

Risposta n. 37

/2020

7/2/2020

**OGGETTO:** Interpello Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212  
Articolo 3, comma 4-ter, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346

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

#### QUESITO

Il contribuente istante rappresenta, unitamente ai suoi fratelli (X e Y), la seguente fattispecie.

L'istante e i suoi fratelli detengono, allo stato, il controllo in parti uguali (33,3%+33,3%+33,3%) della società Alfa Holding S.p.A., posta al vertice della catena di controllo dell'omonimo Gruppo e dunque, delle società operative del Gruppo medesimo.

Gli stessi intendono, però, porre in essere un'operazione di riorganizzazione complessiva del Gruppo, tramite la costituzione di una *Super Holding* (i.e., la Beta S.r.l.) da frapporre tra le persone fisiche, titolari dell'azienda "di famiglia", e l'attuale Holding "familiare". Nell'intento delle parti, tale *Super Holding* dovrebbe essere totalmente controllata dall'istante e i suoi fratelli, in comunione tra loro, e dovrebbe avere il controllo di diritto della Holding.

Nello specifico, l'operazione prospettata avrebbe la finalità di consentire una

suddivisione del profilo proprietario (che confluirebbe nella *Super Holding*) dalla dimensione propriamente gestoria del Gruppo (che verrebbe, così, a focalizzarsi in seno alla Holding), incrementandone l'efficienza organizzativa e operativa e creando, inoltre, le condizioni per attuare il trasferimento del controllo del Gruppo dai soci di prima generazione (istante e fratelli) ai propri eredi.

A tale scopo, una volta creata la *Super Holding*, nella forma di società a responsabilità limitata (e dotata la stessa delle clausole statutarie o parasociali volute dai soci di prima generazione), verrebbe realizzato il passaggio generazionale, ricorrendo all'istituto del patto di famiglia di cui all'art. 768-*bis* e ss. codice civile.

Più precisamente, l'istante e i suoi fratelli (di seguito "*Disponenti*") intendono porre in essere i seguenti atti:

- conferimento del 100% delle proprie azioni della Holding nella costituenda *Super Holding* in regime di realizzo controllato delle plusvalenze (*ex art. 177 del TUIR*) ricevendo in cambio il 100% delle quote di quest'ultima in comunione tra loro e nominando un rappresentante comune;
- successivo trasferimento delle partecipazioni sociali nella *Super Holding*, da parte dei conferenti (titolari dell'azienda di famiglia) ai propri eredi, tramite patto di famiglia, *ex art. 768-bis* e ss. c.c.;
- conservazione della comunione proindiviso delle quote di partecipazione nella *Super Holding* con conferma o nuova nomina di un rappresentante comune.

Nello specifico, ciascuno dei *Disponenti* trasferirebbe ai propri eredi, tramite un unico atto formale in cui confluiscono più "patti di famiglia", posti in essere dai diversi conferenti - appartenenti alla medesima "famiglia" - funzionalmente collegati e tesi a disporre in modo maggiormente razionale della propria impresa, senza che in questi distinti ma collegati tra loro patti di famiglia venga mai meno la comunione nella proprietà, nel senso che ciascuno dei tre disponibili trasferirebbe ai propri figli una quota indivisa di una partecipazione già oggetto di comunione nella misura di:

- piena proprietà del 18% ;

- nuda proprietà dell'82% della propria quota di partecipazione, riservandosi i disponenti l'usufrutto vitalizio sull'82% della propria partecipazione nonché anche i restanti diritti patrimoniali normalmente spettanti all'usufruttuario di partecipazioni ad eccezione, però, dei diritti di voto che spetterebbero esclusivamente ai beneficiari nudi/pieni proprietari in comunione con i beneficiari degli altri patti di famiglia.

L'operazione sopra esposta avverrebbe con la condizione che tale comunione sia conservata e non sciolta per lo meno per il periodo minimo di cinque anni richiesto dalla norma fiscale e con le relative conseguenze in ordine alla nomina o conferma del rappresentante comune che rappresenterà il 100% della proprietà della *Super Holding* la statuizione di una comproprietà indivisa delle quote tra i discendenti assegnatari, con nomina di un rappresentante comune.

