Cass. 21.3.2026 n. 6799

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12738/2022 R.G. proposto da: [omissis] rappresentato e difeso dall'avvocato [omissis]

-ricorrente-

contro Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 1341/2021 depositata il 5.11.2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'11.3.2026 dal Consigliere [omissis].

FATTI DI CAUSA

1. La presente controversia trae origine dall'attività di liquidazione dell'imposta principale di successione, relativa alla dichiarazione integrativa presentata dal sig. [omissis] in relazione alla successione del padre [omissis] deceduto in data 11.3.2018. Da tale dichiarazione è derivata una liquidazione di imposta di successione pari ad euro 218.097,28 dovuta in solido da tutti gli eredi successori del [omissis] in seguito al disconoscimento in capo al ricorrente dell'agevolazione di cui art. 3, comma 4-ter del DLgs. n. 346/1990 relativamente alla quota di partecipazione nella società [omissis] srl. Difatti, con testamento pubblicato per Notaio [omissis] il sig. [omissis] concorreva nella quota di partecipazione della società detenuta dal de cuius, in misura pari al 50% con il fratello, [omissis] della società [omissis] srl.

1.1. I giudici di prossimità di Venezia respingevano il ricorso proposto dall'erede.

1.2. La Corte tributaria regionale del Veneto, nel confermare la decisione di primo grado, respingeva il gravame proposto dal contribuente, statuendo che "[omissis] ha acquisito a seguito di successione la quota di tale società posseduta da suo padre [omissis] pari al 50%, percentuale che non gli permette di avere il controllo della società stessa; l'art. 3, comma 4- ter, DLgs. n. 346/90 prevede che siano esenti dall'imposta di registro i trasferimenti a favore dei discendenti di quote sociali, ma per le società di capitali (come nel caso in esame) solo se con la partecipazione è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma n. 1) del codice civile".

1.3. Il contribuente ricorre per la cassazione della sentenza d'appello sui seguenti motivi, cui replica l'Agenzia.

MOTIVI DI DIRITTO

1. Al primo motivo di ricorso si deduce la "violazione di legge: nullità della sentenza impugnata in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4) c.p.c. - violazione art. 132, secondo comma, n. 4 - nullità per omessa motivazione o motivazione apparente", in quanto la motivazione del provvedimento impugnato solo apparentemente contiene la compiuta e logicamente argomentata indicazione delle ragioni di fatto; si soggiunge che, pur volendo ritenere correttamente formulata l'esplicitazione delle ragioni di fatto, la Commissione ha mal interpretato la questione di fatto, in particolare, per non aver considerato la regolamentazione statutaria della società, il che ha indotto verso una erronea applicazione della normativa di settore.

2. La seconda ragione di contestazione, introdotta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., reca la denuncia di nullità della sentenza e del procedimento, nonché violazione degli artt. 132, n. 4) c.p.c. e 36 del DLgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non avendo il decidente rappresentato le deduzioni difensive del contribuente in relazione alle doglianze non accolte dai giudici di prime cure. In particolare, si assume che la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto della decisione, richiesta dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, rappresenta un requisito da apprezzarsi esclusivamente in funzione della intelligibilità della decisione e della comprensione delle ragioni poste a suo fondamento, la cui mancanza costituisce motivo di nullità della sentenza solo quando non sia possibile individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione.

3. Le prime due censure, in quanto afferenti alla medesima quaestio iuris, possono essere congiuntamente divisate. Esse non hanno pregio.

3.1. Deve, invero, escludersi che si possa ravvisare una motivazione assente o meramente apparente della sentenza impugnata. Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (ex plurimis: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975). Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (ex plurimis: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2022, n. 6184).

3.2. Al riguardo, infatti, va rammentato che, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c. - nel testo "novellato" dall'art. 54, comma 1, lett. b), del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile "ratione temporis" al presente giudizio) - il difetto di motivazione è, ormai, ipotizzabile solo nel caso in cui la parte motiva della sentenza risulti "meramente apparente", evenienza configurabile, oltre che nell'ipotesi di "carenza grafica" della stessa, quando essa, "benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento" (Cass. SS.UU., sent. 3 novembre 2016, n. 22232, nonché, più di recente, Cass. Sez. 6-5, ord. 23 maggio 2019, n. 13977; Cass. Sez. 6-1, ord. 1° marzo 2022, n. 6758), o perché affetta da "irriducibile contraddittorietà" (cfr. Cass. Sez. 3, sent. 12 ottobre 2017, n. 23940; Cass. Sez. 6-3, ord. 25 settembre 2018, n. 22598) ovvero connotata da "affermazioni inconciliabili" (Cass. Sez. 6-Lav., ord. 25 giugno 2018, n. 16111), mentre "resta irrilevante il semplice difetto di «sufficienza» della motivazione" (Cass. Sez. 2, ord. 13 agosto 2018, n. 20721; Cass. Sez. 1, ord. 3 marzo 2022, n. 7090), rispondendo tale scelta del legislatore ad una "ratio"

