esenzione non spetta per la successione nell'azienda affittata", *Il Quotidiano del Commercialista*, 6.11.2015; Marzo F. "L'imposta sulle successioni e donazioni nei trasferimenti di azienda", *Notariato*, 1, 2018, p. 117.

10 Così anche P. Puri "Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia", *Diritto e Pratica Tributaria*, 3, 2008, p. 565 ss.

11 Si vedranno poi a breve alcune considerazioni in merito alle partecipazioni in società non residenti.

12 Il che deve intendersi di norma correlato alla titolarità del 50,01% del capitale sociale, con la specificazione tuttavia che qualora statutariamente siano fissate delle maggioranze più elevate per l'assunzione delle decisioni, il controllo sarebbe da intendersi acquisito solamente qualora la quota di partecipazione trasferita consenta di "superare" tali soglie decisionali statutariamente previste.

13 Cfr. Agenzia delle Entrate Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, par. 8.3.2.

14 Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 75 del 26 luglio 2010.

tale partecipazione in comproprietà fra i diversi beneficiari, nominando un rappresentante comune per l'esercizio dei diritti sociali spettanti ai contitolari della quota di partecipazione<sup>15</sup>.

Sempre in tema di partecipazioni, si rileva come, nel corso degli anni, si sia sviluppato un ampio dibattito concernente l'applicabilità dell'esenzione in parola al trasferimento di partecipazioni di società semplice, posto che tale tipologia societaria, per definizione, non consente l'esercizio dell'impresa commerciale e, quindi, il trasferimento di tali partecipazioni non sarebbe idoneo, secondo taluni primi commentatori, a perseguire la *ratio* dell'esenzione (ovverosia la prosecuzione dell'impresa della famiglia senza scontare imposizione). Una parte della dottrina (risalente) ha pertanto ritenuto non applicabile l'esenzione al trasferimento delle partecipazioni di società semplice. Tuttavia, è da segnalare che la dottrina più recente<sup>16</sup> esprime un orientamento diametralmente opposto, ritenendo che la lettera normativa non permetta di escludere le partecipazioni di società semplice dall'esenzione.

Altro tema oggetto di dibattito è rappresentato dall'applicabilità dell'esenzione nel caso di trasferimento delle partecipazioni del socio accomandante di una società in accomandita semplice, su cui è intervenuta di recente la DRE Lazio<sup>17</sup>, ritenendo che l'esenzione competa non solo per le partecipazioni dei soci accomandatari, ma anche per le partecipazioni dei soci accomandanti, in quanto danno complessivamente - e unitariamente agli accomandatari - vita alla gestione dell'impresa.

Da ultimo, si rileva come la lettera dell'art. 3 comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/90, con riguardo al requisito del "controllo", menzioni solamente le partecipazioni di società di capitali residenti, con la conseguenza che non risulta chiaro quale sia la sorte dei trasferimenti aventi ad oggetto partecipazioni di società non residenti e, in particolare, se gli stessi godano in ogni caso dell'esenzione, a prescindere dal trasferimento del controllo ovvero, se, invece, tali trasferimenti, non essendo contemplati dalla lettera della norma, debbano ritenersi esclusi in ogni caso dall'esenzione. In dottrina<sup>18</sup> è stato ritenuto che il mancato richiamo delle società non residenti non sia un argomento plausibile per escludere le stesse dall'agevolazione. Sul tema, la DRE Lombardia<sup>19</sup> ha affermato che il trasferimento per successione o donazione di partecipazioni di società di capitali (così come di società di persone) estere va esente dal tributo successorio solo in presenza delle stesse condizioni dettate dal D.Lgs. n. 346/90 per l'esenzione del trasferimento di partecipazioni in società residenti in Italia. Quindi, nel caso di società di persone non residenti l'esenzione ricorrerà a prescindere dall'entità della partecipazione trasferita, mentre per le società di capitali non residenti l'esenzione ricorrerà solo ove la partecipazione trasferita consenta l'acquisizione o integrazione del controllo, fermo restando, in ogni caso, il ricorrere del requisito temporale quinquennale (di seguito analizzato). Recente giurisprudenza ha tuttavia sostenuto una diversa tesi, precisando che sarebbe sempre escluso dall'imposta sulle donazioni il trasferimento a favore di coniuge e discendenti di quote di partecipazioni di società estere, anche in assenza delle condizioni di cui all'art. 3, comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/1990, poiché le stesse si

<sup>15</sup> Sul punto, si veda Agenzia delle Entrate, Circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, par. 12.1.

