

3.2. I ricorrenti lamentano in particolare, che l'omesso versamento dell'imposta non sia dovuto all'applicazione del comma 4 ter dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346 del 31/10/1990 (il cui presupposto per l'esenzione è il trasferimento del controllo della Srl in capo al donatario), ma al fatto che il valore della donazione doveva considerarsi compreso nella franchigia di cui all'art. 2 comma 49 legge n. 262/2006.

3.3. La doglianza va accolta.

3.4. Va premesso che in tema di imposta sulle donazioni, del coacervo effettuato ai fini dell'applicazione della franchigia di esenzione non fanno parte le donazioni fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo in cui l'imposta non esisteva, ovvero perché ritenute esenti dalla disciplina impositiva vigente al momento della loro realizzazione (Cass. n. 727/2021).

3.5. Si pone, dunque, nella fattispecie, 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 all'art. 3", D.Lgs. 346/1990, i quali "sono registrati gratuitamente" (articolo 55, comma 2, D.Lgs. 346/1990), e, tra i diversi trasferimenti non "soggetti" a imposta di donazione, sono menzionati, nell'articolo 3, comma 4 ter, D.Lgs. n. 346/1990, 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".

3.6. Ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, il beneficio si applica alle seguenti condizioni: "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... 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 dichiarazioni in tal senso".

3.7. Come già chiarito da questa Corte (cfr. Cass. nn. 7429/202 29506/2020), il pagamento dell'imposta va escluso qualora ricor l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346 del 1990, che 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.

3.8. L'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. n. 346 c 1990 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 da data del trasferimento, a proseguire l'esercizio dell'attività (cfr. Cass. 7429/2021 cit.).

3.9. La norma di esenzione citata si ispira, invero, all'esigenza agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea tendenza dei sistemi tributari europei (si veda anche, sul punto, raccomandazioni della Commissione UE n. 94/1069/CE del 1994, e n. 98, 93/02 del 1998), allo scopo di non pregiudicare la continuità (going

concer di aziende che, donate o cadute in successione, potrebbero dover esse cedute, in tutto o in parte, per consentire agli eredi o donatari di procura la provvista con cui assolvere gli obblighi tributari.

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

mantenimento dei posti di lavoro...; sensibilizzare l'imprenditore ai problemi della successione e indurlo a preparare tale operazione finché è ancora in vita; - creare un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione; - consentire all'imprenditore di preparare efficacemente la sua successione mettendo a sua disposizione gli strumenti adeguati; - assicurare la continuità delle società di persone e delle imprese individuali in caso di decesso di uno dei soci o dell'imprenditore; - assicurare il buon esito della successione familiare evitando che le imposte sulla successione ereditaria e sulla donazione mettano in pericolo la sopravvivenza o dell'impresa; -incoraggiare fiscalmente l'imprenditore a trasferire la sua impresa tramite vendita o cessione ai dipendenti, soprattutto quando non vi sono successori nell'ambito della famiglia".

3.11. 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, purché 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..."

3.12. 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).

3.13. 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.

3.14. La condizione della detenzione del controllo - ai fini dell'applicazione del regime fiscale premiale - attiene dunque solo ai trasferimenti aventi ad oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali e non di persone, per le quali deve ricorrere unicamente la condizione della manifestazione di volontà del beneficiario in ordine alla prosecuzione per almeno cinque anni dell'attività e quindi la detenzione della partecipazione per il medesimo periodo.

3.15. L'esenzione prevista in tale ipotesi, secondo la tesi delle ricorrenti, dovrebbe trovare applicazione con riferimento alla donazione della nuda proprietà di quote di

salvaguardare il diritto dell'usufruttuario agli utili; tutela che avrà natura soltanto obbligatoria rimanendo valida qualsiasi deliberazione sociale che si ponga in contrasto con tale diritto.

3.23. Il potere di concorrere alla modifica dei patti sociali va dunque attribuito esclusivamente al nudo proprietario in considerazione del fatto che egli solo può essere considerato socio ed in conformità con quanto previsto dall'art. 2252 c.c., che conferisce il potere di modificare i patti sociali ai soci, laddove l'inciso "se non è convenuto diversamente" si riferisce alla regola unanimità e non alla competenza.

3.24. Posto quindi che non si ritiene consentito all'usufruttuario di prendere parte a decisioni che possano non solo modificare del tutto la struttura portante della società (trasformazioni, fusioni, scissioni), ma anche dissolverla (delibera di scioglimento anticipato), ne consegue che spetta al nudo proprietario, e non all'usufruttuario, la decisione sulla detenzione o meno della partecipazione societaria per il previsto periodo di cinque anni, atteso che in caso di scioglimento anticipato della società il diritto di usufrutto si trasferisce automaticamente sulla quota di liquidazione, così come avviene, analogamente, in caso di scioglimento particolare del vincolo sociale nei riguardi del socio costituente l'usufrutto, mentre dura l'usufrutto, laddove il socio nudo proprietario receda o venga escluso dagli altri soci.

3.25. Laddove poi il nudo proprietario decida di porre termine alla detenzione della partecipazione societaria mediante trasferimento a terzi della quota, deve ritenersi che l'usufrutto permanga, stante la sua natura di diritto reale.

