

L'esenzione del valore della quota partecipativa ai fini del tributo successorio: brevissime considerazioni

Autore: Gennaro Di Gennaro

In: Diritto tributario

La successione mortis causa costituisce, com'è noto, quel fenomeno giuridico in virtù del quale a seguito del decesso di una persona, il suo patrimonio trasmissibile, mobiliare ed immobiliare, materiale ed immateriale, ben può¹ entrare a far parte della sfera giuridico - patrimoniale di altri soggetti (eredi e legatari, in primis).

E' stato autorevolmente osservato², al riguardo, che " Oggetto della successione mortis causa sono, in generale, le situazioni a contenuto patrimoniale " .

L'esigenza di garantire la certezza, nonché la continuità, delle situazioni giuridiche, comporta il passaggio agli aventi diritto di tutti i rapporti giuridici trasmissibili, attivi e passivi, facenti capo al de cuius.

Se sotto il profilo meramente civilistico appare necessario, dopo la morte del de cuius, ricostituire la massa ereditaria attiva (nonché quella passiva) onde determinarne l'esatto valore e procedere ad un'equa ripartizione, sul piano tributario, invece, giova evidenziare che non tutti i beni che concorrono a formare la massa attiva rilevano ai fini della quantificazione della materia imponibile sulla quale calcolare (ove dovuta) l'imposta sulle successioni.

L'espressa previsione normativa, escludente determinati beni dal calcolo dell'anzidetto compendio, importa, a carico di chi redige la dichiarazione successoria (erede o chi per lui, ad esempio), l'onere di verificare se le singole fattispecie concrete siano correttamente suscettibili nelle fattispecie normative

astratte.

Ove, pertanto, sorgano dubbi sull'ambito nonché sulla portata applicativa della regola giuridica, il contribuente ben può ricorrere all'istituto dell'interpello³ e ottenere conforto dall'Amministrazione finanziaria circa la sostenibilità, o meno, della tesi prospettata.

Ne consegue, pertanto, la necessità, quanto meno pratica, di formare (almeno idealmente) due masse attive: l'una rispettosa delle disposizioni dettate dal codice di diritto sostanziale, mentre l'altra rilevante ai fini fiscali in ossequio a quanto stabilito dal D. Lgs. n. 346/1990.

Col presente scritto si intende trattare, seppure brevemente, l'ipotesi prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. n. 346/90, a mente del quale " 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 di rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta ".

La norma de qua precisa che qualora la quota di partecipazione afferisca a uno dei soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a)⁴ del T.U.I.R., l'esenzione (id est il beneficio) opera a condizione che sia " .. acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile ".

Il controllo di cui alla predetta norma consiste in una relazione patrimoniale particolarmente significativa tra il socio controllante e l'ente collettivo controllato.

In particolare, ai fini che qui direttamente interessano, sono considerate controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c., primo comma, numero 1) "..... le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; ".

E' opportuno precisare, ad avviso di chi scrive, che per acquisizione del controllo si intende il passaggio della quota partecipativa ad un soggetto che non possedeva, prima dell'accettazione⁵, altre quote nella medesima impresa societaria.

Ne consegue che l'acquisto dello status di socio, nonché di controllante "particolarmente qualificato", è subordinato (condicio iuris) alla dichiarazione di volontà esternata espressamente o con comportamenti concludenti e comportante l'accettazione dell'eredità, fermo restando, in ogni caso, l'espletamento delle ulteriori formalità ex lege prescritte.

Per integrazione del controllo, invece, deve intendersi il trasferimento della quota sociale ad un soggetto che già riveste la qualità di socio e che in virtù del passaggio di quota detiene il controllo dell'ente nei termini di cui sopra.

E' necessario, inoltre, ai fini del beneficio in parola, che l'attività economica sia proseguita o il controllo sia detenuto " .. per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento ".

Il termine quinquennale previsto dalla norma, risponde, a parere di chi scrive, alla palese esigenza di evitare un uso distorto della regola, volto, evidentemente, a conseguire indebiti vantaggi tributari.

Laddove, infatti, non fosse stato previsto alcun termine " essenziale" ai fini della conservazione del beneficio, il passaggio generazionale avrebbe potuto rappresentare una "tappa obbligata" per sottrarre ad imposizione rilevanti materie imponibili.

Sarebbe stato sufficiente, a titolo d'esempio, acquisire o integrare il controllo per qualche giorno o per qualche mese e poi trasferire le quote.

Detta operazione avrebbe comportato un indubbio risparmio d'imposta: la non debenza del tributo successorio in misura proporzionale⁶, con applicazione della prescritta aliquota percentuale, rispetto al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa⁷ per l'atto di trasferimento di quote sociali.

Una simile condotta, peraltro, avrebbe integrato, ad avviso di chi scrive, gli estremi dell'abuso di diritto in merito al quale la Suprema Corte di Cassazione⁸, Sezioni Unite, ha statuito che " ... in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici ".

Orbene, soddisfatte le condizioni prescritte dal D. Lgs. n. 346/90, il valore della quota societaria portatrice del controllo non concorrerà, de iure condito, alla formazione della base imponibile su cui applicare le prescritte aliquote percentuali.

Dal punto di vista pratico-operativo, in sede di redazione della dichiarazione successoria, il contribuente potrà, a parere di chi scrive, seguire in via alternativa le seguenti soluzioni:

1. Non indicare nella dichiarazione le quote di partecipazione che determinano il controllo ex art. 2359, primo comma, numero 1), in quanto non fiscalmente rilevanti;
2. Riportare, tra le annotazioni della dichiarazione tributaria, le ragioni escludenti la sottoposizione a tassazione del valore della quota di partecipazione e allegare alla medesima dichiarazione tutta la documentazione ritenuta all'uopo opportuna.

