

Risposta n. 72/2024

OGGETTO: Applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni in caso di donazione contestuale ai propri discendenti, in regime di comproprietà, di una quota di partecipazione sociale detenuta a titolo personale unitamente ad una quota indivisa del pacchetto azionario già in comunione ereditaria con i predetti discendenti – articolo 3, comma 4–ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

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

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere titolare, in regime di proprietà esclusiva, del 40 per cento delle azioni rappresentative del capitale sociale della *Società* e di essere, altresì, contitolare di un pacchetto azionario pari al 60 per cento del capitale sociale della *Società* pervenuto nel 2017, in sede di successione legittima del coniuge (di seguito anche "*de cuius*"), in comunione ereditaria congiuntamente ai suoi due figli e alla nipote.

Con riferimento a quest'ultima partecipazione, *l'Istante* precisa di detenere la quota indivisa pari a 1/3 della comunione ereditaria instauratasi con i discendenti (corrispondente al 20 per cento del capitale sociale della *Società*).

L'Istante rappresenta che intende donare agli altri contitolari delle quote (i suoi due figli e la nipote), contestualmente e in comproprietà, sia la quota indivisa di cui è titolare in virtù della comunione ereditaria (ovvero della quota indivisa pari al 20 per cento del capitale sociale della *Società*), sia la quota di azioni detenuta a titolo personale (pari al 40 per cento del capitale sociale della *Società*).

L'Istante intende, in tal modo, attribuire ai suoi due figli e alla nipote, quali beneficiari della donazione, la comproprietà dell'intera partecipazione sociale e precisa che i predetti beneficiari intendono mantenere il controllo della *Società* per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento, rendendo nell'atto apposita dichiarazione in tal senso.

In sede di documentazione integrativa, *l'Istante* ha precisato che sul trasferimento *mortis causa* della quota pari al 60 per cento, pervenuta alla comunione ereditaria nel 2017, è stata applicata la disposizione agevolativa di cui all'articolo 3, comma 4-*ter* del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, essendosi impegnati i comproprietari a non cedere la propria quota di controllo per un periodo di cinque anni dal trasferimento.

Nella medesima sede, *l'Istante* ha prodotto il Regolamento della comunione delle partecipazioni sociali (datato 27 giugno 2017, di seguito "*Regolamento*"), sottoscritto dai comproprietari successivamente all'apertura della successione del *de cuius*.

L'Istante chiede chiarimenti sul corretto trattamento tributario ai fini dell'imposta di donazione e, in particolare, se la donazione contestuale ai propri discendenti, in

regime di comproprietà, della quota esclusiva del 40 per cento del capitale sociale e della quota indivisa di 1/3 del pacchetto azionario già in comunione ereditaria con i predetti discendenti, rientri nella previsione di cui all'articolo 3, comma 4-ter del d.lgs. n. 346 del 1990.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che alla donazione contestuale da parte della stessa ai due figli e alla nipote, in comproprietà tra loro, dei pacchetti azionari di cui la stessa è titolare, in parte in regime di proprietà esclusiva e in parte in regime di comunione con gli stessi donatari/discendenti, rappresentativi della maggioranza del capitale sociale della *Società*, sia applicabile il regime di esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter del d.lgs. n. 346 del 1990.

L'*Istante* ritiene che la medesima soluzione sia applicabile anche nel caso in cui i suddetti pacchetti azionari siano trasferiti in sede di successione ereditaria, secondo le norme della successione legittima, atteso che i beneficiari sarebbero eredi legittimi dell'*Istante* e che gli stessi succedrebbero secondo le stesse quote già loro pervenute dalla precedente successione del *de cuius*.

Al riguardo, l'*Istante* evidenzia che la donazione prospettata (o anche l'apertura della successione legittima) delle suddette quote ai discendenti determina un duplice effetto:

- la traslazione, all'interno della comunione ereditaria, della quota indivisa dell'*Istante* ai suoi discendenti, che così espanderebbero le loro quote indivise da 2/9 a 1/3 per ognuno (cfr. Sentenza Corte di Cassazione n. 7640 del 2018);

- il trasferimento dell'ulteriore quota del 40 per cento ai discendenti in comproprietà.

Secondo *l'Istante*, i descritti trasferimenti, da considerare unitariamente in quanto oggetto di donazione contestuale nonché provenienti dal medesimo soggetto, andrebbero ad integrare il controllo richiesto dal citato articolo 3, comma 4-*ter* in capo ai discendenti che, conseguentemente, otterrebbero la totalità delle azioni della *Società* in contitolarità, partendo dalla contitolarità di una quota di minoranza (pari ai 2/3 della quota del 60 per cento in comunione ereditaria).

L'Istante ritiene che la donazione delle quote descritte ai propri discendenti realizzi l'acquisizione o l'integrazione del controllo societario richiesto dal citato articolo 3, comma 4-*ter* sia dal punto di vista numerico, in quanto *l'Istante* donerebbe due quote pari complessivamente al 60 per cento del capitale sociale della *Società*, e sia dal punto di vista giuridico, provenendo le quote dell'*Istante* da un unico titolo donativo e secondo un regime giuridico di comproprietà.

L'Istante evidenzia che la donazione in argomento è coerente con l'applicazione della disciplina di favore richiamata in quanto finalizzata ad assicurare il passaggio generazionale dell'azienda mediante il trasferimento della totalità delle azioni della *Società* ai discendenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 4-*ter*, del d.lgs. n. 346 del 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 la richiamata disposizione, il legislatore ha inteso favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, a condizione, tuttavia, 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 in discorso, infatti, come anche chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza 23 giugno 2020, n. 120, 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 predetto trattamento agevolativo spetta ai beneficiari del trasferimento, discendenti o coniuge del disponente, a condizione che gli stessi proseguano l'attività d'impresa o mantengano il controllo della società, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e sempreché rendano, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione di proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo dell'attività d'impresa.

