Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 271/2025

OGGETTO: ***Atto di donazione della nuda proprietà della quota di maggioranza della società con apposita convenzione nell'atto di donazione di trasferimento ai beneficiari della maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria della società – articolo 3, comma 4–ter del decreto legislativo del 31 ottobre 1990 n. 346***

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

QUESITO

L'*Istante* (di seguito anche "*Donante*") chiede se sussistono i requisiti necessari per l'applicazione dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni di cui all'articolo 3, comma 4-*ter* del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito "TUS"), alla donazione della nuda proprietà della quota di maggioranza della *Società* che intende porre in essere a favore dei figli, in comunione tra loro.

L'*Istante* rappresenta di essere proprietaria di una quota pari al 96,30% della *Società*.

La restante quota della *Società* è detenuta dai due figli dell'*Istante* (di seguito anche "*Figlio*" e "*Figlia*" e, congiuntamente, "*Figli*"), proprietari di una quota pari all'1,85% ciascuno.

La Società è proprietaria del 100% della società *Alfa* e del 18,60% della società *Beta* la quale detiene a sua volta il 74,74% di *Gamma* e il 62,22% della società *Delta* (controllante della società *Omega* che quest'ultima detiene al 100%).

L'*Istante* rappresenta inoltre di essere membro del Consiglio di Amministrazione delle società *Delta* e *Omega*.

Il *Figlio* è membro del Consiglio di Amministrazione della società *Gamma* e amministra la società *Alfa* unitamente alla *Figlia*.

La *Donante* rappresenta di voler ristrutturare il patrimonio familiare della *Società* donando la nuda proprietà della quota di maggioranza pari al 95% al *Figlio* e alla *Figlia*, in regime di comunione tra loro, riservando a sé stessa il diritto di usufrutto, mantenendo in proprietà esclusiva una quota minoritaria nella *Società*, pari al 1,3%.

L'*Istante* rappresenta che a seguito della donazione manterrà il diritto di usufrutto sulle quote donate e, al fine di consentire ai *Figli* una gestione effettiva della *Società*, «*a seguito di apposita convenzione nell'atto di donazione* [...] *trasferirà ai figli (nudi proprietari) la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria della Società, al fine di attribuire a quest'ultimi il cd. "controllo di diritto" di cui all'art. 2359, co. 1°, n.1) c.c.*».

La *Donante* rappresenta, inoltre, che lo Statuto della *Società* prevede che le siano attribuiti alcuni diritti particolari ai sensi dell'articolo 2468 comma 3 del codice civile e, nello specifico: «*(i) il diritto di convocare l'assemblea dei soci ai sensi dell'art. ...* [dello Statuto]*; (ii) il potere di veto ai sensi dell'art. ... e dell'art. ... nelle decisioni ivi previste; (iii) il diritto agli utili ai sensi dell'art. ...».*

Relativamente ai richiamati diritti, l'*Istante* ritiene però che gli stessi non influiscano *«in modo diretto ed immediato sull'attività sociale, indirizzandone la gestione e le decisioni aziendali*».

L'*Istante* sottolinea che la *Società* è una «*holding industriale*», atteso che svolge l'attività di gestione della società *Alfa* e della controllata *Beta* e, per il tramite di quest'ultima, delle controllate indirette società *Gamma*, *Delta* e *Omega*.

In particolare, nella documentazione integrativa è rappresentato che la *Società* esercita un'influenza dominante sulla società *Beta*, atteso che ai sensi dello Statuto di quest'ultima società, ogni ramo familiare ha diritto di nominare un proprio esponente quale membro del Consiglio di Amministrazione e che «*l'Assemblea di* [società Beta] *delibera con il voto del 90%, pertanto, la* [Società]*, detenendo una quota pari al 18,6%, dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante, ex art. 2359, co. 1, n. 2), c.c., nella assemblea ordinaria della stessa* [società Beta]».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che al trasferimento della nuda proprietà delle quote della *Società* ai propri discendenti sia applicabile il regime di esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-*ter* del TUS.

In particolare, la *Donante* sottolinea che tale trasferimento, per il tramite di una «*apposita convenzione nell'atto di donazione*» con la quale trasferirà ai figli la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria della società, consentirà agli stessi, in comunione tra loro, di acquisire il controllo societario e di mantenerlo per un periodo non inferiore a cinque anni, così come richiesto dalla legge per l'attribuzione del beneficio.