<sup>16</sup> Cfr. A. Busani, *Imposta di successione e donazione*, op.cit., p. 133.

<sup>17</sup> DRE Lazio, Risposta 4.1.2018 n. 913-6/2018.

<sup>18</sup> Fra gli altri, A. Busani, *Imposta di successione e donazione*, op.cit., p. 141.

<sup>19</sup> Interpello DRE Lombardia 2.8.2011 n. 904-86017.

applicano esclusivamente alle società residenti nel territorio dello Stato, stante il richiamo della norma all'art. 73, comma 1, lettera a) del TUIR<sup>20</sup>.

#### *La prosecuzione quinquennale dell'impresa ed il mantenimento quinquennale del controllo*

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 3 comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/90 spetta, come anticipato, 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.**

Tale condizione deve essere oggetto di un'apposita dichiarazione, che i beneficiari debbono prestare al momento del trasferimento, con la conseguenza che la sua omissione rappresenta una causa di decadenza dal beneficio.

**La norma suddivide l'obbligo con riferimento al:**

- **soggetto destinatario dell'azienda, a cui è richiesta la prosecuzione del suo esercizio per 5 anni dalla data del trasferimento;**
- **soggetto destinatario delle partecipazioni, che deve detenerne il controllo per 5 anni dalla data del trasferimento.** A tale riguardo si può quindi rilevare che **con riferimento alle partecipazioni di società di persone (partecipazioni il cui trasferimento è esente da imposizione a prescindere dal controllo), il beneficiario non deve cederle nei 5 anni successivi al trasferimento, "continuando l'attività" del disponente; mentre con riguardo alle società di capitali (partecipazioni il cui trasferimento è esente da imposizione solo qualora sia trasferita una partecipazione "di controllo" o integrativa del controllo), il beneficiario deve mantenere il controllo per 5 anni dalla data del trasferimento.**

Come anticipato, il mancato rispetto della condizione della "continuazione" quinquennale, determina la decadenza dall'esenzione, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta ordinaria, gli interessi di mora ed una sanzione amministrativa del 30% dell'importo non pagato. Sul punto, si evidenzia come la mancata continuazione quinquennale, con conseguente decadenza dal beneficio, potrebbe derivare da operazioni poste in essere sull'azienda ovvero sulle partecipazioni (o sulla società le cui partecipazioni sono state trasferite in esenzione), come nel caso prospettato nell'interpello di seguito analizzato; a tal riguardo, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate<sup>21</sup>:

- il conferimento dell'azienda o delle partecipazioni ricevute in esenzione in un'altra società non è causa automatica di decadenza dall'agevolazione, in quanto il conferimento può essere assimilato, ai fini del mantenimento del beneficio fiscale in parola, al proseguimento dell'attività di impresa. A specificazione di quanto detto, si rileva come il conferimento in società di capitali determina la decadenza dal beneficio, qualora le azioni o le quote assegnate, a fronte del conferimento, non consentano al conferente di conseguire o integrare il controllo della conferitaria ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 C.c.. Il conferimento in società di persone non determina, invece, in ogni caso, la decadenza dal beneficio, considerata l'assenza del

<sup>20</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Lodi, Sez. 1, Sentenza n. 74/2018 del 28 novembre 2018.

<sup>21</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 e Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013. Per una compiuta analisi delle diverse ipotesi e casistiche di operazioni che comportino la decadenza (o meno) si rinvia a: A. Busani, *Imposta di successione e donazione*, op.cit., p. 142.

- riferimento al concetto di "controllo" relativamente alle partecipazioni di tale tipologia societaria, come sopra evidenziato;
- eventuali operazioni straordinarie operate sulla società, le cui partecipazioni sono state trasferite in esenzione, non determinano il venir meno del requisito della prosecuzione dell'attività, qualora si tratti di trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di persone, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio (che ha ricevuto in origine le partecipazioni in esenzione), ovvero qualora si tratti di trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, a condizione che il socio (che ha ricevuto in origine le partecipazioni in esenzione) mantenga o integri, all'interno della società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 C.c..

