

Civile Ord. Sez. 5 Num. 33789 Anno 2021

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA A. P.

Data pubblicazione: 12/11/2021

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8868/14 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale  
è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

GEOVITAL SERVICE S.R.L.

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale dell'Umbria n.  
128/1/13 depositata in data 3 ottobre 2013

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 aprile 2021 dal  
Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

#### **Rilevato che:**

1. In data 26 ottobre 2005 Romano Quaranta, titolare di ditta  
individuale, con atto notarile donò alla Geovital Service s.r.l. un ramo della  
propria azienda, del valore dichiarato di euro 177.191,41.

Con avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate contestò alla  
Geovital Service s.r.l. che, ai sensi dell'art. 88 del t.u.i.r., i proventi

2021  
2021

6

conseguiti a titolo di liberalità costituissero sopravvenienze attive e accertò a suo carico maggior reddito imponibile.

Impugnato l'avviso di accertamento, la contribuente dedusse che l'operazione ricadeva nell'ambito di applicazione dell'art. 58 del t.u.i.r., che prevedeva un regime di neutralità fiscale, dal momento che la figlia del donante era socia al 50 per cento della società donataria e, sotto altro profilo, che l'operazione poteva essere parificata alla trasformazione prevista dall'art. 170 del t.u.i.r.

2. La Commissione tributaria provinciale respinse il ricorso con sentenza che venne impugnata dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, la quale lo accolse.

Motivò che la questione sottoposta alla sua attenzione riguardava un passaggio generazionale di azienda da padre a figlia, anche se la donazione era avvenuta da una persona fisica ad una società di cui era socia la figlia del donante, e che la disposizione di cui all'art. 58 del t.u.i.r., diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, non operava solo in caso di donazione fra persone fisiche, considerato che essa prevaleva, quale norma speciale, sulla norma generale in materia di atti di liberalità di cui all'art. 88 del t.u.i.r.

Aggiunse che il regime di favore che il legislatore riservava ai passaggi generazionali di azienda risultava anche da altre disposizioni di legge, quali l'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990 e costituiva applicazione di una raccomandazione della Commissione europea (n. 94/1069/CE del 7 dicembre 1994).

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la decisione d'appello, affidato ad un unico motivo.

La società contribuente, sebbene ritualmente intimata, non ha svolto attività difensiva in questa sede.

**Considerato che:**

1. Con l'unico motivo di ricorso la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 58 e 88 del t.u.i.r., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere i giudici di appello ritenuto

applicabile alla fattispecie il regime di non imponibilità fiscale di cui all'art. 58 del t.u.i.r.

Rileva, al riguardo, che la *ratio* del citato art. 58 è quella di favorire il passaggio generazionale dell'azienda dall'imprenditore individuale a soggetti terzi che siano persone fisiche; nel caso in cui il donatario non sia una persona fisica, invece, si applica la regola ordinaria, in base alla quale la donazione di azienda costituisce una liberalità che determina in capo al donante l'emersione di una plusvalenza (ai sensi del comma 3 dell'art. 58 del t.u.i.r.) e in capo al donatario una sopravvenienza attiva ex art. 88, comma 3, lett. *b*), del t.u.i.r., posto che tutti i proventi afferenti all'impresa devono, in mancanza di specifiche diverse disposizioni fiscali per il reddito d'impresa, transitare per il conto economico e concorrere alla determinazione del reddito secondo le regole ordinarie.

## 2. La censura è fondata.

2.1. In linea generale, il trasferimento a titolo gratuito di un'azienda, compiuto da un soggetto imprenditore ad una persona fisica, costituisce una modalità di trasferimento neutrale in termini di imposizione diretta e trova una specifica disciplina nell'art. 58, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, secondo cui il trasferimento d'azienda «per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa».

Alla neutralità fiscale del trasferimento non oneroso la medesima disposizione ricollega la continuità dei valori aziendali, prevedendo che «l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa».

L'operazione, che è idonea a garantire la successione, *inter vivos* o *mortis causa*, nell'esercizio, diretto o indiretto, dell'impresa, attua in sostanza il cd. «passaggio generazionale d'impresa», per cui il perimetro delle fattispecie giuridiche interessate dal citato art. 58, comma 1, del t.u.i.r., nella versione introdotta dal d.lgs. n. 344 del 2003, si estende sino a ricomprendere ogni trasferimento per atto gratuito e *mortis causa* dell'azienda, indipendentemente da vincoli di parentela tra il soggetto disponente ed il beneficiario e da una verifica della continuazione

dell'attività da parte di quest'ultimo (in tal senso si esprime anche la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 341/E del 23 novembre 2007).

2.2. Il regime fiscale di neutralità previsto dal richiamato art. 58, comma 1, opera solo con riferimento al passaggio da disponente a beneficiario, nel senso che il trasferimento di per sé non comporta l'emersione e la tassazione delle plusvalenze latenti in capo al dante causa imprenditore, ma ciò non si risolve in una esenzione da imposta, ma solo in un rinvio dell'imposizione, se si considera che i soggetti beneficiari, in occasione delle successive vicende realizzative di cessione, anche parziale, dell'azienda vengono tassati anche per le plusvalenze maturate in capo al dante causa, per effetto della disposizione di cui all'art. 67, primo comma, lett. *h-bis*), del t.u.i.r.