L'*Istante* rappresenta inoltre che la presenza di clausole nello Statuto della *Società* che riservano alla *Donante* alcuni diritti particolari non comporta la limitazione del potere esercitabile da parte dei figli, considerato che questi ultimi detengono la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria nonché il potere di influire in modo diretto ed immediato sull'attività sociale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 4-*ter* del TUS, come modificato con il decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, dispone che:

«*4-ter. 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 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o integrato un controllo già esistente.*

In caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica 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; 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa rendono, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto.

Il mancato rispetto delle condizioni di cui ai periodi dal primo al quarto 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. Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti».

Al riguardo, la relazione illustrativa al decreto legislativo n. 139 del 2024 ha chiarito che «*attraverso la modifica del comma 4-ter dell'articolo 3, sono definiti in*

modo più puntuale il perimetro e le condizioni dell'agevolazione in relazione alle diverse tipologie di trasferimenti agevolati [...].

La nuova formulazione, inoltre, indica in modo puntuale le ipotesi in cui l'agevolazione è subordinata alla prosecuzione dell'attività e quelle in cui è subordinata al mantenimento della posizione di controllo o della titolarità della quota.

A tal fine è stabilito che:

- nel caso di trasferimento di azienda o di ramo di essa, il beneficio spetta 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;

- in caso di trasferimento di quote sociali e azioni di società di capitali, di cui all'art. 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa mantengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;

- in caso di trasferimento di quote di società di persone, il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità delle quote per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento».

Con particolare riferimento all'ipotesi in cui il trasferimento ha ad oggetto quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la norma prevede che non sono soggetti all'imposta di successione e di donazione i trasferimenti di partecipazioni mediante i quali è acquisito il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o integrato un controllo già esistente.

Il richiamato articolo 2359, primo comma, n. 1) del codice civile, dettato nell'ambito delle società per azioni, stabilisce che «*Sono considerate società controllate:*

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria».

Nel caso in esame, l'oggetto della donazione a favore dei due figli, in regime di comproprietà, è rappresentato dalla nuda proprietà sul 95% delle quote della *Società*, di cui la *Donante* continuerà a detenere il diritto di usufrutto; al contempo, così come previsto dall'art. 2352 del codice civile, verrà stipulata una «*apposita convenzione nell'atto di donazione*» con la quale trasferire ai figli, nudi proprietari, la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria.

Pertanto, al fine dell'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-*ter*, del TUS, è necessario verificare preliminarmente la sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di cui all'articolo 2359 primo comma, n. 1), c.c..

Sul punto, secondo quanto dichiarato dall'*Istante*, lo statuto della *Società* attribuisce alla *Donante* alcuni diritti particolari, che, tuttavia, non sono tali da incidere sul controllo di diritto trasferito ai *Figli* dell'*Istante*.

Invero, come affermato dalla Corte di cassazione con sentenza del 3 maggio 2017, n. 10726 con riferimento all'articolo 2359 c.c., lo stesso «*considera società controllate "le società in cui un'altra società dispone della maggioranza di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria"* [...] *trattasi dunque di una presunzione assoluta e quindi appare giuridicamente corretta la conclusione della Corte d'Appello che ha ritenuto*

ininfluente, ai fini che interessano, la particolare previsione dello Statuto circa le maggioranze richieste».

Ciò posto, nel caso di specie, in linea con quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, la donazione da parte dell'*Istante* della nuda proprietà di una quota pari al 95% della *Società* ai due *Figli*, unitamente al trasferimento della maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria, tramite apposita convenzione nello stesso atto di donazione, integra il trasferimento del controllo della *Società* ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1) c.c. in capo ai *Figli*, in comunione tra loro, i quali lo eserciteranno concretamente tramite la nomina di un rappresentante comune.

Inoltre, in merito al trasferimento delle quote in comunione, si evidenzia che «*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*». (cfr. tra l'altro risposta ad interpello del 18 marzo 2024 n. 72).

Nel caso specifico, come rilevato dalla bozza dell'atto di donazione, allegata all'istanza, il rappresentante comune è individuato nel *Figlio*, destinatario della donazione della nuda proprietà sulle suddette quote in comproprietà con la sorella.

Tanto premesso, sulla base degli elementi rappresentati, si ritiene che l'operazione di trasferimento delle quote sociali descritta possa beneficiare della disposizione agevolativa prevista dall'articolo 3 comma 4-*ter* del TUS.

Si ricorda infine che l'articolo 3, comma 4-*ter* del TUS prevede che «*gli aventi causa rendono, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto*».

Il mancato rispetto delle condizioni di legge 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.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione nel contenuto.

Resta impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)