



OGGETTO: Interpello n. 913-6/2018

Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

Istanza presentata il 04/01/2018

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

QUESITO

L'istante, che svolge attività in campo immobiliare, rappresenta che la propria compagine sociale è composta da un socio accomandatario e cinque soci accomandanti.

Poiché il socio accomandatario e uno dei soci accomandanti avrebbero intenzione di stipulare un patto di famiglia al fine di realizzare il passaggio generazionale a favore dei rispettivi propri figli cedendo parte della propria partecipazione, così che alla fine dell'operazione il socio accomandatario resterebbe comunque quello attualmente in carica mentre tutti gli altri soci compresi quelli nel frattempo aggiuntisi rivestirebbero la qualifica di soci accomandanti, l'istante chiede se la predetta operazione potrebbe beneficiare del non assoggettamento all'imposta di

donazione ai sensi dell'art.3, comma 4-ter, del D. Lgs n. 346 del 1990.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la prospettata operazione sia esclusa dall'imposizione indiretta in quanto trovano applicazione le conclusioni già fornite dalle circolari n. 3 del 2008 e n. 18 del 2013.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva che l'istituto giuridico del patto di famiglia, di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile, è stato introdotto nel nostro ordinamento dalla legge n. 55 del 2006.

Il citato art. 768-bis del codice civile prevede che *"...è patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti"*; tale contratto, a norma del successivo art. 768-ter, deve essere concluso, a pena di nullità, per atto pubblico; infine, ai sensi dell'art. 768-quater, *"Al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore...."*.

Tralasciando in questa sede gli aspetti civilistici inerenti l'eventuale presenza di discendenti non assegnatari e i conseguenti obblighi verso questi ultimi, atteso che nel caso di specie non viene fatta menzione del verificarsi di una tale situazione e nel presupposto quindi che i beneficiari dell'operazione oggetto del quesito ricomprendano tutti i legittimari in caso di successione, con riferimento al caso prospettato si effettuano le seguenti considerazioni.

L'articolo 3, comma 4-ter, del D. Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990 (Testo unico sulle successioni e donazioni, di seguito TUS) prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende, di quote sociali e azioni "...a favore dei discendenti e del coniuge...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...".

Con la circolare n. 3 del 22 gennaio 2008 sono state fornite istruzioni in ordine all'ambito applicativo della riportata disposizione nonché alle condizioni richieste dalla norma per l'accesso al regime agevolativo: in particolare, è stato ribadito al punto 8.3.2 che "...In base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguarda partecipazioni in società di persone, purchè, ovviamente, ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS...", assunto poi riaffermato anche nella risoluzione n. 446 del 18 novembre 2008 e nella circolare n. 18 del 29 maggio 2013, punto 5.3.

Nel caso in esame, l'istante risulta essere costituita nella forma di società in accomandita semplice, la quale, pur rientrando nell'ambito delle società di persone, presenta alcuni aspetti peculiari proprio con riferimento alle figure dei soci accomandanti e accomandatari e dei rispettivi ruoli nell'attività imprenditoriale.

Tra questi si evidenziano i seguenti aspetti:

- i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali mentre i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota

conferita;

- l'amministrazione della società può essere conferita soltanto a soci accomandatari;

- i soci accomandanti non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società, se non in forza di procura speciale per singoli affari; possono tuttavia prestare la loro opera sotto la direzione degli amministratori e, se l'atto costitutivo lo consente, dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni e compiere atti di ispezione e di sorveglianza.

Ciò posto, atteso che, come sopra evidenziato, i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge di quote sociali non sono soggetti all'imposta di donazione a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e preso atto che tale condizione è certamente verificabile quanto al socio accomandatario, si pone il problema di valutare se il predetto requisito può essere soddisfatto anche quando ad essere trasferita è la quota sociale del socio accomandante, al quale non si riconnettono poteri amministrativi e operativi.

A tale riguardo, però, se è pur vero che l'effettivo svolgimento dell'attività imprenditoriale è portato avanti dal socio accomandatario, deve comunque ritenersi che anche la società in accomandita semplice, al pari delle altre società di persone, viene ad essere individuata con la globalità dei suoi soci (accomandatari e accomandanti, ciascuno con i suoi poteri e limiti), che danno complessivamente ed unitariamente vita alla gestione dell'impresa, tanto che, come previsto dall'art. 2323 c.c., la mancanza di soci accomandanti nella compagine sociale non sanata entro sei mesi è causa di scioglimento della società.

D'altra parte, ai sensi del combinato disposto degli articoli 5, comma 1 e 6, comma 3, del TUIR, i redditi delle società in accomandita semplice sono considerati redditi d'impresa e imputati per trasparenza in capo a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, ciò consentendo di ritenere che, nella

fattispecie in esame, sia i soci interessati che i rispettivi figli che subentreranno svolgono attività d'impresa, a prescindere dalla qualifica da ognuno rivestita nell'ambito societario.

Pertanto, nel rispetto degli obblighi temporali e dichiarativi previsti dalla norma, questa Direzione Regionale ritiene che le operazioni prospettate possano fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter del TUS.

IL DIRETTORE REGIONALE

PAOLA MURATORI

(firmato digitalmente)