

Risposta n. 69

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Tassazione quota di una Srl ricevuta in successione da un soggetto non residente - Chiarimenti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, soggetto residente in Portogallo ed iscritto all'AIRE, fa presente che con sentenza del 2015 - emessa a seguito del giudizio proposto per la divisione ereditaria a seguito del decesso *ab intestato* del padre, avvenuto nel 2012 - ha disposto lo scioglimento della comunione ereditaria e l'attribuzione dei beni divisi a ciascuno dei coeredi.

Nell'asse ereditario era compresa una quota societaria di una Srl, pari al 60 per cento del capitale sociale, rilevata da uno dei coeredi.

Con la citata sentenza è stata attribuita all'*Istante* una somma corrispondente ai diritti di liquidazione su i 2/9 della quota della Srl, caduta in successione, che sarà liquidata.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se tale somma debba essere dichiarata in Italia ed assoggettata a tassazione ai fini delle imposte sul reddito e, nel caso positivo, l'aliquota

applicabile e la modalità di versamento.

L'*Istante*, infine, fa presente di aver già pagato la tassa di successione, nonché la tassa di registro relativo alla citata sentenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che la somma in parola non rientra tra i redditi di capitale, ovvero in altra tipologia reddituale, pertanto, la stessa non deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta in cui sarà effettivamente percepita.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che l'atto di divisione è lo strumento giuridico attraverso il quale si scioglie lo stato di comunione esistente tra più soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune, corrispondente per valore alla quota spettante nello stato di indivisione.

Nell'ambito della comunione ereditaria, l'articolo 713 del Codice civile dispone che i coeredi possono sempre domandare la divisione giudiziale dell'eredità, come avvenuto nella specie.

Ai fini civilistici, al momento della morte del socio di una Srl, può sorgere in capo all'erede un diritto di credito alla liquidazione della quota, ai sensi dell'articolo 2469 del Codice civile, secondo cui *"Le partecipazioni sono liberamente trasferibili per atto tra vivi e per successione a causa di morte, salvo contraria disposizione dell'atto costitutivo. Qualora l'atto costitutivo preveda l'intrasferibilità delle partecipazioni o ne subordini il trasferimento al gradimento di organi sociali, di soci o di terzi senza prevederne condizioni e limiti, o ponga condizioni o limiti che nel caso*

concreto impediscono il trasferimento a causa di morte, il socio o i suoi eredi possono esercitare il diritto di recesso ai sensi dell'articolo 2473".

Pertanto, il libero trasferimento di quote di partecipazioni in una Srl - sia per atto tra vivi che per successione *mortis causa* - può essere limitato mediante specifiche disposizioni da indicare nell'atto costitutivo.

L'eventuale presenza nell'atto sociale di clausole che stabiliscono condizioni o limiti tali da impedire il trasferimento *mortis causa* delle quote sociali determina, dunque, la possibilità per il socio o per i suoi eredi, di recedere, ai sensi dell'articolo 2473 del Codice civile.

In sostanza, si realizza una sorta di sostituzione: l'oggetto del trasferimento *mortis causa* non è più la partecipazione sociale - non trasferibile agli eredi per disposizioni statutarie - ma un credito vantato dagli stessi nei confronti della società, intesa come soggetto giuridico autonomo.

L'accettazione dell'eredità del *de cuius*, quindi, può comportare per il chiamato all'eredità il diritto alla liquidazione della proporzionale quota del capitale sociale spettante e non dà diritto a subentrare nella società al posto del defunto, in quanto il rapporto sociale non si trasmette *mortis causa*.

Al riguardo, si osserva che il dovere di liquidare la quota del socio defunto agli eredi si configura come un'obbligazione non già degli altri soci, bensì della società stessa che, sul piano processuale, è l'unico soggetto passivamente legittimato (cfr. Cassazione, sentenza n. 12125 del 2006).

Con riferimento al caso di specie, dall'esame degli atti camerali, risulta, inoltre, che il fratello e coerede dell'*Istante*, a seguito del decesso del padre, si è avvalso di una clausola contenuta nell'articolo 7 dello statuto sociale, secondo cui *"nel caso di trasferimento delle quote mortis causa, gli eredi del socio defunto non acquisteranno la qualità di soci in seguito all'accettazione dell'eredità del loro autore, ma l'acquisto dello status di socio sarà subordinato al gradimento degli eredi da parte della maggioranza del capitale (...) pertanto qualora la maggioranza del capitale non*

esprime il gradimento suddetto entro un mese dalla morte del socio mediante comunicazione scritta agli eredi presso il domicilio del defunto, il gradimento si intenderà negato e gli eredi non acquisteranno la qualità di soci, ma avranno solamente il diritto alla liquidazione della quota (...)".

In forza di tale clausola di gradimento, il socio superstite ha escluso dalla compagine societaria gli altri coeredi (tra cui l'*Istante*), acquisendo il 100 per cento del capitale sociale.

In altri termini, a seguito del decesso del genitore, l'*Istante* è diventata erede, unitamente agli altri chiamati all'eredità, ma non è diventata socia della Srl, a causa dell'esercizio della clausola di gradimento effettuato dal socio superstite, con la conseguenza che alla stessa spetta solamente il diritto alla liquidazione della propria quota parte, come quantificata dal Tribunale.

Sul punto, si osserva che la corresponsione all'erede *Istante* delle somme stabilite giudizialmente corrispondente ai diritti di liquidazione della quota di partecipazione alla Srl (detenuta dal *de cuius*), rientra nelle ipotesi di recesso di cui al richiamato articolo 2473 del Codice civile.

Ai fini delle imposte dirette, l'articolo 47, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), dispone che le *"somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, (...) di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate"*. Tali somme sono assoggettate ad imposizione mediante applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento, ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, se corrisposti a persone fisiche.

Detti redditi sono imponibili anche nei confronti dei percettori non residenti ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera *b)* del TUIR. Tuttavia, i soggetti residenti in Paesi con i quali è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni, possono richiedere di applicare le disposizioni relative ai *"Dividendi"* contenute in tali trattati

bilaterali.

Nel caso di specie, in base a quanto dichiarato dall'*Istante*, occorre far riferimento alla Convenzione tra l'Italia e Portogallo (ratificata con la legge 10 luglio 1982, n. 562) e, nello specifico all'articolo 10 secondo cui *"I dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Tuttavia, tali dividendi sono imponibili anche nello Stato contraente di cui la società che paga i dividendi è residente, ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma, se la persona che riceve i dividendi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi (...)".*

Trattandosi, nel caso di specie, di un "dividendo" non ancora percepito, l'*Istante* potrà chiedere l'applicazione diretta della convenzione al sostituto di imposta italiano (ossia, alla Srl) al momento di effettuazione della ritenuta del 15 per cento.

Al riguardo, infatti, è stato chiarito che i sostituti di imposta possono, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote convenzionali, soltanto previa presentazione, da parte dei beneficiari del reddito, della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla convenzione per fruire dell'agevolazione (cfr. risoluzione n. 86/E del 2006; n. 183/E del 2003; n. 68/E del 2000; n. 95/E del 1999).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)