

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 28 febbraio 2023 n. 6082

Svolgimento del processo

XXX e YYY propongono ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva respinto l'appello avverso la sentenza 1140/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze in rigetto dei ricorsi, riuniti, proposti avverso avviso di liquidazione per imposta di registro;
l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;
le contribuenti hanno da ultimo depositato memoria difensiva.

Motivi della decisione

1.1 con il primo motivo le ricorrenti denunciano violazione di norme di diritto (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4-ter) per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente respinto il gravame affermando l'insussistenza dei presupposti per l'esenzione dall'imposta di registro, con riguardo al caso in esame, per mancanza del requisito relativo alla prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del donatario per almeno cinque anni;

1.2. con il secondo motivo le ricorrenti denunciano nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c. e lamentano, in subordine, che la Commissione Tributaria Regionale abbia ritenuto mancata la prova dell'esercizio di attività economica da parte della società ALEPI, le cui quote erano state oggetto di donazione in loro favore, senza valutare le circostanze di fatto addotte dalle contribuenti al fine di confutare le pretese erariali;

1.3. con il terzo motivo le ricorrenti denunciano violazione di norme di diritto (D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 2082 e 2055 c.c., art. 3, comma 4-ter) per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente affermato la mancanza di attività economica della società ALEPI senza tener conto della sua struttura operativa idonea all'avvio di un processo produttivo;

2.1. il primo motivo va disatteso;

2.2. come leggesi nella sentenza impugnata, ed è incontestato, la vicenda, che ha dato luogo all'adozione dell'avviso di accertamento impugnato, è la seguente: con atto datato (Omissis) i coniugi D.D. e E.E. costituivano la società (...) s.r.l. con sede in (Omissis); in data (Omissis) veniva effettuata operazione di aumento del capitale sociale, sottoscritto integralmente dai suddetti soci mediante conferimento in natura della nuda proprietà di taluni immobili ubicati in Italia; in data 20.12.2011 i suddetti soci effettuavano la donazione, delle rispettive quote sociali, in favore dei figli XXX, YYY. e F.F., con atto notarile a cui era applicata l'esenzione dall'imposta di donazione ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 ter; in relazione a tale atto di donazione l'Agenzia delle entrate notificava alle odierne ricorrenti l'avviso di liquidazione impugnato, disconoscendo, con riferimento alla cessione delle quote sociali, l'applicabilità della suddetta esenzione d'imposta in quanto detta società risultava di mero godimento



immobiliare, economicamente non operativa, caratterizzata da una gestione statica, il cui patrimonio immobiliare era stato conferito in nuda proprietà dagli originari soci, dianozi indicati, contestando dunque che "il presupposto applicativo principale dell'agevolazione in questione è che... oggetto della donazione... sia un'azienda ovvero una partecipazione in una società avente ad oggetto un'effettiva ed operativa attività economico-aziendale";

2.3. poste tali premesse in fatto, la tesi dell'Ufficio, accolta anche dalla Commissione Tributaria Regionale, è condivisibile;

2.4. in diritto si osserva che il trattamento della donazione (diretta e indiretta) è normato dal D.Lgs. n. 31 ottobre 1990, n. 346, e pertanto è sottratto all'applicazione dell'imposta di registro;

2.5. ai sensi del d. lgs. 346/1990, art. 1, comma 4, l'imposta di donazione, tuttavia, "non si applica" (con la conseguenza che riemerge, in tal caso l'imposta di registro, ove applicabile): a) nei casi di donazione o liberalità di cui all'art. 742 c.c. (ovvero le "spese di mantenimento e di educazione", "quelle sostenute per malattia" e quelle "ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze"), nonché delle liberalità previste dal comma 2 dell'art. 770 c.c., vale a dire la "liberalità fatta per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o per speciale remunerazione" e la "liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi"; b) "nei casi di donazione o liberalità" di cui all'art. 783 c.c. e cioè le donazioni "di modico valore";

2.6. atteso che il contratto recante una donazione deve essere tuttavia sottoposto a registrazione (ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 55, comma 1, e dell'art. 60) si pone la questione dell'imposta dovuta nel caso in cui si tratti di donazioni non soggette a, o esenti da, imposta di donazione, e sul punto, con riguardo al caso in esame, la legge offre un'indicazione testuale per gli "atti che hanno per oggetto trasferimenti di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3", i quali "sono registrati gratuitamente" (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 55, comma 2), e, tra i diversi trasferimenti non "soggetti" a imposta di donazione, sono menzionati, nel D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 ter, i "trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali";

