



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

#71 01.2021

- › Il Progetto Certificati di Credito Fiscale (CCF) - La Moneta Fiscale
- › Agevolazioni prima casa e dichiarazione di trasferimento
- › Crisi d'impresa
- › Rivalutazioni 2020
- › Marittimo spagnolo trasferisce la residenza fiscale in Italia
- › Operazioni soggettivamente inesistenti - Deducibilità dei costi
- › Le soglie di allerta IVA e l'obbligo di segnalazione dell'Agenzia delle Entrate - Recenti modifiche
- › La disciplina tributaria dei "patti di famiglia" in caso di trasferimento delle partecipazioni societarie ai beneficiari e/o di liquidazione della quota di riserva in favore dei legittimari non assegnatari



#71.2021

## Approfondimento *online* - Anno 7

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



**Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,**  
per leggere l'approfondimento e le *news*  
gratuitamente per sempre!

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell'Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti **la copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI** RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
<b>Premio annuo lordo:</b>		<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 265,00 Con incarichi sindacali - € 350,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00 Con incarichi sindacali - € 560,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00 Con incarichi sindacali - € 399,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00 Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 520,00 Con incarichi sindacali - € 702,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00 Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Citella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel.: +39 045 715 6678  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischispeciali@filippibroker.it



Il Progetto Certificati di Credito Fiscale (CCF) - La Moneta fiscale . . . . 02

*di Marco Cattaneo*

## Approfondimento

Agevolazioni prima casa e dichiarazione di trasferimento . . . . 09

*di Maurizio Villani e Alessandra Rizzelli*

Crisi d'impresa . . . . 14

*di Luca Labano*

Rivalutazioni 2020 . . . . 25

*di Francesco Virecci Fana*

Marittimo spagnolo trasferisce la residenza fiscale in Italia . . . . 34

*di Paolo Soro*

Operazioni soggettivamente inesistenti - Deducibilità dei costi . . . . 40

*di Antonella Villani*

Le soglie di allerta IVA e l'obbligo di segnalazione dell'Agenzia delle Entrate - Recenti modifiche . . . . 43

*di Alice Muneghina*

## Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

*La disciplina tributaria dei "patti di famiglia" in caso di trasferimento delle partecipazioni societarie ai beneficiari e/o di liquidazione della quota di riserva in favore dei legittimari non assegnatari . . . . 47*

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020)

***commento di Luca Mariotti e Lorenzo Tortelli***

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020

. . . . 58

## Il Punto

### Il Progetto Certificati di Credito Fiscale (CCF) - La Moneta fiscale\*



di Marco Cattaneo\*\*

Il PIL reale italiano nel 2018 è stato inferiore del 4,3% rispetto ai livelli 2007.

Il crollo della domanda interna è responsabile di questo pauroso ammanco di PIL: le esportazioni sono l'unica voce positiva. Se il PIL fosse cresciuto agli stessi (modesti) ritmi delle esportazioni, il dato 2018 sarebbe stato 277 miliardi più alto (quasi il 16% in più).

Intervenire solo sul lato dell'offerta può migliorare le potenzialità produttive dell'economia, ma non chiude l'output gap in tempi accettabili.

Un'azione espansiva sulla domanda è **indispensabile**.

L'Eurosistema ha "prescritto", a partire dal 2011, pesanti manovre procicliche che hanno affondato domanda, PIL e occupazione, con gravissime ripercussioni su un'economia che aveva solo parzialmente recuperato gli effetti della "Crisi Lehman". Il moltiplicatore fiscale ha portato l'austerità ad avere forti effetti recessivi che hanno amplificato i danni della crisi economica. In assenza di sostegni alla domanda, la crescita resterà labile con scarsi effetti sul recupero dell'occupazione e degli investimenti. Il risultato sarà un continuo deterioramento del tessuto produttivo e delle condizioni di vita di ampi segmenti di popolazione.

I Certificati di Credito Fiscale (CCF) forniscono la necessaria espansione della domanda, sostenendo la crescita attraverso sconti fiscali. Come meglio illustrato nel seguito, i CCF incrementano, fin dal momento della loro assegnazione, il potere d'acquisto disponibile all'interno dell'economia italiana, e possono inoltre funzionare come mezzo di pagamento in affiancamento all'euro. Tutto ciò senza creare nuovo debito e senza "rompere" la moneta unica europea.

CCF: strumenti finanziari che danno diritto a ridurre pagamenti altrimenti dovuti alla pubblica amministrazione, per tasse, imposte, contributi sociali o pensionistici, ecc.

Lo Stato italiano può emettere CCF per effettuare azioni di espansione e supporto della propria economia:

\* Per approfondire scarica il [documento completo](#)

\*\* Presidente, CPI Private Equity e blogger del "gruppo della moneta fiscale" (Biagio Bossone, Marco Cattaneo, Massimo Costa, Stefano Sylos Labini)

- ✓ integrazione di redditi da lavoro;
- ✓ miglioramento del cuneo fiscale a vantaggio delle aziende;
- ✓ interventi di spesa sociale, quali reddito di cittadinanza / di inclusione;
- ✓ sostegno agli investimenti.

I CCF sono emessi e assegnati gratuitamente a lavoratori, famiglie, aziende, ecc., e danno diritto a beneficiare di sconti fiscali a partire da una data futura prestabilita.

Il differimento temporale consente ai CCF di sprigionare crescita attraverso l'espansione della domanda, prima che si verifichi l'effetto di riduzione degli incassi fiscali dovuto all'utilizzo FINALE dei CCF. I CCF, rappresentando un diritto certo a un beneficio fiscale futuro, hanno valore fin dal momento della loro assegnazione. Il valore del CCF sarà pari all'importo dello sconto fiscale a termine, al netto di un modesto tasso di attualizzazione.

### **CCF e potere d'acquisto per gli assegnatari**

Chi riceve un CCF può convertirlo in euro cedendolo a un soggetto terzo – un investitore, oppure un privato o un'azienda che sa di dover effettuare, in futuro, pagamenti nei confronti della pubblica amministrazione.

Per i CCF, che sono titoli garantiti dallo Stato (ancorché non debito: vedi sezione successiva)<sup>1</sup> si svilupperà un ampio mercato (a cui parteciperanno fondi, gestori patrimoniali, investitori di vario tipo) che fornirà liquidità immediata allo strumento consentendone la monetizzazione da parte del ricevente iniziale. A un'agenzia governativa, o a un'istituzione finanziaria a controllo pubblico (per esempio la Cassa Depositi e Prestiti), potrà essere affidata l'attività di *market making*.

I CCF verranno inoltre accettati come corrispettivo per operazioni di compravendita di beni e servizi, per esempio da operatori di grande distribuzione, *utilities* ecc. Potrà essere costituito un circuito commerciale, partendo dall'accettazione dei CCF come mezzo di pagamento da parte di grandi imprese a controllo pubblico quali ENI, ENEL, Poste, Ferrovie dello Stato.

Circuiti commerciali di questo tipo in effetti già esistono e se ben organizzati funzionano (vedi il caso del *Sardex*). L'accettazione del CCF come mezzo di pagamento alternativo e complementare all'euro sarà tuttavia enormemente più rapida e intensa, grazie alla garanzia data dall'utilizzabilità (decorsi i due anni) a fini di sconto fiscale. Inoltre, chi riceve CCF beneficia comunque di un arricchimento patrimoniale e viene quindi incentivato a spendere maggiormente gli euro che possiede, sapendo che i CCF gli faranno risparmiare tasse in futuro.

<sup>1</sup> MEF e Ragioneria Generale dello Stato hanno segnalato il dubbio che, se acquistati da intermediari finanziari, l'obbligo di dichiarazione all'ISTAT del possesso del titolo da parte degli intermediari stessi conduca a ricomprendere i CCF nell'ammontare del debito pubblico. Si tratta con ogni probabilità di un equivoco: in effetti i crediti commerciali verso il settore pubblico vengono riclassificati nel "Maastricht Debt" se oggetto di operazioni di factoring pro-soluto (vedi a pagina 7). Ma si tratta di crediti da rimborsare in euro, cosa che i CCF non sono.

## **I CCF non sono debito ai sensi delle normative UE**

I CCF non sono debito. Lo Stato non si impegna a rimborsarli in euro, ma solo ad accettarli a riduzione di impegni finanziari futuri nei suoi confronti.

Il Sistema *Eurostat* SEC 2010, reso esecutivo con il Regolamento n. 549 / 2013 li configura senza ambiguità come credito tributario “non pagabile” in quanto non soggetto a essere rimborsato in *cash*. L’emissione di questo strumento, ancorché se ne debbano valutare gli effetti nei documenti di programmazione in termini di “minori entrate”, non può in alcun modo essere registrata come “spesa” o come “debito” nella contabilità pubblica e nei documenti consuntivi di finanza pubblica.

All’atto dell’emissione non si crea alcun peggioramento degli equilibri di bilancio imposti dai Trattati e dalla normativa europea.

Peraltro, il regolamento *Eurostat* prevede che l’effetto di “minori entrate” ai fini della programmazione finanziaria è esso stesso “eventuale”: conta l’effetto netto dato dall’utilizzo previsto dello strumento da parte dei titolari - al netto appunto del maggior introito tributario dovuto all’effetto espansivo sull’economia indotto dall’introduzione dello strumento medesimo. L’effetto netto addirittura può essere di “maggiori entrate”, qualora il secondo elemento dovesse superare il primo.

Rispetto al debito, i CCF hanno la fondamentale differenza di non dover essere rimborsati dall’emittente. L’emittente assume l’impegno di accettarli a riduzione di obbligazioni finanziarie future, non di ripagare euro. L’emissione di CCF non comporta rischi d’insolvenza né, quindi, l’insorgere di tensioni simili a quelle che si sono verificate nell’Eurozona, principalmente nel periodo 2009-2012.

Questo naturalmente non significa che possano essere emessi in quantità illimitata. Un eccesso di emissione di CCF spingerebbe la domanda di beni e servizi oltre il limite della capacità produttiva del sistema economico, portando l’inflazione a livelli indesiderati.

Tuttavia, in presenza di un rilevante *output gap*, i CCF consentono di incrementare domanda, occupazione e PIL, senza aumentare il debito in circolazione e senza effetti indesiderati sui prezzi.

## **I CCF non confliggono con il monopolio di emissione di euro da parte della BCE**

I CCF derivano il loro valore dall’utilizzabilità per conseguire sconti fiscali. Sono denominati in euro, ma non si tratta di moneta “*legal tender*”. Nessuno è obbligato ad accettare un CCF, salvo (a partire dalla data futura di utilizzabilità) la pubblica amministrazione dello Stato emittente, ma sulla base di un impegno unilaterale. Non è possibile onorare un pagamento nei confronti di un privato dando CCF in luogo di euro, a meno che la controparte decida volontariamente di accettarli.

La moneta ad accettazione obbligatoria (nonché l’unità di conto) rimane l’euro, e l’emittente unico degli euro rimane la BCE.

## Possibile allocazione degli interventi

Le emissioni di CCF potranno far leva su vari fattori di espansione della domanda interna e di miglioramento di competitività del sistema produttivo italiano. Una dimensione massima a regime, per esempio, di 100 miliardi annui (vedi seguito) può essere ripartita come segue:

1. Integrazione di redditi da lavoro, 25 miliardi annui.
2. Assegnazioni alle aziende a riduzione del cuneo fiscale, 25 miliardi annui.
3. Reddito di cittadinanza / inclusione, 25 miliardi annui.
4. Sostegno agli investimenti, 25 miliardi annui.

L'integrazione dei redditi da lavoro andrà attuata con meccanismi progressivi, fortemente orientati ai redditi bassi e medio- bassi. La riduzione del cuneo fiscale (per un quarto dell'intervento complessivo, il 25% circa essendo l'incidenza dell'import sul PIL) migliora immediatamente la competitività delle aziende domestiche ed evita che una parte dell'espansione della domanda si disperda in maggiori importazioni nette. L'obiettivo è recuperare domanda e PIL a saldi commerciali esteri invariati. Il reddito di cittadinanza / inclusione rappresenta un'importante misura di equità sociale e accentua il rilancio della domanda, in quanto si rivolge a soggetti con necessità e propensione immediata alla spesa molto alta. L'obiettivo è che diventi nel tempo sempre meno necessaria via via che la domanda genera occupazione e riassume nel mercato del lavoro, in numero crescente, persone oggi estromesse o marginalizzate. Il sostegno agli investimenti dovrà rivolgersi soprattutto ad azioni con ciclo di attuazione rapido: per esempio ristrutturazioni immobiliari, riqualificazioni energetiche, riassetto del territorio a cura di amministrazioni pubbliche locali, ecc.