L'istante precisa che l'operazione prospettata, consentirebbe agli eredi l'acquisizione dell'effettivo controllo gestionale della *Super Holding* ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, conformemente a quanto richiesto dall'articolo, posto che, attraverso i patti di famiglia *de quibus*, gli eredi verrebbero ad acquisire (in qualità di beneficiari nudi/pieni proprietari delle partecipazioni nella *Super Holding*) la totalità dei diritti di voto in comunione con i beneficiari degli altri patti di famiglia e, dunque, il pieno potere di direzione e controllo della *Super Holding*.

Ciò premesso, si chiede se all'esposta operazione di trasferimento, attuata con patto di famiglia di cui all'art. 768-*bis* e ss. c.c., del controllo della *Super Holding*, da parte dei soci disponenti di prima generazione della famiglia in favore dei propri eredi, in comunione *pro indiviso*, possa trovare applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 3 comma 4-*ter*, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS).

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene sussistenti le condizioni affinché possa operare l'esenzione

dall'imposta sulle donazioni e successioni, prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS, in relazione al trasferimento, per il tramite del patto di famiglia di cui all'art. 768-bis e ss. c.c., del controllo della *Super Holding*, da parte dei soci disponenti di prima generazione della famiglia, in favore dei propri eredi, in comunione *pro indiviso*.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, dispone che "*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 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.

Il predetto trattamento agevolativo spetta, quindi, esclusivamente ai beneficiari (discendenti o coniuge del disponente) 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 (risoluzione 26 luglio 2010, n. 75/E).

Il mancato rispetto dell'impegno assunto in tal senso comporta la decadenza dall'agevolazione concessa e il conseguente recupero dell'imposta dovuta, nonché l'applicazione delle relative sanzioni e degli interessi.

Con la Circolare del 22 gennaio 2008, n. 3/E, l'Agenzia delle entrate ha fornito istruzioni in ordine all'ambito applicativo della riportata disposizione, nonché alle condizioni richieste dalla norma per l'accesso al regime agevolativo.

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.

Al riguardo occorre ricordare che ai sensi dell'articolo 2352 del c.c., " *Nel caso di pegno o usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria, al creditore pignoratizio o all'usufruttuario*".

Generalmente, dunque, il diritto di voto nell'assemblea ordinaria spetta all'usufruttuario; tuttavia, la citata disposizione non preclude la facoltà di

stabilire, con apposito accordo (*'salvo convenzione contraria'*), una diversa attribuzione del diritto di voto (ad esempio, ai nudi proprietari).

Inoltre, come chiarito con la Circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E, nell'ipotesi in cui una partecipazione di controllo, posseduta dal dante causa, venga frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consente l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente; mentre 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.

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 del citato articolo 2347 c.c., i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (Circolare del 22 gennaio 2008, n. 3/E e Risoluzione del 26 luglio 2010, n. 75/E).

Come sopra osservato, la disposizione agevolativa contenuta nell'articolo 3, comma 4-ter, del TUS vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto. Tale controllo, dunque, è da verificare in capo al beneficiario (o in capo ai beneficiari in comproprietà). Pertanto, come chiarito con la Risoluzione del 26 luglio 2010, n. 75/E, tale controllo non deve necessariamente derivare dal trasferimento di una partecipazione già di controllo, ma può essere acquisito anche per effetto della sommatoria tra le partecipazioni acquistate per atto a titolo gratuito e quelle di cui il beneficiario risultava già in possesso.

Quanto alla fattispecie in esame, considerato che le cessioni contestuali, da parte dei disponenti, sono collegate funzionalmente, in quanto finalizzate a realizzare una complessiva finalità economica, idonea cioè a garantire il passaggio generazionale dell'impresa conservandone l'unitarietà e la funzionalità, si ritiene applicabile l'agevolazione in parola.

In tale ipotesi, infatti, le suddette cessioni contestuali e congiunte di partecipazioni e di diritti di nuda proprietà (diritto di nuda proprietà a cui viene, tuttavia, attribuito il diritto di voto al nudo proprietario sulle partecipazioni) comportano, in sostanza, il totale trasferimento del controllo di diritto dai disponenti ai discendenti, in comunione, realizzando, quindi, il passaggio generazionale dell'impresa dai genitori ai figli, in linea con la *ratio* della norma agevolativa.

