

Tassazione agevolata del patto di famiglia solo se vi è esercizio di attività d'impresa: una opinabile decisione "additiva" della Cassazione di Angelo Busani (*)

In questo commento alla decisione della Corte di cassazione n. 6082 del 28 febbraio 2023 si effettua un rilievo critico alle argomentazioni che la Suprema Corte ha posto a fondamento del suo ragionamento e si espongono le ragioni per le quali l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, dovrebbe essere applicata anche al caso del trasferimento di quote di partecipazione al capitale sociale di società che non svolgono attività d'impresa.

This paper comments on the decision of the Court of Cassation no. 6082 of 28 February 2023, criticising the arguments on which the Supreme Court based its arguments and setting out the reasons why the relief provided for in Article 3, paragraph 4-ter of Legislative Decree no. 346/1990 should also apply to the transfer of shares in the capital of companies that do not carry out business activities.

La norma di cui all'art. 3, comma 4-ter, TUS ("non sono soggetti all'imposta" di donazione, a determinate condizioni, i "trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia [...] a favore dei discendenti e del coniuge, [...] di quote sociali e di azioni"), si riferisce ai "trasferimenti" "di quote sociali" (o di "azioni") senz'altro aggiungere (se non che, con riguardo alle quote di partecipazione nelle società di cui all'art. 73, comma 1 (1), lett. a), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, l'avente causa deve mantenere la posizione di "controllo" della società partecipata per almeno un quinquennio).

Nessuna menzione il legislatore riserva, dunque, alle caratteristiche che la società partecipata (le cui quote sono oggetto di trasferimento) debba avere al fine dell'avvalimento dell'agevolazione: (i) né con riferimento alla sua forma giuridica, (ii) né con riferimento al suo oggetto sociale, (iii) né con riferimento al fatto che l'oggetto sociale comprenda un'attività d'impresa, (iv) né con riferimento al fatto che l'attività d'impresa descritta nell'oggetto sociale sia, o meno, effettivamente in atto, (v) né con riferimento alla composizione del suo organo amministrativo, (vi) né con riferimento alla composizione

del suo patrimonio. Né la legge conferisce alcuna rilevanza al fatto che l'autore e l'avente causa del trasferimento abbiano la qualità di "imprenditore" (nel senso "economico" di questo termine) oppure un ruolo nella *governance* o, comunque, nell'attività della società emittente.

Se, dunque, da un lato, è assolutamente vero che il legislatore ha inteso (2), con la normativa in esame, offrire un'agevolazione affinché l'attività di impresa (svolta da una persona fisica o da un soggetto societario) non abbia compromissione ad opera della fiscalità (e, cioè, dell'imposta di donazione) applicabile alla trasmissione a titolo gratuito di un'azienda (o di una quota di partecipazione al capitale sociale di una società), non può non essere riconosciuto vero, d'altro lato, anche che il legislatore non ha esplicitato nulla di tutto ciò (tranne l'onere - che verrà trattato oltre - di "prosegu[ire] l'esercizio dell'attività d'impresa" in capo agli "aventi causa" delle "aziende" che siano trasferite con l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, TUS; ma, invero, non anche - è opportuno fin da ora sottolinearlo - in capo agli "aventi causa" "di quote sociali e di azioni"); con ciò fortemente legittimando, pertanto, un'interpretazione della normativa in esame nel senso che essa si

(*) Il contributo è stato sottoposto, in forma anonima, alla valutazione di un *referee*.

(1) Detto art. 73, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 917/1986, concerne "le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato".

(2) In Cass. Civ. 28 febbraio 2023, n. 6082, oggetto di questo commento, si afferma che "la norma di esenzione [...] si ispira all'esigenza di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea di tendenza dei sistemi tributari europei [...], 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; [...] l'agevolazione [...] è finalizzata a conservare l'integrità dell'impresa al momento del 'passaggio generazionale' [...] 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)".