La seconda soluzione appare molto più praticabile e preferibile.

Il principio della collaborazione e della buona fede⁹, di cui allo Statuto dei diritti del contribuente, imporrebbe che fossero indicate ab initio le ragioni escludenti la partecipazione di certi valori alla determinazione della massa ereditaria attiva.

Qualunque sia la soluzione di fatto praticata, occorre, secondo quanto stabilito dalla regola giuridica, che sia allegata un'apposita dichiarazione in virtù della quale l'avente causa si impegni a conservare il controllo di cui sopra o a proseguire l'attività per un periodo non inferiore a cinque anni.

La mancata allegazione della citata dichiarazione ovvero l'inosservanza dell'impegno consacrato in atto, comporta la decadenza dal beneficio dell'esenzione.

Ad avviso di chi scrive, però, preme osservare che la sola omessa allegazione della dichiarazione non dovrebbe di per sé esporre il contribuente a sanzioni e/o decadenze, qualora la condizione giuridica anzidetta (relativa al termine quinquennale) sia oggettivamente rispettata.

Detta tesi è propugnabile in base ad una interpretazione logica e razionale del principio della emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione tributaria, anche in sede processuale, frutto di una ricca ed interessante elaborazione dottrina¹⁰ e giurisprudenziale¹¹.

Il beneficio in parola, relativo alla esclusione del valore delle quote sociali e di azioni, può essere invocato, ad avviso di chi scrive, anche quando la morte del de cuius sia ancora incerta.

Ci si riferisce, in particolare, alle fattispecie normative che disciplinano l'assenza¹² e la morte presunta¹³.

A parere di chi scrive, l'immissione temporaneo nel possesso dei beni dell'assente costituisce ragione di per sé sufficiente per considerare aperta la successione e coevamente dovute, ricorrendone le condizioni, tutte le prescritte prestazioni tributarie.

La stessa cosa dicasi nel caso di dichiarazione di morte presunta.

Laddove, invece, si volesse escludere la debenza del tributo successorio (ove dovuto) per incertezza dell'evento morte, si renderebbe inapplicabile sine die l'intera disciplina tributaria in tema di imposta sulle successioni.

Si congelerebbero, irragionevolmente, tutti i prescritti adempimenti in attesa dell'acquisizione di prove sulla morte dell'assente (o dello scomparso) che, peraltro, non potrebbero mai essere assunte.

Sulla possibilità di escludere le quote di partecipazioni che comportano un controllo particolarmente significativo, è da segnalare in tale sede una chiara e ben articolata risoluzione¹⁴ dell'Agenzia delle Entrate che ha puntualizzato i casi in cui sia possibile ricorrere al trattamento di favor.

Con la citata risoluzione l'Agenzia fiscale, dopo aver evidenziato precedenti interventi in materia¹⁵, ha evidenziato che " -se la partecipazione è frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente;

-se il trasferimento della partecipazione di controllo avviene a favore di più discendenti in comproprietà (articolo 2347 c.c.) il beneficio di cui trattasi è sempre riconosciuto (ove l'attribuzione consenta ai discendenti in comproprietà di acquisire o detenere il controllo societario)“.

Sempre con la risoluzione anzidetta, l'Agenzia delle Entrate, rifacendosi a un suo precedente atto¹⁶, ha ribadito che l'esclusione delle quote dalla base imponibile rilevante ai fini dell'imposta successoria “ ... si applica ai trasferimenti in regime di comproprietà in quanto, in base all'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, che disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria “.

1 L'utilizzo della locuzione “ ben può” è giustificato dal fatto che il chiamato all'eredità acquista lo status di erede solo dopo un atto unilaterale ad hoc, rientrante nel novero degli actus legitimi, quale è l'accettazione espressa o per facta concludentia. Ne consegue, come statuito dalla Suprema Corte, che l'ente impositore non può formulare, nei riguardi del mero chiamato, la pretesa tributaria per pendenze debitorie del defunto. Potrà farlo, invece, solo dopo l'accettazione espressa o tacita (Cassazione, Ordinanza n. 21101/2010).

2 P. PERLINGIERI - G. MARINARO, in AA.VV. ISTITUZIONI DI DIRITTO CIVILE, Terza Edizione, Napoli, 2005, pag. 495.

3 L'interpello ordinario è previsto dall'art. 11 della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)

4 La lettera a) menziona espressamente “ 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 “.

5 Avvenuta secondo quanto prescritto dagli artt. 470 e 474 cod. civile.

6 Tenuto conto della prescritta franchigia, aggiornata ogni quattro anni, in favore del coniuge e dei parenti in linea retta.

7 Si veda art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986. Si segnala, al riguardo, l'interessante circolare n. 75 del 28/12/2007 adottata dall'Agenzia delle Entrate

8 Sentenza n. 15029 del 26/06/2009

9 Art. 10 della Legge n. 212/2000

10 C. GRIMALDI, Correzione ampia per le dichiarazioni anche in sede di contenzioso, in Corriere Tributario n. 15/2011, pagg. 1266 e seguenti.

11 Cassazione, SS.UU., sentenza n. 15063 del 25/10/2002

12 Art. 49 cod. civile.

13 Art. 58 cod. civile.

14 Risoluzione n. 75/E del 26/07/2010, Direzione Centrale Normativa.

15 Circolare n. 11 del 16/02/2007

16 Circolare n. 3 del 22/01/2008

<https://www.diritto.it/l-esenzione-del-valore-della-quota-partecipativa-ai-fini-del-tributo-successorio-brevissime-considerazioni/>