Pertanto, si condivide la soluzione prospettata dall'istante, secondo la quale l'esenzione dall'imposta di donazione, prevista dall'articolo 3, comma 4-ter del citato TUS, sia applicabile anche al trasferimento del controllo della *Super Holding*, da parte dei soci disponenti di prima generazione della famiglia, in favore dei propri discendenti, in comunione pro indiviso, effettuato tramite patto di famiglia di cui all'art. 768-bis e ss. c.c., sempreché i donatari dichiarino di voler detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di trasferimento.

Si osserva, infine, che nella fattispecie in esame, il raggiungimento del controllo societario deriva dal possesso, in comunione, dei diritti di proprietà e nuda proprietà su partecipazioni. Pertanto, il venir meno della comunione prima del decorso di cinque anni dal trasferimento delle quote, comporterebbe la perdita del requisito del controllo e, dunque, la decadenza dal beneficio, con il pagamento dell'imposta nella 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 DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**





Risposta n. 38

2020

7/2/2020

**OGGETTO:** Donazione azioni societarie - esenzione ex articolo 3, comma 4 - ter del TUS

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

#### QUESITO

L'interpellante è titolare di un pacchetto azionario pari al 51,94 per cento della società per azioni " X S.P.A.", costituita in Italia e di nazionalità italiana. L'istante intende donare ai propri due figli, in comunione tra loro, la nuda proprietà dell'intero pacchetto azionario di cui è titolare, riservando per sé l'usufrutto vitalizio delle relative azioni.

L'istante rappresenta, inoltre, che, avvalendosi della facoltà prevista dall'articolo 2352, comma 1 del codice civile, intende contestualmente attribuire ai due figli, donatari, il diritto di voto nell'assemblea ordinaria della suddetta società, diritto che verrebbe esercitato da questi ultimi a mezzo di un rappresentante comune (ex articolo 2347 del C.C.), diverso dall'usufruttuario, nominato al momento della donazione.

Infine, l'istante fa presente che, l'atto di donazione conterrebbe la dichiarazione circa la volontà dei donatari di mantenere il controllo della società per un periodo di almeno cinque anni dalla data del suddetto trasferimento.

Premesso quanto sopra, l'interpellante chiede di conoscere se sia applicabile all'atto di donazione, di cui alla fattispecie rappresentata, l'esenzione dall'imposta di donazione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di successioni e donazioni, di seguito TUS) per i trasferimenti di partecipazioni sociali mediante le quali sia acquisito o integrato il controllo delle società ai sensi dell'articolo 2359, comma 1 del C.C.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'istante, le condizioni previste dal citato articolo 3, comma 4-ter, del TUS, ai fini dell'esenzione in parola, risultano integrate nella fattispecie rappresentata - di donazione ai figli, in comunione tra loro, del diritto di nuda proprietà dell'intero pacchetto azionario di maggioranza - in quanto con la contestuale attribuzione, ai donatari-nudi proprietari, del diritto di voto, ex articolo 2352 del C.C., gli stessi acquisirebbero, congiuntamente, il controllo di diritto sulla società ex articolo 2359, comma 1, n.1) del C.C.

Pertanto, detta donazione può, a parere dell'istante, beneficiare dell'esenzione dall'imposta di donazione, ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter del TUS, nel rispetto della *ratio* della norma, volta a favorire il passaggio generazionale dell'impresa ai discendenti. A sostegno della propria tesi, l'istante richiama la circolare del 16 febbraio 2007, n.11/E con la quale è stato chiarito, tra l'altro, che l'agevolazione in argomento è applicabile anche nella fattispecie di donazione dell'intero pacchetto azionario di controllo posseduto dal donante, in favore dei figli, in comproprietà tra loro. In tale ipotesi, è stato chiarito che i diritti dei comproprietari devono essere esercitati, ai sensi dell'articolo 2347 del codice civile, da un rappresentante comune, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 4-ter, del decreto legislativo n. 346 del 1990, dispone che "*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 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.

Il predetto trattamento agevolativo spetta, quindi, esclusivamente ai beneficiari discendenti o coniuge del disponente, 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 (Risoluzione del 26 luglio 2010, n. 75/E).

Il mancato rispetto dell'impegno assunto in tal senso comporta la decadenza dall'agevolazione concessa e il conseguente recupero dell'imposta dovuta, nonché l'applicazione delle relative sanzioni e degli interessi.

Con la Circolare del 22 gennaio 2008, n.3/E, l'Agenzia delle entrate ha fornito istruzioni in ordine all'ambito applicativo della riportata disposizione, nonché alle condizioni richieste dalla norma per l'accesso al beneficio.