## Progetto Moneta Fiscale – risposte ai principali dubbi

**D. Attuando il Progetto Moneta Fiscale, è sicuro che non si verificherà alcun incremento di debito pubblico rispetto all'ipotesi di proseguire secondo le attuali linee di politica economica?**

R. Qualsiasi previsione è attendibile o meno in funzione delle ipotesi che vengono adottate. Non esistono ovviamente sfere di cristallo: i punti chiave sono l'attendibilità delle ipotesi e le manovre compensative che il Progetto prevede di adottare se l'evoluzione dell'economia fosse meno favorevole del previsto. Le ipotesi adottate nel valutare gli impatti del Progetto sono assolutamente ragionevoli. L'ultimo Documento di Economia e Finanza (DEF aprile 2019) prevede che a fine 2022 il debito pubblico raggiunga il livello di 2.490 miliardi di euro. Il Progetto Moneta Fiscale arriva (in un arco di tempo più lungo) allo stesso livello massimo, ipotizzando che l'immissione di CCF nell'economia produca un effetto espansivo sul PIL stimato sulla base di un moltiplicatore di 1x, e che i conseguenti maggiori tassi di crescita facciano recuperare agli investimenti privati, nel giro di alcuni anni, metà della caduta registrata tra il 2007 (picco pre-crisi) e il 2018. Sono ipotesi tendenzialmente conservative, tenuto conto che il sistema economico riparte da livelli di domanda aggregata fortemente depressi. In ogni caso, scostamenti negativi rispetto alle previsioni sono ampiamente gestibili grazie alle clausole di salvaguardia non procicliche (e all'alto rapporto di copertura a termine degli sconti fiscali).

#### **D. Non rischiamo squilibri di saldi commerciali esteri ?**

R. A parità di condizioni, un incremento di domanda interna produrrebbe una crescita di importazioni e quindi un peggioramento dei saldi commerciali esteri. Ma il Progetto Moneta Fiscale prevede che una parte delle assegnazioni di CCF vadano alle aziende, riducendo quindi il costo effettivo del lavoro. Il Progetto dispone in un certo senso di due “manopole”, una che regola la domanda e una che interviene sulla competitività (l’allocazione alle aziende come sopra descritta, appunto). È quindi possibile attuarlo in modo tale che il maggior import dovuto alla ripresa della domanda sia compensato da maggiori esportazioni, nonché da sostituzioni di prodotti importati con produzioni realizzate in Italia. L’obiettivo è massimizzare l’efficacia del Progetto, evitando che una parte dell’effetto espansivo si disperda a causa di impatti negativi sui saldi commerciali esteri. Si punta a un impatto neutrale: nessun miglioramento e nessun peggioramento del saldo *export – import*.

#### **D. Come è possibile essere certi che la reazione dei mercati non sarà negativa?**

R. Nessuno può avere certezze in merito al comportamento dei mercati, soprattutto a brevissimo termine. Detto questo, l’incertezza esiste, pesantemente, OGGI, perché l’Italia è indebitata in una moneta che non emette, non esiste una garanzia incondizionata dell’istituto di emissione (la BCE) in merito al debito pubblico (“*Maastricht Debt*”), l’ipotesi di rottura del sistema non può essere esclusa e in caso di rottura l’Italia sarebbe costretta al default o alla ridenominazione del suo debito pubblico in una moneta più debole (rispetto all’euro). Questa situazione è all’origine del “*problema spread*”. Una garanzia incondizionata della BCE lo eliminerebbe, ma questa garanzia non esiste e le probabilità che venga accettata, in seguito a una revisione dei trattati UE, è infinitesimale per non dire nulla. Nel contesto sopra descritto, il Progetto Moneta Fiscale ottiene quanto di meglio possibile anche dal punto di vista dei detentori di titoli del debito pubblico italiano. Ad esempio, si annuncia che il *Maastricht Debt* non supererà un livello massimo prestabilito – per esempio i 2.490 miliardi previsti per fine 2021 (previsione DEF 2019), e scenderà costantemente in rapporto al PIL. Gli strumenti disponibili nell’ambito del Progetto Moneta Fiscale consentono di rispettare in modo rigoroso questo obiettivo. Oggi, al contrario, obiettivi simili sono costantemente disattesi, perché i tentativi di ridurre il deficit comprimono la domanda e quindi il denominatore del rapporto *Maastricht Debt / PIL*. Tutto ciò dà ai titolari del debito pubblico garanzie molto più solide rispetto alla situazione odierna.

#### **D. Non c’è il rischio che il governo italiano emetta quantitativi di CCF eccessivamente alti, per acquisire consenso politico o per qualsiasi altra ragione?**

R. Va innanzitutto precisato che la presunta “indisciplina fiscale” dell’Italia è un mito. L’Italia è l’unico paese UE che dal 2000 in poi ha ottenuto surplus primari di bilancio pubblico IN OGNI ANNO salvo che nel peggiore, quello immediatamente successivo alla “*crisi Lehman*”. Ciò premesso, un eccesso di emissioni di CCF ridurrebbe il loro valore rispetto a quello dell’euro in quanto si verificherebbe un effetto di “intasamento”: circolerebbe una quantità di CCF molto elevata rispetto a quanto utilizzabile, anno per anno, per ottenere sconti fiscali. Ma come illustrato a pagina 14, le emissioni previste dal Progetto Moneta Fiscale sono molto lontane dai livelli che potrebbero dar luogo a questo problema. In ogni caso, la responsabilità e i danni resterebbero confinati all’Italia. I CCF si “svilirebbero” rispetto all’euro, ma questo non avrebbe ripercussioni negative sulla moneta comune e sui partner dell’Eurozona.

---

**D. Tramite il Progetto Moneta Fiscale, esiste la possibilità di ridurre il debito pubblico anche in valore assoluto?**

R. Via via che l'utilizzo dei CCF prende piede, è possibile ipotizzare che il Ministero dell'Economia emetta ulteriori titoli a utilizzo fiscale (ad esempio, CCF a medio-lunga scadenza) per rifinanziare i normali titoli di Stato via via che scadono. Anche queste ulteriori emissioni non rientrerebbero nel *Maastricht Debt*. Esiste quindi una non marginale probabilità di poter non solo stabilizzare il *Maastricht Debt* (e di abbassarlo in rapporto al PIL), ma anche di ridurlo in valore assoluto, rendendo l'Italia sempre meno soggetta alle fluttuazioni e alle tensioni speculative del mercato dei capitali.

**D. Il Progetto Moneta Fiscale non è un trampolino verso l'uscita dell'Italia dall'euro?**

R. Il Progetto Moneta Fiscale è nato per risolvere le disfunzioni dell'eurosistema, non per romperlo. Gli autori del Progetto sono fortemente critici riguardo all'attuale assetto. Ma il Progetto è nato per correggere quanto attualmente non funziona, non per portare la situazione verso la rottura. A prescindere da qualsiasi valutazione di natura politica, la rottura dell'euro sarebbe un evento traumatico ed estremamente complesso da attuare. Basta riflettere, per rendersene conto, sulle turbolenze dei mercati finanziari che si verificherebbero prima, durante e dopo l'evento, e alla complessità della ridenominazione contrattuale e legale dei contratti stipulati in euro. Le difficoltà politiche e pratiche resterebbero molto rilevanti, in effetti pressoché invariate, anche se i CCF fossero già in circolazione. Per questa ragione, il Progetto Moneta Fiscale è stato concepito, fin dalla sua nascita, come una strada per rendere funzionale un sistema che oggi non lo è: non per romperlo.



*“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”*

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA  
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:  
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.  
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

**SCOPRI DI PIÙ**



## Agevolazioni prima casa e dichiarazione di trasferimento

di Maurizio Villani e Alessandra Rizzelli

*Avvocati tributaristi*

Come noto, le agevolazioni prima casa sono rivolte al contribuente che per la prima volta acquista la piena proprietà o la nuda proprietà, l'abitazione, l'uso e l'usufrutto di una unità immobiliare non di lusso.

Nello specifico, le agevolazioni per l'acquisto della prima casa di abitazione sono disciplinate dalla Nota II-*bis*, posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 del 1986.

Tale disposizione stabilisce l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 2% per i trasferimenti e la costituzione di diritti reali di godimento che hanno per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni previste dalla citata Nota, con un'imposta ipotecaria e

catastale fissa di 50 euro.

Per quanto attiene, invece, all'acquisto da un'impresa, con vendita soggetta ad Iva, si avrà l'applicazione dell'Iva nella misura del 4% e l'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa di 200 euro.

Affinché si possa godere delle agevolazioni prima casa, è necessario che:

- ✓ il fabbricato che si acquista appartenga a determinate categorie catastali;
- ✓ il fabbricato deve essere ubicato nel Comune in cui l'acquirente ha o intende stabilire la residenza o lavora;
- ✓ l'acquirente deve avere determinati requisiti.

## - Categoria catastale

Orbene, in relazione alla categoria catastale che l'immobile che si acquista deve avere per poter usufruire delle agevolazioni "prima casa", le categorie catastali sono le seguenti:

- A/2 - abitazioni di tipo civile;
- A/3 - abitazioni di tipo economico;
- A/4 - abitazioni di tipo popolare;
- A/5 - abitazioni di tipo ultra popolare;
- A/6 - abitazioni di tipo rurale;
- A/7 - abitazioni in villini;
- A//11 – abitazioni e alloggi tipici dei luoghi.

Sono, pertanto, esclusi dalle agevolazioni "prima casa" gli acquisti di abitazioni appartenenti alle categorie catastali A/1 (abitazione di tipo signorile), A/8 (abitazione in ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici).

Rientrano, invece, nelle agevolazioni gli acquisti delle pertinenze, classificate o classificabili nelle categorie catastali:

- C/2 (magazzini e locali di deposito);
- C/6 (per esempio, rimesse e autorimesse);
- C/7 (tettoie chiuse o aperte);

limitatamente a una pertinenza per ciascuna categoria.

È necessario, tuttavia, che le stesse siano destinate in modo durevole a servizio dell'abitazione principale e che questa sia stata acquistata beneficiando delle agevolazioni "prima casa".

## - Ubicazione dell'immobile

Altro requisito fondamentale è quello relativo al luogo in cui è ubicato l'immobile oggetto dell'acquisto.

Al fine di poter usufruire dei benefici, è necessario che l'immobile sia ubicato nel comune in cui l'acquirente abbia, o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto, la propria residenza. La dichiarazione di voler effettuare il cambio di residenza deve essere contenuta, a pena di decadenza, nell'atto di acquisto.

In ogni caso, si ha diritto alle agevolazioni anche quando l'immobile è situato:

- ✓ nel territorio del comune in cui l'acquirente svolge la propria attività (anche se svolta senza remunerazione, come, per esempio, per le attività di studio, di volontariato, sportive);
- ✓ nel territorio del comune in cui ha sede o esercita l'attività il proprio datore di lavoro, se l'acquirente si è dovuto trasferire all'estero per ragioni di lavoro;
- ✓ nell'intero territorio nazionale, purché l'immobile sia acquisito come "prima casa" sul territorio italiano, se l'acquirente è un cittadino italiano emigrato all'estero. La condizione di emigrato può essere documentata attraverso il certificato di iscrizione all'AIRE o autocertificata con dichiarazione nell'atto di acquisto.

## - Requisiti dell'acquirente

L'acquirente non deve essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa di abitazione nel comune dove è situato l'immobile acquistato.

L'acquirente non deve essere titolare, nep-

pure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, in tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento su altra casa di abitazione acquistata dall'acquirente o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa"; alternativamente, l'agevolazione "prima casa" spetta (interamente o per quota) anche nel caso di possesso di altra abitazione precedentemente non acquistata con i benefici prima casa situata in qualsiasi punto del territorio italiano indipendentemente dallo stesso comune o meno. In questo caso, infatti, è importante l'aspetto della novità nella fruizione del beneficio fiscale ed indipendentemente dallo status dei coniugi. Se, infatti, entrambi sono in comunione o in separazione e non hanno fruito mai del beneficio fiscale prima casa, lo potranno utilizzare anche successivamente. Se uno dei due, invece, ne ha fruito solo l'altro coniuge lo potrà utilizzare e limitatamente alla quota di pertinenza.