#### *Trattamento fiscale in assenza di agevolazione*

Nel caso in cui non trovi applicazione l'esenzione, come nel caso di trasferimento, ad esempio, di partecipazioni di società di capitali non di controllo, l'imposta deve essere corrisposta in misura ordinaria e si devono quindi applicare le normali regole fiscali dettate per le donazioni e successioni; il trasferimento al coniuge o al discendente, quindi, di un'azienda o di partecipazioni aventi valore eccedente (per ogni beneficiario) 1 milione di euro, comporterebbe il pagamento dell'imposta di successione e donazione con l'aliquota del 4% per l'eccedenza rispetto alla franchigia di 1 milione di euro.

## ■ IL CASO OGGETTO DI INTERPELLO

Nel caso oggetto della Risposta ad Interpello n. 155 del 28 maggio 2020, **tre fratelli, a seguito dell'apertura della successione del padre e della rinuncia all'eredità da parte della madre, avevano ereditato, in comunione ereditaria, la totalità delle azioni di Delta Spa.**

**Con la dichiarazione di successione i tre fratelli eredi si erano avvalsi, con riferimento al trasferimento delle azioni di Delta spa, dell'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/90, impegnandosi a detenere il controllo di Delta Spa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.** Come sopra precisato, uno dei requisiti richiesti dalla norma agevolativa è che i beneficiari del trasferimento proseguano l'esercizio dell'impresa o detengano il controllo della società le cui partecipazioni sono state trasferite per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. Qualora venga meno l'ultima condizione richiesta (esercizio quinquennale dell'impresa trasferita o mantenimento quinquennale del controllo), si verifica la decadenza dal beneficio, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta in misura ordinaria, oltre ad una sanzione amministrativa del 30% su ogni importo non versato e agli interessi di mora.

Proprio sulla decadenza dal beneficio si è incentrata la risposta dell'Agenzia. Infatti, **i tre eredi, prima del decorso di 5 anni dal trasferimento per successione, hanno prospettato l'intenzione di realizzare una scissione parziale asimmetrica in esito alla quale verrebbero costituite tre distinte società di capitali, ciascuna delle quali detenuta da uno solo degli eredi, mentre l'intero (residuo) capitale di Delta resterebbe in capo alla comunione**

**ereditaria tra i tre fratelli.** Secondo gli eredi istanti, la scissione parziale non comporterebbe la decadenza, neppure parziale (con riferimento al patrimonio netto di Delta scisso) dal beneficio dell'esenzione, in quanto il requisito del "controllo" risulterebbe rispettato anche dopo la scissione, considerato che i tre eredi deterrebbero ciascuno il controllo delle società beneficiarie della scissione e, in comunione, il controllo della società scissa. A supporto di tale soluzione gli stessi hanno evidenziato 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.

## ■ LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

**L'Agenzia delle Entrate, nella propria risposta ha precisato invece che la scissione parziale asimmetrica determinerebbe nel caso di specie la decadenza parziale dal beneficio, limitatamente alla parte di imposta sulle successioni relativa alle quote di patrimonio netto scorporate dalla società Delta e confluenti nelle tre società beneficiarie.** Infatti, l'Agenzia, nel ricordare che le operazioni di trasformazione, fusione e scissione, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione, non sono causa automatica di decadenza dall'esenzione 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, precisa come, 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, pertanto, in cui i beneficiari sono tre in comunione ereditaria, il controllo, secondo l'Agenzia, dovrebbe essere mantenuto dalla comunione ereditaria medesima;** tuttavia essendo prospettata una scissione che determinerebbe l'acquisto del controllo (sulle società beneficiarie) da parte dei singoli eredi – non in comunione bensì - in proprietà esclusiva, tale operazione di riorganizzazione, a detta dell'Agenzia, 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, comportando "lo scioglimento (seppur parziale) della comunione ereditaria e la suddivisione tra gli eredi delle azioni della Società caduta in successione (attualmente in comunione)". Per questo, **l'Agenzia conclude nel senso che, con riferimento alle tre società beneficiarie, si configuri la decadenza dal beneficio dell'esenzione, a causa della perdita dal requisito del controllo da parte della comunione ereditaria;** ne deriva che limitatamente alle quote di patrimonio netto scorporate da Delta Spa e confluenti nelle tre beneficiarie, risulta dovuta l'imposta sulle successioni con l'aliquota e le franchigie previste per gli eredi in linea retta e la base imponibile dovrebbe essere determinata ai sensi dell'art. 16, comma 1, lett. b) del TUS (e quindi in proporzione al patrimonio netto di Delta Spa).