Per quanto qui d'interesse, in particolare, è stato chiarito 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 DPR 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.

Al riguardo occorre ricordare che ai sensi dell'articolo 2351 del c.c., *"Nel caso di pegno o usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria, al creditore pignoratizio o all'usufruttuario"*.

Generalmente, dunque, il diritto di voto nell'assemblea ordinaria spetta all'usufruttuario, tuttavia, la citata disposizione non preclude la facoltà di stabilire, con apposito accordo (*'salvo convenzione contraria'*), una diversa attribuzione del diritto di voto (ad esempio, ai nudi proprietari).

Inoltre, come chiarito con la Circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E, nell'ipotesi in cui una partecipazione di controllo, posseduta dal dante causa, venga frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consente

l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente; mentre 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.

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 del citato articolo 2347 C.C., i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (Circolare del 22 gennaio 2008, n. 3/E e Risoluzione del 26 luglio 2010, n. 75/E).

Quanto alla fattispecie in esame, in cui il donante intende trasferire la nuda proprietà del pacchetto azionario di maggioranza, unitamente al diritto di voto, si ritiene integrato, ai fini della fruizione del beneficio dell'esenzione, il presupposto della sussistenza, in capo ai beneficiari, di una situazione di controllo di diritto, come stabilisce l'articolo 3, comma 4-ter, del TUS. Il controllo societario, infatti, verrà trasferito ai donatari-nudi proprietari, in virtù di una convezione *ex* articolo 2352, comma 1 del C.C., da stipularsi contestualmente all'atto di donazione.

Pertanto, si condivide la soluzione prospettata dall'istante, secondo la quale l'esenzione dall'imposta di donazione, prevista dall'articolo 3, comma 4-ter del citato TUS, sia applicabile anche all'atto di donazione di cui alla fattispecie in esame, sempreché i donatari dichiarino di voler detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di trasferimento.

Si precisa, tuttavia, che, poiché il controllo societario deriva dal possesso, in comproprietà, dei diritti di nuda proprietà di partecipazioni societarie, con diritto di voto, il venir meno della comunione prima del decorso dei cinque anni dal trasferimento delle quote, comporterebbe la perdita del requisito del controllo e, dunque, la decadenza dal beneficio, con pagamento dell'imposta nella 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 DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**



**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 riguardi 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)**



**MASSIMA**

Tribunale - Torino, 20/02/2019,

**Il diritto di controllo del socio di una s.r.l. holding si estende anche sui documenti delle controllate**

Il diritto di informazione del socio non amministratore di una s.r.l., che sia controllante di altre società, può estendersi anche alla documentazione delle società controllate: il potere di controllo del socio, infatti, va parametrato al potere di gestione dell'organo amministrativo della controllante e alle conoscenze che tale organo deve avere sulle società controllate e che può/deve trasferire al socio ex art. 2476, comma 2, c.c. (nel caso di specie, il Tribunale ha riconosciuto il diritto del socio di una s.r.l. holding ad esaminare i documenti delle società controllate, atteso che l'unica attività della s.r.l. risultava essere la gestione delle partecipazioni in società direttamente o indirettamente controllate).

**Fonte:**

Ilsocietario.it 7 MAGGIO 2019



# DeJure

BANCHE DATI EDITORIALI GFL

**MASSIMA**

Tribunale - Torino, 20/02/2019,

**Il socio di holding non operativa può esercitare il diritto di accesso alla documentazione di una società partecipata.**

In virtù di quanto disposto dall'art. 2476 c.c. il diritto di accesso del socio alla documentazione sociale è una manifestazione del suo potere individuale di controllo - anche, ma non necessariamente - collegato alla legittimazione all'esercizio dell'azione sociale di responsabilità e, come tale, esercitabile in via potestativa, senza che il socio debba indicare o dimostrare l'utilità della documentazione a cui intende accedere rispetto ad uno specifico interesse fermo restando il limite di azioni palesemente abusive e del necessario rispetto di esigenze di riservatezza di sociali (quando, per esempio, il richiedente è anche amministratore di altra società concorrente). Ciò detto, si deve ammettere che il socio della società holding non operativa possa esercitare il diritto di accesso alla documentazione di una società partecipata.

**Fonte:**

Redazione Giuffrè 2019