In caso di acquisto destinato a ricadere in comunione legale, per poter ottenere le agevolazioni sull'intero bene è necessario, che in sede di acquisto, le dichiarazioni di cui sopra siano rese da entrambi i coniugi.

### - Perdita delle agevolazioni

Al verificarsi di determinati accadimenti, il contribuente può andare incontro alla perdita delle agevolazioni, con la conseguenza di dover versare le imposte risparmiate, oltre gli interessi e una sanzione del 30% delle imposte stesse.

Le ipotesi in cui si perde il diritto alla agevolazione "prima casa" possono essere:

- ✓ la mendacità dei requisiti dichiarati dal contribuente;
- ✓ il mancato trasferimento della residen-

za nel Comune ove è situato l'immobile entro diciotto mesi dall'acquisto;

- ✓ l'alienazione dell'immobile agevolato nei cinque anni dall'acquisto, a meno che il contribuente riacquisti entro l'anno successivo al rogito un altro immobile da destinare a propria abitazione principale.

### - Conservazione delle agevolazioni

Il contribuente non perde le agevolazioni quando, entro un anno dalla vendita o dalla donazione:

- ✓ acquista un immobile situato in uno Stato estero, a condizione che esistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentono di verificare che l'immobile acquistato è stato adibito a dimora abituale;
- ✓ acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un fabbricato (non rientrante nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9) da adibire ad abitazione principale; in tal caso, non è necessario che il fabbricato sia ultimato, è sufficiente che lo stesso, entro l'anno, acquisiti rilevanza dal punto di vista urbanistico. Per evitare di incorrere nella decadenza, deve esistere, quindi, un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura;
- ✓ costruisce un altro immobile ad uso abitativo su un terreno di cui sia già proprietario al momento della cessione dell'immobile agevolato.

**- Al fine di conseguire le agevolazioni “prima casa” è sufficiente che il contribuente presenti la domanda di trasferimento entro i 18 mesi (Cassazione – Sezione Tributaria Civile – ordinanza n. 27837 del 04/12/2020)**

La Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile – con ordinanza n. 27837 del 04/12/2020, ha rigettato il ricorso presentato dall’Agenzia delle Entrate che aveva ritenuto decaduta dalle agevolazioni fiscali “prima casa” una contribuente, stante il mancato trasferimento della residenza nel comune in cui era sito l’immobile dalla stessa acquistato.

Avverso l’atto di liquidazione notificato dall’amministrazione finanziaria, la contribuente proponeva tempestivo ricorso con il quale contestava l’intervenuta decadenza triennale del potere di accertamento in capo all’Agenzia delle Entrate ex art. 76, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986 e, nel merito, il difetto di motivazione dell’avviso impugnato.

Sia i giudici di primo che i giudici di secondo grado accoglievano le tesi difensive della contribuente e, avverso la sentenza di secondo grado, l’Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione denunciando la violazione dell’art. 1 della Tariffa, Parte 1, nota 2-*bis* n. 1 lett. a) del d.p.r. n. 131 del 1986, ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

Nello specifico, la ricorrente riteneva che la CTR avesse errato nel considerare adempiuto l’onere di trasferimento della residenza entro 18 mesi nel Comune ove si trovava l’immobile per il quale si chiedevano i benefici fiscali “prima casa”, con la mera richiesta inoltrata dalla contribuente agli uffici comunali competenti, essendo al contrario necessario che il procedimen-

to di trasferimento in esame si concludesse entro il suddetto termine.

In particolare, la questione sottoposta alla Corte è stata la seguente: se, ai fini dell’applicazione delle agevolazioni prima casa di cui all’art. 1 cit., il momento di acquisto della residenza anagrafica coincide con la domanda intesa ad ottenere il trasferimento o con l’accoglimento della stessa da parte dell’ente locale competente.

Orbene, al riguardo la Suprema Corte ha, innanzitutto, richiamato il principio consolidato secondo cui <<*in tema di benefici fiscali cosiddetti “prima casa”, l’agevolazione spetta a coloro che abbiano fatto richiesta di trasferimento della residenza nel comune di ubicazione dell’immobile acquistato nel termine di diciotto mesi dall’acquisto, in base al principio dell’unicità del procedimento amministrativo inteso al mutamento dell’iscrizione anagrafica, di cui all’art. 18, comma 2, del D.P.R. n. 223 del 1989 (nella formulazione vigente “ratione temporis”), ai sensi del quale la decorrenza è quella della dichiarazione di trasferimento resa dall’interessato nel comune di nuova residenza (...)>> (Cass. n. 19684 del 2015).>>*

Del resto - sottolineano i giudici di legittimità - è stata la stessa Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, a chiarire che <<ai fini della corretta valutazione del requisito di residenza, dovrà considerarsi che il cambio di residenza si considera avvenuto nella stessa data in cui l’interessato rende al comune, ai sensi dell’articolo 18, comma 1 e 2, del D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 (regolamento anagrafico della popolazione residente) la dichiarazione di trasferimento (cfr. circolare n. 1 del 2 marzo 1994 cap. 1, par 2, lettera b)>>.

Da tanto ne discende che, se il contribuente presenta la domanda di trasferimento

della residenza entro i 18 mesi previsti dalla norma, è irrilevante il tempo che impiega il Comune nel completare il procedimento di trasferimento ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali, ciò in quanto, la conclusione positiva del procedimento

comunale di trasferimento della residenza ha effetto retroattivo alla data di presentazione della domanda, con la conseguenza che il richiedente risulta effettivamente residente nel Comune sin dalla data di presentazione della domanda.



## Crisi d'impresa

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

Il **Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza** (CCII - che consta di **391 articoli**) è finalizzato ad aumentare l'efficacia delle **procedure di ristrutturazione preventiva** dell'impresa che versi in stato di crisi, a cui il legislatore della riforma ha conferito una specifica ed autonoma definizione rinvenibile nell'art. 2 del citato codice, da cui si evince che il concetto di "crisi" è strettamente legato a quello di "insolvenza", differenziandosi esclusivamente per il "dato temporale". Ed infatti, per "stato di crisi" deve intendersi non già uno stato di difficoltà attuale del soggetto ma una situazione in cui, adottando una visione prospettica della situazione economico-finanziaria, possa probabilmente manifestarsi una "futura insolvenza".

Ai sensi dell'art. 2, lett. a) CCII la crisi è, infatti, definita come lo **"stato di squilibrio economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni piani-**

**ficato"**, differenziandosi dall'insolvenza poiché quest'ultima, come già oggi previsto dall'art. 5 L.F., è quello stato (attuale) che **"si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni"**.

Il nuovo codice, maggiormente improntato ad una visione dinamica e prospettica – a differenza della odierna Legge Fallimentare – della situazione economico-finanziaria, con il fine di individuare tempestivamente l'eventuale "stato di insolvenza futuro" (crisi) e consentirne un intervento risolutivo, apporta importanti novità al diritto della crisi e dell'insolvenza, tra cui in particolare l'introduzione delle cd. **procedure di allerta**, fulcro della riforma, nonché ulteriori modifiche agli strumenti di risoluzione della crisi già esistenti.

Tra gli strumenti di risoluzione della crisi maggiormente interessati dalla riforma vi sono gli **accordi di ristrutturazione dei**

**debiti**, i quali diventano uno strumento di grande (e conveniente) portata applicativa.

La ratio di tale disposizione è probabilmente da ricercarsi nel comportamento del fisco, il quale spesso non dà l'assenso alla proposta; il legislatore, quindi, ha voluto inserire nel nuovo codice uno strumento di favore per l'imprenditore in crisi, spostando sostanzialmente **la verifica della convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria sul Giudice, il quale potrà di fatto sostituirsi all'espressione di voto da parte dell'Amministrazione Finanziaria qualora quest'ultima non abbia prestato il consenso o non abbia fornito risposta.**

**Prima dell'emanazione del decreto legislativo "correttivo"**, il Codice creava una sorta di paradosso, derivante dal fatto che nel concordato preventivo il credito tributario deve essere trattato alla stregua di tutti i creditori privilegiati. Ciò vuol dire che, nel caso in cui il patrimonio del debitore risulti incapiente, sarà possibile degradare al chirografo il credito privilegiato dell'Amministrazione Finanziaria. Nel momento storico (ed economico) attuale, infatti, molto probabilmente ci si troverebbe nella condizione in cui gli organi di controllo societari e i creditori istituzionali sarebbero costretti a segnalare una società che, seppur virtuosa in una situazione economica stabile, si trova con indicatori anomali causati dal contesto economico nella quale ci si trova attualmente.

La *ratio* della norma è quella di preservare il più possibile la continuità delle imprese.

Pertanto, senza dubbio alcuno, restano in vigore le disposizioni dell'art. 375 (in tema di 'Assetti Organizzativi') e dell'art. 379 (in tema di 'Nomina degli Organi di Controllo') del medesimo D.Lgs. n. 14/2019.

Permane perciò l'obbligo per le società di

*"istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa"*, come previsto dal riformulato art. 2086 c.c., nonché l'obbligo di nomina (entro la data dell'approvazione del bilancio 2019) dell'organo di controllo o del revisore al superamento dei limiti dimensionali previsti dall'art. 2477 c.c., così come riformulato dall'art. 379 (e modificato da ultimo in sede di conversione del D.L. 162/2019 - Decreto 1000 proroghe).

La crisi d'impresa – come detto – è definita come *"Lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate"*.

La positività del reddito intermedio rappresentato dalla differenza (A-B) ci esprime l'esistenza di un equilibrio economico dell'area operativa/caratteristica del *business*, ma ci potrebbe dare dei falsi segnali in termini della capacità della società di assolvere alle obbligazioni pianificate di breve termine.

A) Valore della produzione
B) Costi della produzione
(A-B)

Infatti, il valore della produzione è determinato:

- ✓ dalla produzione ottenuta, venduta e incassata;
- ✓ dalla produzione ottenuta, venduta e non incassata;
- ✓ dalla produzione ottenuta non venduta e quindi non incassata.

Al fine di trasformare il reddito operativo in un flusso di cassa bisogna domandarci se

la produzione ottenuta sia stata incassata e se i costi sostenuti per ottenerla siano stati pagati.

L'esistenza, viceversa, di un equilibrio finanziario di breve non necessariamente corrisponde all'esistenza di un equilibrio economico.

La solvibilità e i presupposti di continuità aziendale saranno garantiti solo di fronte all'esistenza di flussi di cassa operativa che saranno messi a disposizione degli investimenti futuri e per il rimborso delle risorse finanziarie.

Con il concetto di **perdita di continuità aziendale** si indica una situazione in cui una **società non riesca, attraverso la gestione caratteristica, a generare un flusso di entrate ed uscite tale da rendere prevedibile con orizzonte temporale di 12 mesi, la continuazione dell'attività aziendale.**

Oltre alla problematica relativa la capacità della gestione reddituale e finanziaria corrente di coprire l'indebitamento, il significato del valore assunto da tale indice varia ulteriormente nelle situazioni di crisi dove vengono presi in considerazione anche i realizzi di *assets* per remunerare il debito e dove, quindi, tale indice va visto in un'ottica combinata della leva dei flussi della gestione corrente con quella di alienazione di attività a disposizione dell'impresa.

Certamente, tanto più l'impresa è in grado di calcolare dei valori di MOL normali, realizzabili e sostenibili nel tempo, tanto maggior capacità predittiva può assumere tale indice. Tutto ciò, quindi, nell'ottica prospettica indicata dalla nuova normativa.

A tale proposito, focalizzandosi esclusivamente sulla capacità dei flussi prospettici/potenziati provenienti dalla gestione caratteristica di coprire l'onere dell'indebitamento si può calcolare il rapporto tra MOL/

ONERI FINANZIARI, al fine di verificare in quale grado i flussi reddituali/finanziari correnti e potenziali siano capaci di remunerare gli oneri provenienti dal debito. Tale indice ha una portata informativa interessante sul grado di redditività della gestione e sulla sua economicità nell'ottica di copertura degli oneri delle fonti di finanziamento reperite. Il suo valore deve essere tra due e tre.