ben precisa, e ciò in quanto tale tipo di vizio conferiva a questa Corte un potere assoluto su qualunque decisione di merito, attesa l'insuperabile indeterminatezza della nozione di motivazione insufficiente, con il conseguente incremento del rischio di randomizzazione del giudizio (cfr. Cass. SS.UU., sent. 5 marzo 2024, n. 5792, al § 10.9.).

3.3. Come è dato desumere dal tenore della sentenza impugnata, il decisum raggiunge la soglia del minimo costituzionale, avendo i giudici di appello argomentato in relazione alle specifiche deduzioni e censure, dando rilievo decisivo alla circostanza che il ricorrente non avesse il controllo della società. Alla luce di tale apparato argomentativo deve, allora, ritenersi la sussistenza di una motivazione nel suo complesso intellegibile, laddove il motivo di impugnazione intende far impropriamente transitare, sotto il suddetto profilo, le ragioni di una non condivisione della sentenza impugnata.

3.4. Giova, del resto, ricordare che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma sub valenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr., ex multis, Cass., Sez. T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. 2, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass. n. 8427/2020; Cass. n. 6591/2021; Cass. nn. 5674, 5602, 7212, 6082 e 6077 del 2023; Cass. n. 18732/2024).

4. Il terzo mezzo di ricorso deduce l'errata interpretazione della norma in punto di imposta di successioni e sull'interpretazione analogica. Si afferma che la ratio dell'art. 3, al comma 4-ter, del DLgs. 8 agosto [ndr. 31 ottobre] 1990, n. 346, è quello di favorire l'evoluzione generazionale dell'impresa, sia essa adottata mediante il trasferimento di aziende e/o il trasferimento di quote di partecipazione societaria. Argomentando dal fatto che, nel caso di trasferimento di quote di società di persone ad eredi rientranti nella esenzione in commento, sarebbe sufficiente che gli stessi si impegnino alla prosecuzione dell'attività societaria per almeno cinque anni indipendentemente dalla misura della quota sociale caduta in eredità, sicchè si deve ammettere l'interpretazione estensiva che tende a comprendere nella portata concreta della norma tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, quali risultanti non solo della lettera, ma anche dalla ratio della disposizione. In altri termini, il giudicante avrebbe dovuto applicare analogicamente la disposizione rubricata, in quanto l'art. 20 dello statuto societario prevede che ogni decisione deve essere assunta con l'unanimità dei voti; pertanto, le percentuali imposte dallo statuto per raggiungere il quorum costitutivo e deliberativo dell'assemblea sociale, di fatto rendono il funzionamento dell'organo collegiale parificabile alla modalità di assunzione delle delibere delle società di persone. Ciò che non è stato considerato - fondamentale ai fini dell'applicazione della normativa di settore - è che la volontà di continuare e di garantire la gestione in ambito familiare è stata espressa chiaramente dal de cuius nel momento in cui ha nominato, in qualità di legatario, uno dei propri figli, vale a dire l'odierno ricorrente.

4.1. La questione all'esame della Corte è se debba essere riconosciuta l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del DLgs. 8 agosto 1990, n. 246 [ndr. 31 ottobre 1990, n. 346] in fattispecie, come quella in esame, in cui il testamento prevede la cessione del capitale sociale in parti uguali ai legittimari, senza che sia possibile, per tale ragione, assicurare il controllo societario ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c., che sarebbe - secondo l'assunto del contribuente - comunque garantito mediante lo statuto sociale con cui si impone, inter alia, che "ogni decisione deve essere assunta con unanimità dei voti dei soci".

4.2. Le censure sono infondate.

4.3. Come è noto, l'art. 3, comma 4-ter, del DLgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (quale introdotto dall'art. 1, comma 78, lett. a), della Legge 27 dicembre 2006 n. 296) 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».