3.26. Dall'exkursus che precede, consegue che solo al nudo proprietario può essere eventualmente imposto di detenere la partecipazione societaria per un determinato periodo temporale in quanto unico soggetto, assieme agli altri soci, in grado di modificare la struttura sociale della società e di cedere a terzi la propria partecipazione.

3.27. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto: l'esenzione ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 si applica al trasferimento di quote di società di persone anche quando sulla partecipazione sia costituito usufrutto, purché sia il nudo proprietario-socio a impegnarsi a proseguire l'attività d'impresa e a mantenere la partecipazione per cinque anni, non potendosi imporre tale obbligo all'usufruttuario che, pur titolare di diritti

patrimoniali e di alcuni diritti amministrativi, non acquista la qualità di socio né il potere di incidere sulle modifiche del contratto sociale.

3.28. Venendo allora al caso in esame, la Commissione tributaria regionale ha erroneamente omissso di valutare la sussistenza delle condizioni, previste dalla normativa sin qui illustrata, con riferimento ai pregressi atti di donazione della nuda proprietà di quote di società di persone per il calcolo delle franchigie applicabili alla base imponibile, limitando la sua indagine unicamente all'applicazione della suddetta esenzione all'atto di donazione delle quote societarie, oggetto dell'atto impugnato.

3.29. Il ricorso va quindi accolto limitatamente al primo ed al terzo motivo, respinto il secondo motivo, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

società semplice (Società Agricola Cesena SS).

3.16. Orbene, ricostruendo la ratio legis, nei termini di cui si è detto, si perviene alla conclusione che, ai fini dell'esenzione di imposta nel caso di trasmissione di quote di società di persone, non esistendo il concetto di controllo societario, occorre che sia rispettato l'obbligo di prosecuzione dell'attività d'impresa precedentemente svolta dal donante.

3.17. Premesso, dunque, che va esclusa l'applicabilità analogica delle disposizioni contenute nell'art. 2352 c.c., in tema di pegno e usufrutto di azioni, per le peculiarità che caratterizzano le società di persone, sia la dottrina che la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. n. 13625/2022 in motiv.) sono orientate da diverso tempo per l'ammissibilità della costituzione di usufrutto su quote di società di persone.

3.18. Laddove si riconosca la possibilità della costituzione di usufrutto su una quota di una società non personificata, la qualità di socio permarrebbe, tuttavia, in capo al nudo proprietario ed in tal senso si è espressa anche questa Corte, affermando che in ipotesi si riconosca la possibilità della costituzione di usufrutto su una quota di una società non personificata, la qualità di socio permarrebbe comunque in capo al nudo proprietario (cfr. Cass. n. 13265/2022).

3.19. Nel caso esaminato da questa Corte nella pronuncia dianzi citata, partendo appunto da questa premessa (possibilità della costituzione di usufrutto su una quota di una società non personificata, caso in cui la qualità di socio permarrebbe comunque in capo al nudo proprietario) si è giunti alla conclusione che la costituzione mortis causa dell'usufrutto incontra allora gli

ostacoli derivanti dall'art. 2284 c.c., che attribuisce agli eredi del socio defunto il diritto alla liquidazione della quota, a meno che i soci superstiti non preferiscano sciogliere la società o continuarla con gli eredi stessi, qualora vi acconsentano; si è dunque ritenuto che la costituzione dell'usufrutto, nella sua configurazione di diritto reale minore sulla quota della società personale, si avrà solo nel caso di continuazione della società con gli eredi; diversamente, in caso di liquidazione della quota, il diritto si realizza sulle somme ricavate dalla liquidazione della partecipazione del socio defunto.

3.20. Questa Corte ha poi nuovamente esaminato la questione relativa all'usufrutto di quote di società di persone affermando espressamente l'inconfigurabilità, per l'usufruttuario della quota, della qualità di socio, posto che la costituzione del diritto di usufrutto attribuisce all'usufruttuario la spettanza di alcuni diritti e prerogative, patrimoniali ed amministrativi, propri del socio ma non incide sullo status di socio non determinando alcun ingresso nel contratto di società (cfr. Cass. n. 26503/2022 in motiv.).

3.21. Pertanto, nel caso di usufrutto di quote di società di persone l'usufruttuario, pur essendo titolare di diritti sociali patrimoniali e amministrativi, non è socio, non solo perché non è voluto come tale dagli altri soci, ma anche perché alla somma dei suoi poteri manca proprio quello più incisivo, relativo alle decisioni sulle modificazioni del contratto sociale (e alle operazioni amministrative precluse all'istitutore), ed inoltre (valutando la posizione sotto il profilo della responsabilità) anche quando tale responsabilità possa ritenersi illimitata, essa sarebbe diversa da quella del socio.

3.22. Considerato che la qualità di socio rimane in capo al nudo proprietario, deve ritenersi che il diritto dell'usufruttuario possa trovare tutela esclusivamente nei rapporti interni con il nudo proprietario, spettando al nudo proprietario tutte le decisioni relative alla modifica dell'atto costitutivo, nessuna esclusa, ma gravando su di esso l'obbligo di