2.7. ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4-ter, il beneficio si applica alle seguenti condizioni: "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 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... il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, 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";

2.8. come già chiarito da questa Corte (cfr. Cass. nn. 7429/2021, 29506/2020), il pagamento dell'imposta va quindi escluso qualora ricorra l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4-ter, che si applica alle ipotesi di trasferimento d'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario che si



impegni a proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o a detenere il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni;

2.9. l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4-ter, nei casi di trasferimento di partecipazioni sociali a favore dei discendenti, va così riconosciuta qualora essa consenta agli aventi causa l'acquisizione o l'integrazione del controllo della società e a condizione che quest'ultimi si impegnino, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, a proseguire l'esercizio dell'attività (cfr. Cass. n. 7429/2021 cit.);

2.10. è, pertanto, indispensabile che il trasferimento della partecipazione sociale in capo al soggetto assegnatario permetta al beneficiario di avere a disposizione la maggioranza dei voti da esercitare nell'assemblea ordinaria, in quanto, come sopra osservato, la disposizione agevolativa contenuta nell'art. 3, comma 4 ter, d.lg. cit. vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto;

2.11. l'esegesi della norma, tuttavia, con riguardo al trasferimento di partecipazioni in società di capitali (come nel caso in esame), induce ad escludere che il beneficio competa per tutte le partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo di diritto della partecipata;

2.12. la norma di esenzione citata si ispira all'esigenza di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea di tendenza dei sistemi tributari Europei (si veda anche, sul punto, le raccomandazioni della Commissione UE n. 94/1069/CE del 1994, e n. 98/C 93/02 del 1998), allo scopo di non pregiudicare la continuità (going concern) di aziende che, donate o cadute in successione, potrebbero dover essere cedute, in tutto o in parte, per consentire agli eredi o donatari di procurarsi la provvista con cui assolvere gli obblighi tributari;

2.13. l'agevolazione riveste infatti carattere oggettivo, in quanto è finalizzata a conservare l'integrità dell'impresa al momento del "passaggio generazionale", ed anche nella raccomandazione della Commissione UE del 7 dicembre 1994, è stata posta in rilievo la necessità del mantenimento dell'integrità dell'impresa, senza alcun riferimento ad una misura agevolativa a favore dei familiari, come si desume ad esempio dagli "obiettivi" - art. 1 della raccomandazione -, secondo cui "gli Stati membri sono invitati ad adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese ed il mantenimento dei posti di lavoro";

2.14. anche nelle indicazioni circa il "regime fiscale della successione ereditaria e della donazione" (art. 6 della raccomandazione) si riporta che "è opportuno assicurare la sopravvivenza dell'impresa con una adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione. A tal fine, gli Stati membri sono invitati ad adottare una o più delle seguenti misure: a) ridurre, purchè l'attività dell'impresa prosegua in modo effettivo per un certo periodo minimo, i tributi sugli attivi strettamente legati all'esercizio dell'impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria...";

2.15. l'agevolazione, riconosciuta dalla norma in esame, che raccoglie le raccomandazioni della Commissione UE, intende dunque garantire la continuità dell'iniziativa imprenditoriale e la salvaguardia dei livelli occupazionali, ovvero la sopravvivenza di una "istituzione" in grado di produrre ricchezza, favorendo, di



conseguenza, la continuità di un'iniziativa imprenditoriale per le sue ricadute economico-sociali (in specie sui dipendenti);

2.16. ciò posto, dal punto di vista testuale, come dianzi illustrato, il legislatore ha agevolato due diverse fattispecie, ovvero (i) il trasferimento di aziende o rami di esse, e (ii) il trasferimento di quote sociali o di azioni, con la precisazione che, se si tratta di società di capitali, dovrà trattarsi di un trasferimento che consenta l'acquisizione o l'integrazione del controllo;

2.17. nella seconda ipotesi, l'esenzione, secondo la tesi delle ricorrenti, dovrebbe trovare applicazione indipendentemente dall'esercizio d'impresa da parte della società le cui partecipazioni vengono trasferite;

