



BILANCIO

Il rafforzamento del controllo non fa scattare l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

Imposta di successione: determinazione della base imponibile

Scopri di più

L'[articolo 3, comma 4ter, D.Lgs 346/1990](#), 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, [...] 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 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.

La *ratio* dell’esenzione, come chiarito dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 120/2020, è quella di **agevolare**, attraverso l’eliminazione dell’onere fiscale correlato al trasferimento per successione o donazione, **la successione nella gestione dell’impresa** nell’ambito dei discendenti nella famiglia in occasione della successione *mortis causa*, rispetto alla quale il trasferimento, a seguito di donazione, **può rappresentare una vicenda sostanzialmente anticipatoria**.

Il trattamento di favore è **sottoposto a delle condizionalità**; infatti, i discendenti o il coniuge del disponente devono:



- **proseguire l'attività d'impresa o mantenere il controllo della società**, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- **rendere**, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, **un'apposita dichiarazione di proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo dell'attività d'impresa**.

Nell'ipotesi in cui oggetto di trasferimento siano delle **partecipazioni nei soggetti indicati dall'articolo 73, comma 1, lett. a), Tuir**, ovvero “*le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato*” la tipologia di controllo che **deve essere integrata è quella dell'articolo 2359, comma 1, lett. a) cod. civ.**

Si tratta del c.d. **controllo di diritto**, il quale si realizza quando un soggetto “*dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*” di una società, ossia detiene più del 50% delle **quote o azioni** della società, **con diritto di voto nell'assemblea ordinaria**.

In merito al **requisito del controllo**, l'Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 11/E/2007](#), ha chiarito che, 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, cod. civ.](#), **il beneficio viene sempre riconosciuto**.

Dunque, secondo l'Agenzia delle entrate, l'agevolazione trova 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 cod. civ.](#), i diritti dei comproprietari siano **esercitati da un rappresentante comune** che disponga della **maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria**.

Inoltre, occorre sottolineare che, in passato, l'Amministrazione finanziaria ([risposta ad istanza di intervento n. 479/2021](#)) aveva avuto modo di chiarire che, con la locuzione “**integrato il controllo**”, il legislatore ha inteso **agevolare anche quei trasferimenti** attraverso i quali il soggetto beneficiario **riesca ad assumere** (proprio per effetto della devoluzione delle quote e/o delle azioni) una posizione di controllo ex [articolo 2359 cod. civ.](#) **sommario alle partecipazioni** (di minoranza), già possedute prima della devoluzione, quelle oggetto del trasferimento, pertanto:

- rientrano nell'ambito della predetta agevolazione le ipotesi in cui il beneficiario **non disponga, precedentemente al trasferimento delle partecipazioni nella società di capitali**, del requisito del controllo, vale a dire di un numero di quote in misura tale da consentirgli di essere già titolare del cinquanta per cento più uno dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- viceversa, nel caso in cui il beneficiario della donazione **sia già titolare ex ante** di una



percentuale di partecipazione maggiore del cinquanta per cento 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 4ter,Lgs. 346/1990](#).

Recentemente, con la [risposta ad istanza di interpello n. 72/2024](#), l'Agenzia delle Entrate ha **ribadito tale posizione**.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, dunque, il **mero rafforzamento del controllo non permette di fruire dell'esenzione**.