4.4. Premesso che il tenore letterale della norma citata si riferisce in modo inequivoco anche ai trasferimenti effettuati al di fuori del c.d. "patto di famiglia" (artt. 768-bis ss. c.c.), come è stato chiarito anche dalla circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 22 gennaio 2008 n. 3/E (in materia di "Successioni, donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione") (paragrafo 8.3.1: «Sono, quindi, esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni mortis causa, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile»), la giurisprudenza di questa Corte (in termini: Cass. 28.3.2023, n. 6077; Cass. 17.3.2021, n. 7429; Cass. 28.2.2023, n. 6082) ha precisato che le condizioni per l'esenzione sono che il destinatario del trasferimento sia un discendente del disponente e, se oggetto del trasferimento sono partecipazioni di società di capitali, detto trasferimento deve consentire al beneficiario di acquisire o integrare "il controllo" della società, che si realizza quando un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di una società, ossia detiene più del cinquanta per cento delle quote o azioni della stessa, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria. Inoltre, i beneficiari del trasferimento devono proseguire l'esercizio dell'impresa o detenere il controllo della società le cui quote sono state trasferite per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. È, pertanto, indispensabile che il trasferimento della partecipazione sociale permetta al beneficiario di avere a disposizione la maggioranza dei voti da esercitare nell'assemblea ordinaria. Dunque, la disposizione agevolativa contenuta nell'art. 3, comma 4-ter, del DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346, come integrato dall'art. 1, comma 78, della legge n. 296 del 2006, vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto.

4.5. Come già chiarito da questa Corte (cfr. Cass. nn. 6082/2023, 7429/2021, 29506/2020), il pagamento dell'imposta va quindi escluso qualora ricorra l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, DLgs. n. 346 del 1990, 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; l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del DLgs.

n. 346 del 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 dalla data del trasferimento, a proseguire l'esercizio dell'attività (cfr. Cass. n. 7429/2021 cit.).

4.6. 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, DLgs. cit. vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto, in quanto il trasferimento deve consentire al beneficiario di acquisire o integrare "il controllo" della società, che si realizza quando un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di una società, ossia detiene più del cinquanta per cento delle quote o azioni della stessa, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria. Il legislatore ha, altresì, prescritto una condizione inderogabile per potere usufruire della esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni che è strettamente connessa non solo alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività di impresa da parte dell'erede beneficiario, ma anche al radicamento per un certo periodo di tempo del controllo sull'azienda. Pertanto, 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.

4.7. 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; 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».

4.8. 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...».

4.9. 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).

5. Nella fattispecie, la divisione delle quote tra gli assegnatari, nella misura del 50% non permette singolarmente a nessuno di essi di esercitare il controllo societario, tanto è vero che l'art. 20 dello Statuto citato dal ricorrente esige per le decisioni che interessano la società l'unanimità dei voti, il che dimostra che il ricorrente non ha il controllo societario, dovendo necessariamente ottenere anche il voto favorevole dell'altro socio. La clausola statutaria esprime dunque, nella sostanza, un potere di veto che è cosa ben diversa dalla nozione di controllo codicisticamente intesa.

5.1. Da ultimo, si impone una ri!essione sulla natura dell'esenzioni in diritto tributario.

5.2. Le esenzioni sono agevolazioni fiscali che incidono sul presupposto dell'imposta, cioè sull'an debeatur, rappresentando una esclusione o un regime sostitutivo, trattandosi di un meccanismo che

sottrae dall'applicazione del tributo fatti o soggetti che di norma farebbero parte della definizione generale del presupposto; nell'esenzione fiscale il presupposto si verifica integralmente, ma la norma stabilisce una situazione giuridica che giustifica una deroga, per cui viene legittimata la non tassazione.

5.3. In materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 delle Preleggi, sicché non è consentito ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati (v. in tema di ICI, Cass. n. 13145 del 2019).

5.4. L'art. 3, comma 4 ter, del DLgs. cit. ha previsto, in caso di trasferimento di partecipazioni sociali, il non assoggettamento al tributo a determinate condizioni (giustificate dalla necessità di garantire il passaggio generazionale dell'impresa), e tra queste la necessità che sia consentito il controllo societario di diritto ai sensi dell'art. 2539, comma 1, n. 1, c.c., condizione che deve sussistere al momento della stipula del patto di famiglia ovvero dell'apertura della successione, senza che sia consentito l'ampliamento dell'ambito di applicazione della norma, mediante l'accesso a pattuizioni accessorie ovvero, come nel caso in esame, alle regole statutarie della società, atteso che il regime di esenzione, quale deroga al regime impositivo, è di stretta interpretazione (v. in tema di trasferimenti in favore di collaterale di quote di società Cass. n. 31333 del 2019; Cass. n. 6591/2021).

6. In definitiva, va respinto il ricorso.

Le spese del giudizio del giudizio di legittimità sono a carico della parte soccombente, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna la parte ricorrente al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in euro 6.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater del DPR n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.