Tra le misure della riforma:

- l'introduzione delle **procedure di allerta dirette ad evitare che il ritardo nell'individuazione dei segnali della crisi d'impresa si trasformi in insolvenza;**
- la previsione di **nuovi obblighi per gli organi di controllo** deputati a valutare costantemente l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa, l'equilibrio economico-finanziario e il prevedibile andamento della gestione;
- la disciplina di una **procedura unica** per l'accesso agli strumenti di regolazione della crisi;
- la revisione del **concordato preventivo nell'ottica della continuità aziendale**, per assicurare nel tempo una migliore soddisfazione dei creditori;
- l'introduzione di una nuova forma di **accordi di ristrutturazione**, definiti **agevolati;**
- e infine, per colmare una delle lacune più evidenti, la previsione di una **disciplina ad hoc per i gruppi di imprese.**

In una situazione di crisi finanziaria-patrimoniale, le misure attuabili sono generalmente connesse all'esigenza di tutelare la continuità aziendale dell'impresa rimodellando la struttura delle fonti di finanziamento.

Va da sé che gli interventi diretti a fronteggiare le crisi reddituali e finanziarie possono essere tra loro combinati e variamente configurati nell'ambito di **"piani" orientati al risanamento dell'impresa.**

È questo il principale ambito di applicazione del "piano" richiamato dall'art. 67 terzo comma L.F. che deve perseguire il duplice obiettivo del "risanamento" della esposizione debitoria dell'impresa e del "riequilibrio" della sua situazione finanziaria.

In particolare, il **piano "attestato" di risanamento** risulta **attuabile in contesti di crisi aziendali di natura principalmente finanziaria che siano ritenute superabili nel presupposto di una perdurante fiducia nelle prospettive reddituali dell'impresa.**

Dal punto di vista strutturale, i **passaggi essenziali del piano** devono riguardare i seguenti profili:

- ✓ cause della crisi aziendale
- ✓ strategia di rilancio dell'impresa e tempistica attuativa
- ✓ interventi patrimoniali di carattere straordinario necessari per il raggiungimento degli obiettivi del piano
- ✓ andamento reddituale prospettico
- ✓ andamento finanziario prospettico
- ✓ simulazione di possibili scenari alternativi nell'evoluzione del processo di risanamento e meccanismi di controllo del progressivo raggiungimento degli obiettivi di piano
- ✓ profili di *governance* societaria

Il Piano:

- ✓ potrà constare di un unico accordo plurilaterale o di più accordi bilaterali;
- ✓ dovrà essere redatto in forma scritta;
- ✓ dovrà essere condiviso ed approvato da tutti i creditori aderenti vincolandoli, in particolare, alla sospensione nel divenire della sua attuazione delle azioni esecutive individuali che il legislatore non ha inteso accordare;
- ✓ dovrà essere opportunamente sottoposto all'approvazione dell'Assemblea dei Soci del debitore; sia al fine di consentire ai soci dissenzienti l'esercizio della tutela mediante l'impugnativa sia per rafforzare deleghe, vincoli e responsabilità degli Amministratori e del management ad una rigorosa applicazione del Piano;
- ✓ dovrà essere data opportuna comunicazione ai principali creditori (vecchi e nuovi) delle linee guida del Piano, così ingenerando l'effetto protettivo dalla revocatoria degli atti preordinati al risanamento che vi sono contenuti. Notizie su dati più puntuali, laddove richiesti od imposti dalla natura dell'accordo, comportano in genere la sottoscrizione anche di specifici obblighi di riservatezza;
- ✓ dovrà avere data certa antecedente all'attuazione; quali l'attestazione notarile dell'esperto ed il successivo deposito presso la sede dell'impresa;
- ✓ dovrà rappresentare compiutamente i profili finanziari: indicando le fonti di finanziamento ed i flussi di cassa

La **durata** del piano non deve essere eccessivamente lunga in quanto è necessario

evitare che si innestino circoli viziosi che portano inevitabilmente alla dispersione del valore economico aziendale.

La delimitazione dell'arco temporale di riferimento in particolare di lungo periodo non è priva di difficoltà mancando un criterio di riferimento valido per tutte le aziende. È evidente che la durata del piano varia in funzione di diversi fattori fra cui il tipo di produzione, la struttura del processo produttivo, gli orientamenti strategici di fondo, e non ultima, appunto, la situazione economico-finanziaria in cui versa l'impresa.

**L'arco temporale del piano entro il quale l'impresa deve raggiungere una condizione di equilibrio economico finanziario, non deve estendersi oltre i 3/5 anni.** Fermo che il raggiungimento dell'equilibrio non dovrebbe avvenire in un termine maggiore, il piano può avere durata più lunga, nel qual caso è però necessario motivare adeguatamente la scelta. In materia di procedimento per l'apertura della liquidazione giudiziale, all'articolo 41 CCII è **stato specificato che il debitore, nel costituirsi, debba depositare** i bilanci relativi agli ultimi tre esercizi o, se non è soggetto all'obbligo di redazione del bilancio, le dichiarazioni dei redditi concernenti i tre esercizi precedenti ovvero l'intera esistenza dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata.

Anche l'articolo 44 CCII, relativo **all'accesso al concordato preventivo** e al giudizio per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione, è interessato da modifiche:

- con riferimento alla **possibile proroga del termine per il deposito** della documentazione che deve accompagnare la proposta di concordato o la domanda di omologazione degli accordi di ristrutturazione, la norma chiarisce che il termine massimo è

di 60 gg. e che, quindi, il Tribunale può accordare anche un termine più breve.

- nel caso di domanda di accesso al giudizio di omologazione degli accordi di ristrutturazione, l'opportunità della **nomina del commissario giudiziale** è rimessa alla **valutazione discrezionale del Tribunale**. Rimane ferma invece la sua obbligatorietà nel caso di istanze di apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

- **l'inammissibilità alla proposta di concordato preventivo in continuità aziendale concorrente con quella presentata**, se il professionista incaricato attesta che la proposta del debitore assicura il soddisfacimento dei creditori chirografari in misura non inferiore al 20% dell'ammontare complessivo dei crediti. In pratica la proposta deve prevedere il superamento della situazione di crisi o d'insolvenza, mediante la prosecuzione (diretta o indiretta) dell'attività aziendale, sulla base di un adeguato piano che consenta, al tempo stesso, di salvaguardare il valore dell'impresa e, tendenzialmente, i livelli occupazionali, con il soddisfacimento dei creditori. La proposta liquidatoria è ammessa solo se essa si avvalga di risorse poste a disposizione da terzi (nuova finanza) che aumentino in modo significativo le prospettive di soddisfacimento per i creditori.

La Corte di Cassazione ha espressamente affermato sia il principio della "cristallizzazione del debito tributario", sia quello della cessazione della materia del contendere nelle liti pendenti, quali inevitabili conseguenze dell'omologazione del concordato preventivo con transazione approvata (Cass. 22.9.2016, n. 18561). In modo ancora più significativo, nel testo riformato non si rinviene più **alcun accenno né al "consolidamento" del debito fiscale, né alla cessazione della materia del contendere** per le liti aventi ad oggetto i tributi di cui al comma 1, intesa come

conseguenza della chiusura della procedura di concordato una volta omologata. Ora, se si considera che tali effetti venivano ritenuti gli elementi più caratteristici della “transazione fiscale”, tanto da rappresentarne il *proprium* specifico rispetto ad una proposta di concordato preventivo priva di valenza transattiva - ma unicamente destinata a falciare i debiti tributari e contributivi - può comprendersi il drastico cambio di prospettiva adottato con l'introduzione della novella. Se quanto sopra è vero, deve però valere anche il reciproco: il venir meno della natura di transazione del “trattamento” implica che il contribuente non è tenuto a fare propri gli importi comunicati dall'ufficio nel corso del procedimento, ma può contestarli in sede giudiziale alla stregua di qualsivoglia altro debito concorsuale (cfr. Artt. 176 L.Fall. e 90 D.P.R. 602/1973).

Almeno in sede di concordato preventivo, il “trattamento” ha perso i connotati di un istituto autonomo ed ulteriore rispetto alla proposta, ed ha invece assunto le sembianze di uno schema procedimentale obbligatorio diretto a regolare in modo uniforme e tendenzialmente “universale” - cioè valevole per tutti - i crediti indicati al primo comma, diversamente dalla possibilità, riconosciuta nel regime previgente, di sottoporre a transazione solo alcune tipologie di imposte o contributi: tanto la sorte dei crediti tributari-previdenziali quanto l'*iter* necessario per consentire ai titolari di tali crediti di quantificarli, di sindacare la proposta concordataria e di esprimere il proprio consenso informato rispetto a quest'ultima, esattamente alla stregua di ogni altro creditore. Insomma, a decorrere dal 1.1.2017 il debitore che intenda proporre con la domanda di concordato o di accordo di ristrutturazione la falciatura o la dilazione di debiti tributari/contributivi è obbligato a adottare, in via esclusiva, la procedura prevista dall'attuale Art. 182-ter. I margini di inapplicabilità

della disposizione paiono quindi limitati, e coincidono con la non frequente ipotesi di una proposta che preveda il pagamento integrale dell'intero debito tributario e previdenziale al momento dell'omologazione, o comunque entro i limiti temporali di cui all'Art. 186-bis, lett. c).

Infine, l'attuale formulazione dell'Art. 182-ter LF ha confermato l'esclusione dei crediti relativi a tributi locali (comuni e province) quali: IMU[23], TARI, TASI, tasse automobilistiche, imposte di pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni dall'ambito di applicazione del trattamento dei crediti tributari. Tali tributi, infatti, non sono “amministrati dalle agenzie fiscali”. Per il trattamento dei tributi locali, quindi, si deve fare riferimento alla disciplina generale di cui all'Art. 160 LF.

Il trattamento dei crediti tributari e previdenziali viene ricondotto a principi generali e assoggettato a una disciplina uniforme, che ne consente indistintamente la falciatura o la dilazione di pagamento in presenza delle condizioni previste dall'Art. 182-ter L.F.. Nel noto arresto reso dal Tribunale di Milano in data 29 dicembre 2016, in osservanza del principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la pronuncia n. 26988/2016 (poi confermato dalle stesse Sezioni Unite in occasione della successiva sentenza n. 760/2017) e nel regime anteriore alla modifica normativa introdotta dalla Legge di bilancio 2017, operava un doppio scenario alternativo, rappresentato dalla facoltà per il debitore “*di accedere alla transazione fiscale, restando tuttavia vincolato al pagamento integrale di I.V.A. e ritenute, oppure di non avvalersi della transazione, procedendo alla falciatura anche di tali voci di debito*”

Nel concordato preventivo con transazione fiscale ai sensi della L. Fall., Art. 182-ter - nel testo vigente prima della novel-

la introdotta dalla L. 11 dicembre 2016, n. 232, Art. 1, comma 81 - il proponente, *“fermo restando l’obbligo del pagamento integrale dell’IVA e delle ritenute non versate, ricorrendo i presupposti della L. Fall., Art. 160, comma 2, può inserire i restanti crediti in classi diverse, applicando una falcidia anche a quelli muniti di privilegio di grado anteriore rispetto ai suddetti tributi, si evidenzia che, in ossequio all’attuale formulazione della disposizione in commento, il debitore che intenda prospettare il pagamento parziale o dilazionato dei crediti tributari e contributivi (e dei relativi accessori), deve obbligatoriamente fare ricorso all’istituto di cui all’Art. 182 ter L.F., senza tuttavia essere vincolato ad assicurare il pagamento integrale dell’I.V.A. e delle ritenute operate e non versate”*.

In ogni caso, giova rammentarlo, in entrambi gli scenari testé prospettati, i tributi costituenti risorse proprie dell’Unione Europea non possono essere neppure oggetto di pagamento dilazionato soggetti alla normativa italiana, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri. Anche se non condivisibile a parere dello scrivente, il diritto alla riduzione della base imponibile da parte del creditore per mancato pagamento del corrispettivo, che si deve attualmente tenere in conto, si consolida quindi alla chiusura “infruttuosa” della procedura concorsuale, così come confermato anche dalla Agenzia delle Entrate con Circolare n. 77/E, R.M. 195/2008 e R.M. 120/2009 e 7.04.2017 n.8/E. Sembrerebbe dunque che l’assunto logico per il quale sia possibile registrare la nota di variazione in diminuzione, per il soggetto creditore di società in procedure concorsuali che abbia visto stralciare il proprio credito, sia l’esito definitivamente infruttuoso della procedura. Sul punto, anche la giurisprudenza di merito (CTR Toscana 1125/02/2018), ha ritenuto che il portato della Corte Europea non sia di diretta applicabilità nel diritto inter-

no, rimanendo necessario il preventivo vaglio del giudice delle leggi e confermando nel caso di specie che la variazione in diminuzione dell’imponibile IVA è consentita solo dopo la conseguita certezza della relativa infruttuosità del credito, e comunque alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale o, in sua assenza, di quello per opporre reclamo. Questa interpretazione della normativa, troverebbe riscontro nell’interpretazione secondo la quale la facoltà di deroga di cui all’Art 185 della direttiva n. 2006/11/CE dalla Comunità Europea, consentirebbe agli Stati membri di non contemplare l’ipotesi di mancato pagamento del prezzo tra gli eventi comportanti la riduzione della base imponibile.