2.18. ricostruendo, tuttavia, la ratio legis, nei termini di cui si è detto, nonostante l'improprietà lessicale nella stesura della disposizione normativa, si perviene alla conclusione che, ai fini dell'esenzione di imposta nel caso di trasmissione di quote di società di capitali, siano necessari non solo l'acquisizione del controllo e la sua detenzione per almeno un quinquennio, ma anche l'ulteriore requisito dell'"esercizio dell'impresa" da parte della società trasferita;

2.19. l'agevolazione va di conseguenza applicata a tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa, poichè solo a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda, e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali;

2.20. adottando la soluzione contraria, come posto in rilievo da autorevole dottrina, verrebbero agevolate le partecipazioni in "società senza impresa", ovvero dove siano state veicolati beni non costituenti azienda (denaro, fabbricati, terreni, valori mobiliari) con il rischio di uno svuotamento del tributo successorio, rivolto a far sopravvivere l'impresa, esercitata anche tramite una società di cui si detenga il controllo;

2.21. non sono, quindi, agevolabili le partecipazioni in società immobiliari, che non svolgono attività d'impresa (tra le quali l'Agenzia delle entrate individua la società oggetto di trasferimento delle quote in favore delle ricorrenti), sulla base del presupposto che non lo sono i passaggi di beni immobili in quanto, come parimenti evidenziato da autorevole dottrina, se l'agevolazione non si applica al trasferimento di un patrimonio immobiliare, parimenti deve essere escluso il trasferimento di una quota di controllo di una società immobiliare, pena un'irragionevole di Spa rità di trattamento;

2.22. ne consegue che risulta esente da censure, in diritto, la sentenza impugnata laddove è stata confermata la legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro sul presupposto della mancata prova di un'attività economica della società oggetto del trasferimento di quote in favore delle ricorrenti, non ricorrendo dunque il presupposto dell'attività d'impresa per l'applicazione dell'agevolazione di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 ter;

3.1. va parimenti disatteso il secondo motivo;

3.2. in primo luogo, si invoca impropriamente la violazione dell'art. 115 c.p.c., laddove un'autonoma questione di malgoverno dell'art. 115 c.p.c. non si può ravvisare nella mera circostanza che il giudice abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dal paradigma dell'art. 116 c.p.c., che è appunto rubricato alla "valutazione delle prove" (cfr. Cass. n. 11892 del 2016), ma può porsi solo allorchè il ricorrente alleggi



che il Giudice di merito abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti ovvero disposte d'ufficio al di fuori o al di là dei limiti in cui ciò è consentito dalla legge (cfr. S.U. n. 16598/2016 in motiv.), ciò che non ricorre nel caso esaminato;

3.3. il motivo lamenta invero soltanto omessa valutazione di risultanze probatorie (documentazione, relativa alla prova di attività d'impresa della società, prodotta in parte in primo grado ed in altra parte in appello, il che esclude si versi in ipotesi di doppia conforme ex art. 348 ter, comma 5, c.p.c.) e, peraltro, nell'evocare risultanze probatorie e, dunque, nel parametrarsi al n. 5 dell'art. 360 c.p.c., lo fa senza fornirne l'indicazione specifica ai sensi dell'art. 366 n. 6 c.p.c., avendo le ricorrenti ommesso di trascrivere il contenuto della suddetta documentazione, neppure allegata al ricorso;

4.1. risulta, infine, inammissibile il terzo motivo, con cui parimenti, pur sotto l'egida della violazione di legge, si chiede una nuova e inammissibile rivalutazione del materiale probatorio valutato dai giudici di merito, segnatamente in relazione alla sussistenza, in caso alla società, di una "struttura operativa potenzialmente idonea all'avvio del processo produttivo";

4.2. la censura è inammissibile anche per inosservanza dell'onere previsto dall'art. 366, n. 6 c.p.c., nella parte in cui argomenta sulla prova documentale relativa alle potenzialità imprenditoriali della società senza trascriverne il contenuto, non risultando quindi adempiuto l'onere di cui all'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c., di specifica indicazione, a pena d'inammissibilità del ricorso, degli atti processuali e dei documenti sui quali esso si fonda;

5. per quanto fin qui osservato il ricorso va integralmente rigettato;

6. le spese della presente fase di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna le ricorrenti, in solido, a pagare le spese del giudizio in favore dell'Agenzia controricorrente, liquidandole in Euro 5.800,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