In altri termini, attraverso la disposizione di cui all'art. 58, comma 1, del t.u.i.r. l'imprenditore donante evita la tassazione delle plusvalenze, ma il donatario riceve l'azienda non ai «valori correnti», bensì ai «valori storici», dato che il valore fiscale riconosciuto in capo al donatario non può che essere quello che, al momento della donazione, l'azienda aveva nella contabilità del donante; di conseguenza, in caso di successiva vendita dell'azienda o di parte di essa posta in essere dall'imprenditore donatario, proprio per la continuità del valore fiscale del complesso aziendale, vengono assoggettate a tassazione le plusvalenze latenti che non sono state tassate in occasione del precedente passaggio gratuito dell'azienda.

Il sistema della continuità dei valori fiscali evidenzia, dunque, che la disposizione dell'art. 58 del t.u.i.r. non comporta una assenza di tassazione sui plusvalori aziendali, dal momento che la neutralità fiscale da essa garantita, che è certa per l'imprenditore donante, scompare se si ha riguardo alla posizione del donatario che assume l'azienda.

3. A diversa conclusione deve pervenirsi quando il donatario sia un imprenditore o una società commerciale, considerato che, in base alle regole del reddito d'impresa, le liberalità ricevute nell'esercizio dell'impresa costituiscono sopravvenienze attive ex art. 88, comma 3, del t.u.i.r.

La disposizione da ultimo citata considera, infatti, alla lettera *b*), quali sopravvenienze attive, anche «i proventi in denaro o in natura conseguiti a

titolo di contributo o di liberalità» e, pertanto, in tali casi, la donazione d'azienda o di beni aziendali in favore di ente commerciale determina l'emersione della plusvalenza in capo al donante, ai sensi dell'art 58, comma 3, del t.u.i.r., mentre per il donatario genera una sopravvenienza attiva.

4. La *ratio* sottesa a tale differenziazione di disciplina, e che spiega la ragione per cui la disciplina agevolativa del comma 1 dell'art 58 t.u.i.r. riguarda solo la donazione di azienda da imprenditore individuale a persona fisica, risiede nel fatto che qualora il donatario sia una società commerciale, di persone o di capitali, o un ente commerciale, la donazione ricevuta non può che essere considerata come «relativa all'impresa», essendo destinata allo svolgimento di attività commerciale, senza che si possa distinguere tra sfera imprenditoriale e sfera personale.

Occorre, al riguardo, considerare che l'acquisizione a titolo gratuito di un'azienda da parte di persona fisica o di un ente non commerciale non può essere ricondotta nell'ambito di applicazione del comma 3 dell'art. 88 del t.u.i.r., perché, ai fini delle imposte sui redditi, questi soggetti sono caratterizzati da una netta separazione tra ciò che attiene alla sfera personale (o istituzionale, nel caso degli enti non commerciali) e ciò che attiene alla sfera imprenditoriale; non potendosi riferire il conseguimento della liberalità alla sfera imprenditoriale del donatario, manca il requisito della percezione nell'esercizio dell'attività di impresa e, conseguentemente, la liberalità ricevuta diviene irrilevante ai fini del reddito del donatario.

Lo stesso non può essere affermato con riferimento ad una donazione d'azienda effettuata in favore di soggetto societario, poiché per questo, ai fini delle imposte sui redditi, vige una perfetta identità tra sfera soggettiva e sfera imprenditoriale dell'ente; pertanto, per quest'ultimo, ogni atto di liberalità deve essere apprezzato quale sopravvenienza attiva tassabile costituita dall'incremento patrimoniale conseguito, concedendo l'art 88, comma 3, lett. b), del t.u.i.r. al beneficiario imprenditore soltanto la possibilità di scegliere se far concorrere i proventi a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati oppure in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto.

In ogni caso, la tassazione in capo al donatario della sopravvenienza attiva emergente dalla donazione ricevuta deve essere calcolata sulla base del valore netto fiscalmente acquisito dal donatario in regime di continuità con i valori riconosciuti in capo al donante.

5. La decisione impugnata non ha fatto buon governo delle disposizioni normative sopra richiamate.

Nella fattispecie in esame il trasferimento a titolo gratuito dell'azienda è pacificamente avvenuto da un imprenditore individuale (Romano Quaranta) ad una società a responsabilità limitata, la Geovital Service s.r.l., di cui era socia, per una quota pari al 50 per cento, la figlia del donante e, pertanto, l'operazione, per le considerazioni sopra svolte, non può fruire del regime di neutralità fiscale previsto dal comma 1 dell'art. 58 del t.u.i.r.

Non pertinenti risultano, peraltro, i richiami, pure contenuti in sentenza, alla fattispecie agevolativa di cui all'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990, che è assunta ai fini delle imposte ipotecarie e catastali per determinare il non assoggettamento a questi tributi dei medesimi trasferimenti, come pure alla raccomandazione della Commissione europea 94/1069/CE del 7 dicembre 1994, con la quale gli Stati membri sono stati sollecitati a razionalizzare le norme successorie che regolano i trasferimenti di piccole e medie imprese, nonché a predisporre le modalità necessarie per indurre l'imprenditore a preparare la sua successione finché è ancora in vita.

Può, quindi, essere affermato il seguente principio di diritto: «In tema di determinazione del reddito d'impresa, il trasferimento a titolo gratuito di una azienda da un imprenditore individuale in favore di una società commerciale non costituisce per il soggetto beneficiario operazione neutrale, ma genera sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, costituendo liberalità ricevuta nell'esercizio dell'impresa».

6. In conclusione, il ricorso va accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla competente Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, per il riesame, oltre che per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, cui domanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 16 aprile 2021

IL PRESIDENTE

Lucio Napolitano