L’Art. 57 del CCII stabilisce che possono **accedere agli accordi di ristrutturazione dei debiti tutti gli imprenditori, anche non commerciali** (quindi anche l’imprenditore agricolo e le *start up* innovative), **ma non gli imprenditori c.d. minori** (sotto soglia). In guisa di ciò, gli imprenditori agricoli e le *start up* innovative possono accedere tanto alle soluzioni della crisi per sovraindebitamento, quanto agli accordi di ristrutturazione.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con la sentenza n. 1541/14, ha affermato che **l’eventuale dichiarazione di voto contrario alla proposta di transazione fiscale che abbia impedito il concordato preventivo e l’accordo di ristrutturazione del debito**, facendo conseguentemente aprire la procedura fallimentare, **è atto impugnabile dinanzi alla giurisdizione tributaria**. Del resto, è noto l’orientamento ormai consolidato che considera superato il principio di tassatività degli atti impugnabili indicati dall’Art. 19 del d.lgs. 546/92, atteso che un atto finalizzato all’accertamento del rapporto d’imposta, che abbia dunque contenuto impositivo,

non può essere privato di tutela giurisdizionale, ma va sottoposto al vaglio della commissione tributaria. Così, secondo la Commissione, ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti dell'Amministrazione finanziaria e rapporto tributario, quando cioè gli atti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, si deve riconoscere l'impugnabilità di tali provvedimenti dinanzi alla giurisdizione tributaria. Più in concreto, la valutazione sulla transazione fiscale parte dalla verifica di posizioni tributarie e oggetto della transazione è comunque una questione di natura tributaria, basata su una verifica fondata sull'interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie. Inoltre, la Commissione considera gli effetti della transazione fiscale «pressoché identici» a quelli riconducibili alla domanda di definizione agevolata di un rapporto tributario, l'impugnazione del cui rigetto è esplicitamente affidata alla giurisdizione tributaria ed ancora, considera il diniego di transazione *«assimilabile al diniego di autotutela per la fondatezza e legittimità dell'intera pretesa, ma anche alla luce delle sue possibilità di recupero, nonostante il nuovo elemento costituito dalla situazione di crisi imprenditoriale causa dell'indebitamento»*. Nel merito della questione, poi, la Commissione riferisce di *«una programmazione del rapporto con il Fisco diretta a favorire i connotati consensuali nella soddisfazione della pretesa, con specifica attenuazione della storica indisponibilità dell'obbligazione tributaria e (de)i rigorosi vincoli formali riferibili al regime pubblicistico del rapporto. Tutto ciò consente alla Commissione di esprimere valutazioni di merito in relazione alle determinazioni del Fisco intraprese in ordine al diniego della proposta di transazione fiscale avanzata dalla contribuente»*. Sull'argomento – accanto a pronunce della Corte di Cassazione e del Consiglio di Stato – si rileva anche la recente decisione della Commissione tributaria pro-

vinciale di Roma, che con la Sentenza n. 26135/17 ha annullato l'impugnato diniego alla proposta di transazione fiscale ex Art. 182-ter Legge Fall., ricordando che la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto la possibilità di ricorrere dinanzi alla giurisdizione tributaria per l'impugnazione dei provvedimenti di diniego, anche in autotutela, dell'Amministrazione finanziaria. Nel merito, la Commissione ha verificato come l'importo proposto risultasse *«sicuramente superiore a quello eventuale ricavabile in sede di liquidazione del patrimonio aziendale in sede fallimentare»*.

Rispetto all'articolo 6 del CCII, che individua i casi in cui deve essere attribuita **prededucibilità ai crediti** il decreto correttivo integra le ipotesi ivi previste, precisando che sono prededucibili, oltretutto i crediti legalmente sorti per la gestione del patrimonio del debitore e per la continuazione dell'esercizio dell'impresa, anche i crediti derivanti da attività non negoziali degli organi preposti (purché connesse alla loro funzione) e i crediti risarcitori derivanti da fatti colposi degli stessi organi, oltre al loro compenso e alle prestazioni professionali richieste dagli organi medesimi.

Altro intervento significativo riguarda l'articolo 13 del CCII in materia di **indicatori della crisi**. Il correttivo qui modifica la rubrica dell'articolo stesso, inserendo, accanto agli indicatori, anche gli indici della crisi, che così diventa *“Indicatori e indici della crisi”*. In effetti, l'articolo parla sia degli indicatori della crisi, intesi come squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, sia degli indici della crisi, ottenuti come rapporto tra due o più quantità. Il comma 3 dell'articolo 13 del CCII, in materia di possibile deroga all'applicazione degli indici elaborati dal Cndcec, nel richiedere l'intervento di una attestazione da parte di un professionista sull'idonei-

tà dei diversi indici proposti, nella nuova versione specifica che la dichiarazione attestata produce effetti non solo per l'esercizio successivo (a cui si riferisce il bilancio a cui l'attestazione è allegata) ma "dall'esercizio successivo", senza necessità quindi di un rinnovo annuale.

Il decreto correttivo interviene anche sull'articolo 15 del CCII, relativo agli **obblighi di segnalazione da parte dei creditori pubblici qualificati**. In particolare, sono state rivisti i limiti dell'esposizione debitoria rilevante affinché i creditori pubblici qualificati (Agenzia delle entrate, Inps e Agente della riscossione) intervengano con la segnalazione al debitore.

Per l'Agenzia delle Entrate il nuovo limite, oltre il quale scatta l'obbligo di segnalazione, è rappresentato da un debito scaduto e non versato a titolo di Iva superiore ai seguenti importi:

- ✓ euro 100.000, se il volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore ad euro 1.000.000;
- ✓ euro 500.000, se il volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore ad euro 10.000.000;
- ✓ euro 1.000.000, se il volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente è superiore ad euro 10.000.000.

In materia di **organismo di composizione della crisi di impresa**, il correttivo interviene sull'articolo 17 del CCII, in particolare in materia di **nomina e composizione del collegio dei tre esperti**, a cura del referente dell'Ocri.

I tre esperti nominati devono essere di di-

versa estrazione: uno deve essere designato dal Presidente della sezione specializzata in materia di imprese del Tribunale competente; uno designato dal Presidente della Camera di Commercio, industria, artigianato e agricoltura; uno designato dall'associazione rappresentativa del settore di riferimento del debitore scegliendo, come stabilito dal correttivo, tra tre nominativi indicati dallo stesso debitore al referente.

Il comma 2 dell'articolo 17 del CCII è stato modificato prevedendo che il referente, sentito il debitore, provveda alla designazione anche quando risulta impossibile individuare l'associazione rappresentativa del settore di riferimento.

Con il correttivo è infine inserito, all'interno del comma 5 dell'articolo 17 CCII, la specifica che vuole che il referente, quando riscontri inerzia o mancato adempimento di uno dei propri obblighi da parte di un membro del collegio degli esperti, lo segnali tempestivamente ai soggetti che hanno effettuato le designazioni, che provvederanno con la sostituzione dell'esperto inadempiente.

I cambiamenti più critici **riguardano i nuovi obblighi in capo agli amministratori/imprenditori per dotarsi delle misure necessarie per prevenire la crisi e l'ampliamento dell'obbligo di revisione per le srl con la modifica dell'articolo 2477 cod. civ.** Proprio quest'ultima norma è stata oggetto di continue modifiche e ripensamenti. Tali modifiche hanno riguardato in primo luogo la misura delle soglie, che da 2 milioni di euro per attivo e ricavi e 10 dipendenti è salita rispettivamente a 4 milioni e 20 dipendenti, con una significativa riduzione della platea di interessanti.

Lo stesso Decreto Liquidità, in sede di conversione, (articolo 9, comma 5-bis)

ha poi previsto un insieme di interventi a supporto delle società coinvolte nelle procedure concorsuali nella situazione emergenziale, ma anche l'introduzione di nuove disposizioni che non paiono allineate con il Codice della Crisi, quali ad esempio la possibilità che la domanda di concordato sfoci in un accordo con i creditori con sottostante un piano attestato (attuale articolo 67, comma 3, lettera d, L.F.) venendo così ad attribuire a questo strumento una maggiore rilevanza di quella che appare dal nuovo Codice, dove pare preferita la composizione assistita della crisi presso l'Ocri.

La nuova normativa – che andrà a sostituire integralmente l'attuale Legge Fallimentare (R.D. 267/1942) – si pone l'obiettivo di favorire gli strumenti preventivi di risanamento delle imprese che si trovino in una situazione di crisi. In particolare, tra questi, l'articolo 14 del CCII, rubricato "*Obbligo di segnalazione degli organi di controllo societari*", individua specifici **adempimenti in capo agli** organi di controllo societari, al revisore contabile e alla società di revisione, concernenti la segnalazione di situazioni che costituiscano indice di un potenziale stato di crisi della società (**indici di allerta**), quali ad esempio "*gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore*" o i "*ritardi nei pagamenti reiterati e significativi*" (articolo 13 d.lgs. 14/2019).

Tali soggetti, difatti, devono accertarsi che l'organo amministrativo valuti con costanza l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, la sussistenza dell'equilibrio economico finanziario dell'impresa ed individui l'andamento della gestione.

Al fine di garantire la terzietà di giudizio e svolgere quindi un'efficiente attività di sorveglianza, è dunque imprescindibile che l'Organismo di Vigilanza (OdV) sia

caratterizzato da autonomia ed indipendenza rispetto alla società, dovendosi intendere, con il primo termine, la libertà dell'organismo di agire ed attivarsi liberamente, mentre, con il secondo, uno **status** soggettivo dei suoi membri, ossia la mancanza di un qualsiasi vincolo di subordinazione nei confronti della società, che eviti l'insorgere di potenziali conflitti di interessi con la stessa. Essendo l'OdV un organo terzo ed imparziale rispetto alla società, è evidente che gli obblighi di segnalazione previsti dal d.lgs. 14/2019 non possano estendersi a tal punto da assoggettarvi anche i suoi membri.

### **- Indici principali della crisi di impresa:**

#### ✓ Oneri finanziari / ricavi

Include gli interessi e altri oneri finanziari di cui alla voce C.17 art.2425 cod.civ. (ad esempio, interessi passivi su mutui, sconti finanziari passivi).

Ricavi delle vendite e prestazioni di cui alla voce A.1 dell'art. 2425 cod. civ. e, per le società con produzione pluriennale la voce Include i ricavi netti, ovvero la voce variazione lavori in corso

#### ✓ Patrimonio netto / debiti totali

Il Patrimonio netto è costituito dalla voce A passivo art.2424 cod. civ. detratti i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti (voce A attivo) e i dividendi deliberati sull'utile di esercizio. I debiti totali sono costituiti da tutti i debiti (voce D passivo) di natura commerciale, finanziaria e diversa e dai ratei e risconti passivi.

#### ✓ Attività a breve / passività a breve

L'attivo a breve termine è la somma delle voci dell'attivo circolante (voce C attivo) esigibili entro esercizio successivo e i ratei

e risconti attivi. È costituito da tutti i debiti (voce D passivo) esigibili entro esercizio successivo e dai ratei e risconti passivi.

✓ Cashflow / attivo

*Cashflow* è rappresentato dall'utile (perdita) di esercizio più i costi non monetari (ammortamenti, svalutazioni crediti, accantonamenti per rischi) meno i ricavi non monetari (rivalutazioni partecipazioni, imposte anticipate).

✓ Indebitamento previdenziale + tributario / attivo

L'indebitamento tributario è rappresentato dai debiti tributari (voce D12 passivo) esigibili entro e oltre l'esercizio successivo; l'indebitamento previdenziale è costituito dai debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale (voce D13 passivo) esigibili entro e oltre l'esercizio successivo.



## Rivalutazioni 2020

di Francesco Virecci Fana

*Dottore Commercialista*

Nell'ottica di mitigare gli effetti negativi sui Bilanci 2020 dovuti alla pandemia in corso, il legislatore ha riproposto diverse "versioni" di rivalutazioni dei beni e delle partecipazioni.