In ordine all'applicazione della riportata disposizione e alle condizioni richieste per l'accesso al regime agevolativo, sono stati forniti chiarimenti, tra l'altro, con le circolari 22 gennaio 2008, n. 3/E e 29 maggio 2013, n. 18/E, cui si rinvia per gli ulteriori approfondimenti.

Per quanto qui d'interesse, è stato chiarito, in particolare, che nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e cioè *«società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato»*, l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni che consente ai beneficiari di acquisire oppure integrare il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Tale ultima disposizione definisce la nozione di *"controllo di diritto"* che si realizza quando un soggetto *«dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria»* di una società, ossia detiene più del 50 per cento delle quote o azioni della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

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 c.c., il beneficio viene sempre riconosciuto (cfr. circolare del 16 febbraio 2007, n. 11).

L'agevolazione in parola trova, dunque, applicazione anche per i trasferimenti che consentano l'acquisizione o l'integrazione del controllo in regime di "comproprietà", a condizione che, ai sensi dell'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari siano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

Secondo quanto precisato con la risoluzione 26 luglio 2010, n. 75/E, la verifica del requisito dell'acquisizione o integrazione del controllo previsto per la fruizione dell'agevolazione in discorso deve essere effettuata anche in considerazione di quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 2359, secondo cui *«ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi»*.

Ancora con riferimento al requisito del controllo, è stato altresì chiarito che 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.

Di converso, 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 4-*ter*.

In effetti, 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 del codice civile sommando alle partecipazioni (di minoranza), già possedute prima della devoluzione, quelle oggetto del trasferimento. (cfr. risposta ad istanza di interpello n. 497 del 21 luglio 2021).

Nel caso di specie, assume rilievo la circostanza che, in sede di successione legittima del coniuge, l'*Istante* ha ricevuto in comunione ereditaria, congiuntamente ai due figli e alla nipote, azioni rappresentative del 60 per cento del capitale della *Società*.

Pertanto, a partire dal 2017 la comunione ereditaria è titolare del pacchetto di controllo della *Società*, secondo la definizione dell'articolo 2359 del codice civile, disponendo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

L'acquisizione del controllo della *Società* da parte della comunione ereditaria ha consentito l'applicazione al trasferimento *mortis causa* delle predette quote azionarie dell'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-*ter* del d.lgs. n. 346 del 1990, in sede di dichiarazione di successione del *de cuius* presentata nel 2017.

La comunione delle partecipazioni sociali è stata disciplinata mediante un *Regolamento* (fornito in sede di documentazione integrativa) sottoscritto dai comproprietari con il quale gli stessi si sono impegnati, tra l'altro, a non sciogliere la comunione per la durata di 10 anni con gli effetti dell'articolo 1111 del codice civile secondo cui «ciascuno dei partecipanti può sempre domandare lo scioglimento della comunione [...]».

Il patto di rimanere in comunione per un tempo non maggiore di dieci anni è valido e ha effetto anche per gli aventi causa dai partecipanti. Se è stato stipulato per un termine maggiore, questo si riduce a dieci anni».

Con il *Regolamento* è stata individuata l'assemblea dei comproprietari quale organo che delibera sull'esercizio dei diritti amministrativi ed economici inerenti alle partecipazioni in comproprietà che ha nominato, tra l'altro, il rappresentante comune come previsto dall'articolo 2347 del codice civile.

In particolare, sono state disciplinate le modalità di funzionamento dell'assemblea ed inserite clausole necessarie a disciplinare i casi di cessione di quote da parte dei comproprietari relative quali il diritto di prelazione, la clausola di gradimento e il diritto di co-vendita.

Pertanto, a seguito del decesso del *de cuius* la comunione ereditaria, formata dall'*Istante*, dai due figli e dalla nipote dello stesso, ha già effettivamente acquisito il controllo della *Società*, provvedendo alla sua concreta amministrazione e gestione per il tramite del rappresentante comune, ponendo in essere il passaggio generazionale dell'azienda di famiglia (ovvero della *Società*) che la disposizione di cui all'articolo 3, comma 4-ter intende agevolare.

Dal *Regolamento* emerge che:

- *Istante* partecipa alla comunione per la quota di un terzo e i due figli e la nipote per la quota di due noni ciascuno;
- per la validità della costituzione dell'assemblea della comunione occorre la presenza di tanti comproprietari che rappresentino almeno i due terzi del valore delle partecipazioni comuni;
- le deliberazioni sono approvate con i voti della maggioranza dei partecipanti alla comunione, calcolata per quote.

Pertanto, assume rilievo la circostanza che i beneficiari della donazione che *Istante* intende porre in essere, vale a dire i due figli e la nipote in regime di comunione, già dispongono *ante* donazione del requisito del controllo in quanto, essendo detentori della quota di maggioranza nell'assemblea della comunione (pari a due terzi), già possiedono un numero di quote tale da consentire loro di esprimere il cinquanta per cento più uno dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, ovvero il 60 per cento del capitale sociale della *Società*.

Per le suesposte motivazioni, in assenza del requisito del trasferimento di partecipazioni sociali mediante le quali è «*acquisito o integrato*» il controllo della *Società*, l'atto con cui *Istante* donerà le azioni della *Società* ai due figli e alla nipote, in comunione indivisa, non potrà beneficiare del trattamento agevolativo di cui al più volte citato articolo 3, comma 4-*ter*, ma dovrà essere assoggettato all'ordinario trattamento ai fini dell'imposta sulle donazioni.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della

sua veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)