Allo stato attuale, abbiamo, infatti, tre versioni normative che danno la possibilità di rivalutare i beni d'impresa:

1. La rivalutazione prevista **dall'art. 12-ter del D.L. 8 aprile 2020**, n. 23 – (*decreto "liquidità"*)<sup>1</sup>
2. La rivalutazione gratuita per le imprese che operano nel **settore alberghiero e termale** prevista dall'art. 6-bis del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 – (*decreto "liquidità"*);
3. La rivalutazione prevista dall'art. 110

del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 - (*decreto "Agosto"*)<sup>2</sup>.

### **1 - Rivalutazione ex art. 12-ter Decreto Liquidità**

La rivalutazione in oggetto ha semplicemente esteso i termini entro i quali è possibile effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa ai sensi dell'art. 1 c. 696 della L. 160/2019, Legge finanziaria 2020.

#### **Ambito soggettivo**

Sono interessati i soggetti indicati all'art. 73, c. 1, lettere a) e b), del decreto del Pre-

<sup>1</sup> Decreto-Legge convertito con modificazioni dalla L. 5 giugno 2020, n. 40.

<sup>2</sup> Decreto-Legge convertito con modificazioni dalla L. 13 ottobre 2020, n. 126.

sidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico sulle Imposte sui Redditi), che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Si tratta in particolare di:

4. 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;

5. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Attraverso il richiamo della norma di cui all'art. 15 della Legge 342/2000, posso accedere alla rivalutazione anche le società di persone commerciali, le imprese individuali, gli enti non commerciali residenti e i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

Per tali soggetti non si applica il corpo di norme che regola la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.

La tabella riepiloga i soggetti ammessi, riprendendo l'elencazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 14/E del 27/04/2017.

Soggetti ammessi alla rivalutazione
Spa, S.r.l. e sapa residenti
Società cooperative e di mutua assicurazione, anche se beneficiano di regimi di detassazione degli utili
Società europee e società cooperative europee residenti
Imprenditori individuali (per i beni appartenenti all'impresa)

Snc, sas e soggetti equiparati
Aziende speciali
Enti commerciali residenti
Enti non commerciali residenti (per i beni appartenenti all'impresa)
Stabili organizzazioni di soggetti non residenti

### Ambito oggettivo

Possono essere rivalutati i beni di impresa, ad eccezione degli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché le partecipazioni in società controllate e collegate ex art 2359 c.c. costituenti immobilizzazioni.

Sono, pertanto, oggetto di rivalutazione le:

- ✓ **immobilizzazioni materiali**, ammortizzabili e non ammortizzabili:

terreni;

fabbricati;

beni mobili iscritti in pubblici registri;

impianti;

macchinari;

attrezzature industriali e commerciali;

- ✓ **immobilizzazioni immateriali** costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati<sup>3</sup>:

diritti di brevetto industriale;

diritti di utilizzazione delle opere di ingegno;

diritti di concessione;

<sup>3</sup> Non rientrano, quindi, i costi di impianto ed ampliamento, le spese di ricerca sviluppo e pubblicità, l'avviamento, i costi pluriennali patrimonializzati.

licenze;  
marchi;  
know-how;

- ✓ **partecipazioni**, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 Cc.

Sono esclusi dalla rivalutazione i beni utilizzati sulla base dei contratti di leasing. Questi ultimi possono essere rivalutati solo se già riscattati, in quanto solo in tal caso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale della società utilizzatrice.

Beni rivalutabili		
<i>Immobilizzazioni materiali</i>	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	<i>Immobilizzazioni finanziarie</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fabbricati</li> <li>✓ Terreni</li> <li>✓ Impianti e macchinari</li> <li>✓ Attrezzature industriali</li> <li>✓ Attrezzature commerciali</li> <li>✓ Automezzi e autovetture</li> <li>✓ Altri cespiti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Marchi</li> <li>✓ Brevetti</li> <li>✓ Licenze</li> <li>✓ Know-how</li> <li>✓ Altri diritti giuridicamente per legge</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Partecipazioni in società controllate</li> <li>✓ Partecipazioni in società collegate</li> </ul>

### **Categorie omogenee**

La rivalutazione deve obbligatoriamente riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea.

Le categorie omogenee sono individuate dall'art. 4 del D.M. 162/2001.

Beni	Criterio
<i>Azioni o quote</i>	Azioni o quote emesse dallo stesso soggetto e aventi uguali caratteristiche (art. 94, co. 3 del TUIR)
<i>Beni materiali ammortizzabili</i>	Raggruppati in categoria omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento
<i>Beni immateriali</i>	La rivalutazione può essere effettuata per ciascun singolo bene
<i>Immobili</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica;</li> <li>✓ aree non fabbricabili;</li> <li>✓ fabbricati non strumentali;</li> <li>✓ fabbricati strumentali per natura;</li> <li>✓ fabbricati strumentali per destinazione</li> </ul> <p>Gli impianti e i macchinari, anche se infissi al suolo, si classificano per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.</p>
<i>Beni mobili iscritti in pubblici registri</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ aeromobili;</li> <li>✓ veicoli;</li> <li>✓ navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale;</li> <li>✓ navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale</li> </ul>
<i>Beni a deducibilità limitata e ad uso promiscuo</i>	Possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea.

### **Gli immobili**

Gli immobili possono essere strumentali per natura o per destinazione.

Sono **strumentali per natura** gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza ra-

dicali trasformazioni, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato.

Si considerano strumentali per natura gli immobili classificati in Catasto nei gruppi catastali B, C, D, E e nella categoria A/10.

Sono **strumentali per destinazione** gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale in via esclusiva.

Qualora un fabbricato abbia i requisiti per rientrare in entrambe le tipologie di strumentalità, per destinazione e per natura, prevale quella per destinazione<sup>4</sup>.

La locazione a terzi di un immobile ne esclude la strumentalità per destinazione non consentendo di configurare in via esclusiva l'utilizzo per l'attività d'impresa.

Sono quindi non strumentali per destinazioni gli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa, quali sono, in genere, gli immobili locati a terzi<sup>5</sup>.

I fabbricati concessi in locazione a terzi possono, quindi, essere:

- ✓ strumentali per natura;
- ✓ immobili patrimoniali.

Qualora si intenda rivalutare un fabbricato strumentale, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 14 del 27/04/2017, precisa che:

- ✓ il valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza va compreso nella categoria degli immobili non ammortizzabili;

✓ è possibile, con riferimento allo stesso fabbricato strumentale, rivalutare la sola area o il solo fabbricato;

✓ l'area si considera edificata se al termine dell'esercizio di riferimento esiste un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, ovvero un edificio al rustico completo di copertura e mura perimetrali.

Nella rivalutazione degli immobili vanno quindi considerati separatamente:

- ✓ Il valore del fabbricato (strumentale per natura, per destinazione o non strumentale);
- ✓ Il valore dell'area sottostante/pertinenziale (immobili non ammortizzabili).

In questi casi occorre individuare distinti valori di rivalutazione riferibili rispettivamente al fabbricato e all'area, questo in quanto i beni sono classificati in categorie omogenee differenti e aventi una diversa aliquota di imposta sostitutiva<sup>6</sup>.

### **Ambito temporale**

Originariamente, l'art. 1, commi da 696 a 704 della Legge di Bilancio 2020, permetteva la rivalutazione nel bilancio chiuso al 31/12/2019 sui beni risultanti dal bilancio chiuso al 31/12/2018.

L'art. 12-ter del D.L. 23/2020 ha riconosciuto la possibilità di rivalutazione nel bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, o al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021. Si tratta, quindi, dei bilanci 2020, 2021 e 2022 per le imprese con esercizio

4 Circolare Agenzia delle Entrate n. 57 del 18/06/2001.

5 Circolare Agenzia delle Entrate n. 26 del 01/06/2016.

6 Le indicazioni fornite dalla circolare AdE n. 14 del 27/04/2017 generano confusione in quanto la distinzione tra beni ammortizzabili e beni non ammortizzabili vale solo ai fini dell'imposta sostitutiva, ma la categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili non esiste.

coincidente con l'anno solare.

### **Effetti fiscali**

La rivalutazione è condizionata al pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del:

- ✓ 10% dei maggiori valori attribuiti ai beni non ammortizzabili (terreni, partecipazioni, immobili patrimonio);
- ✓ 12% dei maggiori valori attribuiti ai beni ammortizzabili.

Il versamento dell'imposta sostitutiva può essere effettuato in un'unica soluzione o in tre (o sei) rate di pari importo.

In particolare, il comma 701 della legge di Bilancio 2020, stabilisce che per importi inferiori a 3 milioni di euro il versamento è effettuato in un massimo di 3 rate annuali di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Nel caso in cui l'imposta sostitutiva sia superiore ai 3 milioni di euro, sempre il comma 701 dispone che il pagamento può essere eseguito in un massimo di 6 rate di pari importo, di cui:

- ✓ la prima entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita ;
- ✓ la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui

redditi relativa al periodo d'imposta successivo;

- ✓ le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

<b>Scadenza versamenti imposta sostitutiva</b>		
	Inferiore a 3 milioni di euro	Superiore a 3 milioni di euro
<i>Rata 1</i>	30/06/2020	30/06/2020
<i>Rata 2</i>	30/06/2021	30/11/2020
<i>Rata 3</i>	30/06/2022	30/06/2021
<i>Rata 4</i>		30/11/2021
<i>Rata 5</i>		30/06/2022
<i>Rata 6</i>		30/11/2022

L'allineamento dei valori fiscali, rispetto ai valori civilistici, è differito. Infatti, il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini fiscali a partire dal terzo anno successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita la rivalutazione. Per la rivalutazione eseguita nel bilancio 2020, quindi, a partire dal 2023.

Ai fini del calcolo della plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione del bene, il riconoscimento del maggior valore si ha, invece, a partire dal quarto esercizio successivo a quello in cui viene eseguita la rivalutazione. Quindi a partire dal 2024 per la rivalutazione effettuata nel 2020.

### **Saldo attivo di rivalutazione**

Per le imprese in contabilità ordinaria, il saldo attivo di rivalutazione costituisce una riserva in sospensione di imposta.

Il saldo attivo di rivalutazione può essere:

- ✓ imputato a capitale, previa ulteriore delibera dell'assemblea in sede straordinaria;
- ✓ distribuito ai soci (in questo caso, ai sensi dell'art. 2445 co. 2 e 3 c.c., la deliberazione può essere eseguita soltanto dopo novanta giorni dal giorno dell'iscrizione nel Registro delle imprese, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione);
- ✓ utilizzato a copertura delle perdite (in questo caso, non si possono distribuire utili sino a quando la riserva non sia stata reintegrata, o ridotta con apposita deliberazione dell'assemblea straordinaria).

La riserva di patrimonio netto iscritta in bilancio a fronte del maggior valore dei beni è una riserva in sospensione d'imposta, che se distribuita genera tassazione anche in capo alla società.

Per i soci, la riserva di rivalutazione ha natura di utile, imponibile a norma degli artt. 47, 59 e 89 del TUIR. Tale utile si considera formato nell'esercizio in cui la società distribuisce la riserva (risposta interpello Agenzia delle Entrate 8.8.2019 n. 332) e, quindi, se distribuito a soci persone fisiche, sconta la ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

### **Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione**

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con il versamento dell'imposta sostitutiva del 10%.

In caso di affrancamento, la distribuzione non genera più alcun onere in capo alla so-

cietà.

## **2- Rivalutazione gratuita per le imprese alberghiere**

L'art. 6-bis del D.L. 23/2020 ha introdotto, al fine di sostenere il settore maggiormente colpito dal COVID-19, la disciplina della rivalutazione gratuita per i settori alberghiero e termale.

### **Ambito soggettivo**

Possono accedere le imprese del settore alberghiero e termale che non adottano i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio.

Secondo la prassi, rientrano nel settore alberghiero e termale le imprese il cui codice ATECO:

- ✓ è ricompreso nella divisione 55 "Alloggio";
- ✓ 96.04.20 "Stabilimenti termali".

ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI ALLOGGIO E DI RISTORAZIONE – Divisione ATECO 55		
55.1 – Alberghi e strutture simili	55.10 – Alberghi e strutture simili	55.10.00 – Alberghi
55.2 – Alloggi per vacanze e altre strutture per brevi soggiorni	55.20- Alloggi per vacanze e altre strutture per brevi soggiorni	55.20.10 – Villaggi turistici
		55.20.20 – Ostelli della gioventù
		55.20.30 – Rifugi di montagna
		55.20.40 – Colonie marine e montane

		55.20.51 – Affittacamere per brevi soggiorni, appartamenti per vacanze, B&B, residence
		55.20.52 – Attività di alloggio connesse alle aziende agricole
55.3 – Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	55.30 – Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	55.30.00 – Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte
55.9 – Altri alloggi	55.90 – Altri alloggi	55.90.10 – Gestione di vagoni letto
		55.90.20 – Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero

### **Ambito oggettivo**

L'art. 6-bis c. 1 del DL 23/2020 indica, tra i beni oggetto di rivalutazione, quelli presi in considerazione dalle ultime leggi di rivalutazione, cioè i beni materiali e immateriali immobilizzati e le partecipazioni in imprese controllate e collegate.

**La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.**

### **Ambito temporale**

La rivalutazione deve essere eseguita, ai sensi dell'art. 6-bis c. 2 del Decreto Liquidità (DL 23/2020) in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31.12.2019.

### **Effetti fiscali**

Il comma 3 dell'art. 6-bis prevede che *“sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta”*.

Il saldo attivo di rivalutazione è, quindi, iscritto nel passivo per l'intero importo.

I maggiori valori iscritti sono riconosciuti ai fini fiscali a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio è eseguita la rivalutazione; ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, i maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dal quarto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione viene eseguita.

Il saldo attivo di rivalutazione deve essere imputato a capitale o iscritto in apposita riserva.

Tale saldo può essere affrancato, ai sensi del comma 5 dell'art.6-bis del decreto di cui sopra, con un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP del 10%.

Per le imprese individuali e le società di persone in contabilità semplificata, non applicandosi tutto il corpo di norme che riguardano il saldo attivo di rivalutazione, non si ha nessuna conseguenza relativa all'affrancamento.

Oltre ai vantaggi fiscali immediati, sono da considerare le conseguenze patrimoniali, in quanto il rafforzamento è possibile nel 2020 e/o nel 2021, esercizi, presumibilmente, più colpiti dall'emergenza epidemiologica e in cui sarà possibile mitigare le eventuali perdite subite dalle strutture ricettive.

### **3 - Rivalutazione beni d'impresa – Decreto Agosto**

L'art. 110 del DL n. 104 del 14/08/2020 ha

introdotto una nuova rivalutazione generale dei beni che rappresenta un unicum nel panorama delle rivalutazioni in quanto presenta alcuni vantaggi e peculiarità rispetto alle precedenti:

- ✓ può essere effettuata ai soli fini civilistici, senza pagamento di imposte sostitutive;
- ✓ se effettuata anche ai fini fiscali, l'imposta sostitutiva è ridotta al 3%;
- ✓ può riguardare il singolo bene, senza obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

### **Ambito soggettivo**

La nuova rivalutazione può essere eseguita da imprese di qualsiasi natura giuridica, purché non vengano adottati gli IFRS per la redazione del bilancio.

Non rileva il regime contabile adottato, quindi sono ammesse anche le imprese in contabilità semplificata<sup>7</sup>.

### **Ambito oggettivo**

Posso essere rivalutati i beni materiali e immateriali immobilizzati e le partecipazioni in imprese collegate e controllate costituenti immobilizzazioni.

L'art. 110 c. 2 precisa che la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene, eliminando, così, l'obbligo delle cosiddette "categorie omogenee".

### **Ambito temporale**

Originariamente, l'art. 110 del DL 104/2020 aveva previsto che la rivalutazione dovesse

essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2019. Quindi la rivalutazione doveva essere effettuata nell'esercizio al 31/12/2020.

In sede di conversione la norma è stata "aggiustata" a favore dei soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare.

Per questi soggetti, la rivalutazione può essere eseguita nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2020 a condizione che tale bilancio non sia già stato approvato alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020.

### **Rivalutazione ai fini civilistici**

La rivalutazione può avere rilevanza solo civilistica e contabile.

Da questo punto di vista, la rivalutazione fa emergere un maggior patrimonio netto, con l'iscrizione della riserva di rivalutazione, da utilizzare per la copertura di eventuali perdite senza la necessità di abbattimenti del capitale o di nuovi apporti dei soci.

In tal caso, inoltre, il vantaggio può essere notevole in quanto, la patrimonializzazione dell'impresa, e l'incremento del valore degli asset, migliora la consistenza patrimoniale e il proprio rating creditizio rendendo più agevole l'accesso al credito.

Dal punto di vista contabile, seguendo le indicazioni del documento interpretativo OIC 5, l'ammortamento civilistico si determina, nell'esercizio di rivalutazione, sui "vecchi valori"; l'ammortamento sui maggiori valori deve, invece, essere posticipato all'esercizio successivo.

Adottando questo principio, il bilancio 2020 non viene gravato dei maggiori ammortamenti derivanti dalla rivalutazione effettuata, mentre è il 2021 il primo esercizio nel quale il "peso" di tali nuovi costi

<sup>7</sup> Per tali imprese non si applica il corpo di norme relative al saldo attivo di rivalutazione.

incide sul risultato dell'esercizio<sup>8</sup>.

La rivalutazione solo civilistica verrà imputata direttamente ad incremento del patrimonio netto.

In tale ipotesi il livello di tassazione subirà un incremento per effetto dell'indeducibilità dei maggiori ammortamenti.

### **Rivalutazione ai fini fiscali**

Il maggior valore attribuito ai beni può essere riconosciuto anche ai fini delle imposte sui redditi e IRAP mediante il versamento di **un'imposta sostitutiva del 3%** applicabile sia per i beni ammortizzabili che per quelli non ammortizzabili (contro le vecchie aliquote del 10% e 12%).

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un **massimo di tre rate** di pari importo: **la prima** con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita; **le successive** entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

L'imposta, ai sensi del D. lgs. 241/1997, può essere **compensata tramite F24**.

I maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva per la rivalutazione sono riconosciuti ai fini fiscali già a partire dal periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2021**.

A partire da tale esercizio i maggiori valori attribuiti ai beni rilevano ai fini:

- ✓ della deducibilità dei maggiori ammortamenti (con recupero IRES e IRAP per il 27,9%);

- ✓ della determinazione del plafond delle spese di manutenzione di cui all'art. 102 c. 6 del TUIR;

- ✓ dell'applicazione della disciplina relativa alle società non operative (art. 30 Legge 724/1994).

Solo in caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati **in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita**, ai fini della determinazione delle **plusvalenze o minusvalenze** si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Per cui mentre in tutti i casi ulteriori rispetto alla cessione gli effetti fiscali partono immediatamente dall'esercizio successivo a quello di rivalutazione, nel caso di cessione bisognerà attendere fino al **2024** al fine di poter computare la plusvalenza sul valore rivalutato.

Il riconoscimento fiscale immediato evita il disallineamento temporaneo civile-fiscale degli ammortamenti con una semplificazione della gestione contabile.

<sup>8</sup> Il differimento degli ammortamenti sui valori rivalutati all'esercizio successivo era stato proposto anche dalla circolare Assonime n. 23 del 12/06/2006 nonché dal documento di ricerca Assirevi 135.



## Marittimo spagnolo trasferisce la residenza fiscale in Italia

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

*Portiamo all'attenzione un caso pratico abbastanza anomalo, atteso che concerne un cittadino spagnolo che intende trasferire la sua residenza fiscale in Italia. Con l'occasione, inoltre, facciamo il punto su una normativa abbastanza complessa con cui abbiamo sempre più spesso a che fare nel nostro quotidiano.*

Avuto riguardo alla normativa tributaria italiana, dobbiamo riconoscere che sono davvero rarissimi i casi in cui uno straniero possa riscontrare una qualche convenienza nello spostare la propria residenza fiscale in Italia (a parte, ovvio, interessi personali, affetti familiari e simili). Ci sovviene giusto la flat-tax da 100.000 euro per i "paperoni", o l'imposta sulle successioni e donazioni, o alcune specifiche tipologie di redditi, come appunto quelle dei marittimi imbarcati su navi battenti bandiera di un Paese estero.

Nella fattispecie qui oggetto di analisi, abbiamo a che fare con un soggetto fiscalmente residente in Spagna nel 2019, il quale, a partire dal 2020, si trasferirà in Italia, continuando peraltro nel suo impiego di marittimo alle dipendenze di una società con sede nelle BVI, in regime di imbarco su nave

battente bandiera USA, di proprietà di una seconda società avente sempre sede legale negli Stati Uniti.

Ebbene, incominciamo subito col semplificare il complesso inquadramento in parola. Invero, come avremo meglio modo di precisare in seguito, tutte queste informazioni sulle differenti nazioni interessate dallo schema de quo, non rilevano affatto al fine di individuare l'applicazione di una corretta tassazione domestica per il caso di specie. Una volta analizzato il contratto di lavoro, infatti, laddove il nostro scopo sia quello di verificare quanto disposto dall'anzidetta previsione nazionale, occorrerà limitarci a conoscere:

- ✓ La nazionalità del marittimo
- ✓ Il Paese di bandiera della nave

Ma partiamo subito col contratto di lavoro, elemento, questo, senza dubbio di fondamentale importanza. Detto contratto stabilisce che il marittimo resterà imbarcato per oltre la metà dell'anno.

Sul punto, è opportuno chiarire subito cosa s'intenda in concreto per "restare imbarcato". Vuol forse significare che il marittimo rimane fisicamente presente a bordo della nave per tutto l'indicato periodo? Ovviamente, no.

Giova al riguardo ricordare che l'Agenzia delle entrate (Circolare N. 207/2000) ha fatto due importanti precisazioni:

- Innanzitutto, per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Appare opportuno chiarire che il Legislatore, con l'espressione "nell'arco di dodici mesi", non ha inteso fare riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari.

- In secondo luogo, per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero, rilevano, in ogni caso, nel computo del limite dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi (quindi, anche a terra, presso la propria dimora).

Orbene, nella concreta fattispecie, il contratto prevede lo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente, come marittimo a bordo della citata nave, per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, in relazione al quale sono riconosciuti periodi di ferie, riposo e festività, distribuiti durante tutta la durata contrattuale per un totale

di due mesi, ogni due mesi di lavoro ininterrotti a bordo della nave.

Delineato in maniera più snella il quadro sostanziale della vicenda, resta la necessità per il marittimo spagnolo di conoscere a quale "sorte tributaria" andrà incontro, una volta trasferita la propria residenza fiscale in Italia. Dunque, prima ancora di affrontare il discorso impositivo, occorre accertarsi che sia soddisfatta la premessa: verificare, cioè, la corretta acquisizione della residenza fiscale italiana.

La nozione che ci interessa è contenuta nell'articolo 2, comma 2, del DPR 917/1986 (TUIR), in base al quale si considerano residenti:

*"Le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta*

*sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente*

*o*

*hanno nel territorio dello Stato il domicilio*

*o*

*la residenza*

*ai sensi del Codice civile".*

Quella "o" – lo ricordiamo – sta a significare che le citate tre condizioni sono fra di loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia. Viceversa, soltanto quando i tre presupposti della residenza risultino contestualmente tutti assenti nel periodo d'imposta di riferimento, una persona fisica può essere ritenuta "non-residente" nel nostro Paese.

In sostanza, la circostanza che una persona non sia iscritta nelle anagrafi della popolazione residente, non esclude, di per sé, il fatto, da verificare, che la medesima persona sia residente nel nostro Paese in virtù

del domicilio (il luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi), o della residenza (il luogo in cui ha la dimora abituale), entrambi come definiti dall'articolo 43 del Codice Civile.

Dando per assodato che il marittimo spagnolo abbia regolarmente acquisito la residenza fiscale in Italia a decorrere dall'anno fiscale 2020, il nostro compito, come suoi professionisti locali, sarà quello di accertare il corretto trattamento tributario dei redditi da lui prodotti: in quale Paese dichiarare tali introiti e a quale tipo di imposizione assoggettarli. Per una volta, il nostro compito non sarà quindi quello di guidare il datore di lavoro nelle sue scelte contrattuali, contributive, previdenziali e assicurative, ma quello di assistere il lavoratore in materia fiscale.

Trattandosi di un marittimo imbarcato su una nave battente bandiera straniera (nonché alle dipendenze di un datore di lavoro straniero), come noto, il Paese nel quale egli risulta fiscalmente residente potrebbe risultare ininfluenza agli effetti dei suoi obblighi tributari con espresso riguardo agli introiti esteri percepiti, fatta salva la potenziale applicazione del *World Wide Principle Taxation*.

Un primo approfondimento riguarderà – com'è d'uopo – il trattato contro le doppie imposizioni che si applica ai residenti italiani che lavorano negli Stati Uniti. La nazionalità del datore di lavoro è ininfluenza ai fini del luogo dove si svolge la prestazione. Parimenti ininfluenza in proposito è pure la nazionalità dell'armatore. Rileva, invece, lo Stato della bandiera della nave, la quale identifica il territorio della stessa, ossia il Paese in cui viene per l'appunto svolto il rapporto di lavoro.

Purtroppo, però, nella particolare situazione, le previsioni convenzionali in questione non garantiscono un adeguato margine di

sicurezza. Il trattato in parola, infatti, per quanto qui di nostro interesse, prevede che:

*“Nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo, le remunerazioni percepite in corrispettivo di un lavoro subordinato regolarmente svolto a bordo di navi o aeromobili utilizzati da un'impresa di uno Stato contraente in traffico internazionale, sono imponibili in detto Stato.”*

Dato il tenore letterale della disposizione, la stessa non impedisce che il soggetto possa venire tassato sia in Italia che negli USA, poiché, a parere dell'Agenzia delle entrate, nei casi in cui la norma non esprima un carattere di esclusività (esempio: “...sono imponibili **soltanto** in detto Stato”), entrambi gli Stati hanno il potere di tassare i redditi.

Ora, indipendentemente da come deciderà di agire l'IRS (*Internal Revenue Service*) a “stelle e strisce”, a noi preme viceversa controllare a quali conseguenze andrà incontro il nostro cliente spagnolo in ossequio alla legge “tricolore”.

Ebbene, con riferimento all'ordinamento nazionale, di regola, coloro che sono fiscalmente residenti in Italia vengono tassati secondo il principio della tassazione mondiale su tutti i redditi ovunque prodotti, fatto salvo il credito per le imposte eventualmente già versate a titolo definitivo all'estero. Dopo di che, con specifico riguardo al reddito di lavoro dipendente svolto all'estero, interviene l'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, precisando che:

*“In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale.”*

Le retribuzioni convenzionali, peraltro, si possono applicare solo al verificarsi delle seguenti condizioni:

- ✓ Il lavoratore dipendente è fiscalmente residente in Italia;
- ✓ Il lavoro dipendente svolto all'estero in via continuativa è equiparabile a uno dei profili individuati nel citato decreto ministeriale sulle retribuzioni convenzionali;
- ✓ Il lavoro è l'oggetto esclusivo del rapporto;
- ✓ Il lavoro è stato svolto all'estero per un periodo superiore a 183 giorni anche non consecutivi, nell'arco di dodici mesi.

A fronte di tale normativa di carattere generale, l'art. 5 del decreto legge 317/1987 stabilisce una specifica eccezione relativamente ai lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera. In base a detta ultima norma, le disposizioni concernenti i lavoratori italiani all'estero (inclusa l'adozione delle retribuzioni convenzionali) non si applicano alla categoria dei "marittimi". A evitare, poi, qualsiasi differente applicazione di detta previsione, è intervenuta pure la legge 16 marzo 2001, n. 88 (Nuove disposizioni in materia di investimenti nelle imprese marittime), la quale ha fornito la seguente interpretazione autentica:

*"Il comma 8-bis dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dall'articolo 36, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, deve interpretarsi nel senso che per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, e dell'articolo 5, comma 3, del decreto legge*

*31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, non è applicabile il calcolo sulla base della retribuzione convenzionale, continua a essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi."*

In ossequio a tale previsione, quindi, i redditi corrisposti a marittimi di nazionalità italiana, che lavorano su navi battenti bandiera estera per più di 183 giorni in un arco temporale di dodici mesi (anche a cavallo di due periodi d'imposta), non dovranno essere assoggettati a imposizione nel nostro Paese, a prescindere dalla residenza dei medesimi marittimi e dal luogo di prestazione dell'attività lavorativa, con il conseguente venir meno dell'obbligo di dichiarazione di tali redditi da parte del contribuente (Agenzia delle entrate – Circolare 55/E del 2002).

Riepilogando, possiamo allora individuare i seguenti tre punti fermi:

Ai marittimi italiani che svolgono lavoro dipendente all'estero non sono in alcun caso applicabili le retribuzioni convenzionali.

Il Legislatore nazionale pone l'accento esclusivamente sulla circostanza che l'attività sia prestata a bordo di navi battenti bandiera straniera per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dei 12 mesi.

Non viene data alcuna rilevanza a elementi quali: la residenza del datore di lavoro; quella del dipendente; il luogo geografico di svolgimento effettivo della prestazione lavorativa (e, dunque: la posizione della nave, la sua navigazione nelle tratte interne o internazionali – la norma omette anche la precisazione "traffico internazionale", viceversa prevista nel Modello Convenzionale OCSE).

Infine, occorre tenere presente che esiste anche una sorta di clausola di salvaguardia

all'interno del nostro ordinamento tributario (art. 169, TUIR):

*“Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.”*

Senonché, nella fattispecie qui oggetto di esame, non abbiamo a che fare con un cittadino italiano, ma con un cittadino spagnolo che ha “solo” la residenza fiscale in Italia. Il tenore letterale della sopra richiamata normativa domestica appare invero abbastanza chiaro (e non suscettibile di differente interpretazione), nell'individuare tra i destinatari, esclusivamente i marittimi di nazionalità italiana, e non tutti coloro che hanno la residenza fiscale in Italia.

Di primo acchito, dunque, la disposizione in parola non sembrerebbe applicabile tout court al nostro cliente spagnolo. Se, però, venisse data alla norma tale interpretazione letterale, la stessa violerebbe innegabilmente il principio di non discriminazione, il quale costituisce uno dei principi immanenti della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo.

Art. 14 – CEDU:

*“Il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o quelle di altro genere, **l'origine nazionale** o sociale, l'appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita od ogni altra condizione”.*

Non basta. L'art. 23, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni (ratificata con legge 29 settembre 1980, n. 663), prevede che:

*“I nazionali di uno Stato contraente, **sia-***

***no essi residenti o non di uno degli Stati contraenti, non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo a essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione”.***

Appare, quindi, evidente che il nostro cliente spagnolo, nel momento in cui divenisse fiscalmente residente in Italia, non potrebbe essere discriminato rispetto agli Italiani che si trovano nelle medesime condizioni giuridiche stabilite dalla legge.

Infine, su tutto prevale l'art. 45 del TFUE:

*“La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata. Essa implica **l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro”.***

Giova ricordare che l'art. 117 della nostra Costituzione prescrive che la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto (*primo*) della Costituzione, nonché (*secondo*) dei vincoli derivanti dall'Ordinamento Comunitario e (*terzo*) dagli obblighi internazionali.

Nella specifica materia impositiva, poi, l'art. 75 del DPR 600/1973 stabilisce che:

*“Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia.”*

Ne consegue che la disposizione contenuta nella legge 88/2001 non può che essere interpretata alla luce del principio di non discriminazione e, pertanto, la locuzione “lavoratori marittimi italiani” va necessariamente riferita, non soltanto ai marittimi con nazionalità italiana, ma bensì anche a tutti i soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano (quanto

meno, laddove trattasi di cittadini comunitari o di cittadini tutelati da specifici trattati internazionali ratificati in Italia).

In conclusione, nei confronti dell'Erario italiano, il nostro cliente spagnolo che trasferisce la sua residenza fiscale in Italia, a fronte dei suoi redditi di marittimo imbarcato per più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi su nave battente bandiera estera,

**non avrà alcun obbligo dichiarativo, né un eventuale correlato obbligo di pagamento delle imposte**, trattandosi di una particolare fattispecie alla quale non risulta essere applicabile il calcolo sulla base delle c. d. "retribuzioni convenzionali", e né, più in generale, il principio della tassazione su base mondiale.



## Operazioni soggettivamente inesistenti - Deducibilità dei costi

di Antonella Villani

*Avvocato Tributarista*

---

**L'art. 8, decreto-legge n. 16/2012, sostituendo il comma 4-bis, legge n. 537/1993, ha reso possibile, a determinate condizioni, la deducibilità di costi collegati a reati, con esclusione però dei costi e delle spese "direttamente utilizzati" per il compimento di attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale.**

Il nuovo art. 14, comma 4-bis, dopo l'intervento modificativo sopra citato, prevede che *"nella determinazione dei redditi di cui del testo unico delle imposte sui redditi, art. 6, comma 1,.... non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il*

*quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 c.p.p. fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p..*

*Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'art. 530 c.p.p. ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 c.p.p. fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non am-*

*missibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi”.*

L’art. 8, comma 2, del medesimo decreto-legge n. 16/2012, prevede, poi, che *“ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell’ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese e/o altri componenti negativi”.*

Il successivo comma 3, dell’art. 8, infine, detta la disciplina transitoria, con effetto retroattivo delle norme se più favorevoli al contribuente (*“le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell’entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che provvedimenti emessi in base al citato comma 4 bis previgente non si siano resi definitivi”*), con rilievo anche d’ufficio da parte del giudice (Cass. civ., 24 luglio 2018, n. 19617).

**Va, quindi, precisato che l’art. 8, comma 1, decreto-legge n. 16/2012, non concerne i costi relativi ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, mentre trova applicazione per i costi relativi a fatture soggettivamente inesistenti, in quanto in tale seconda ipotesi il costo riportato in fattura è effettivo e, di regola, non è utilizzato per la commissione di alcun reato.**

Poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente *“al fine di commettere il reato”*, bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell’acquirente

in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall’effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 (Cass. Civ., 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., Quinta Sezione Civile, sentenza n. 25106/2020, depositata il 10 novembre 2020).

**Ne consegue, dunque, che ai soggetti coinvolti nelle frodi carosello non è più contestabile, in relazione alla novella, la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente *“al fine di commettere il reato”*, ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti.**

La Corte di Cassazione (Cass. civ., 12 dicembre 2019, n. 32587; Cass. civ., 30 ottobre 2018, n. 27566), in materia di deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti ha, quindi, affermato il seguente **principio di diritto:**

*“In tema di imposte sui redditi e di Irap ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, convertito in L. n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva in bonam partem, sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti – inseriti o meno in una frode carosello - per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell’ipotesi in cui l’acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo”.*

**La Corte di Cassazione (Cass. civ., 20 aprile 2018, n. 9851) ha, inoltre, precisato che, quando si contesti dall’Amministrazione finanziaria l’illegittima detrazione dell’Iva**

in quanto relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti:

1- ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta;

2 - la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale,

ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente;

3 - incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.



## Le soglie di allerta IVA e l'obbligo di segnalazione dell'Agenzia delle Entrate - Recenti modifiche

di Alice Muneghina

*Dottore in Giurisprudenza*

---

Con il D. Lgs n. 147 del 26 ottobre 2020 (c.d. *Decreto correttivo*) il Legislatore delegato ha introdotto rilevanti disposizioni dirette a modificare ed integrare quanto disposto dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D. Lgs. n. 14/2019)

In particolare, per quanto rileva in questa sede, il decreto correttivo ha apportato considerevoli novità in tema di allerta tributaria, modificando l'art. 15 del D. Lgs. n. 14/2019, rubricato "*Obbligo di segnalazione di creditori pubblici qualificati*".

Tale norma prevede, infatti, l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate di attivare l'allerta, dando avviso all'impresa-contribuente che la sua esposizione debitoria ha superato *l'importo rilevante*, di modo da far emergere tempestivamente lo stato di crisi e per-

mettendo così l'adozione di misure idonee al suo superamento.

Ora, nella versione originaria del Codice della Crisi, il concetto di *esposizione debitoria di importo rilevante* trovava corpo in una formulazione considerata, pressoché concordemente, laconica.

Essa, infatti, imponeva all'Agenzia delle Entrate la segnalazione al contribuente qualora "*l'ammontare totale del debito scaduto e non versato per l'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione della liquidazione periodica [...]*" fosse "*pari almeno al 30%<sup>1</sup> del volume d'affari del medesimo periodo e:*

---

1 Ridotto al 10% nella bozza di decreto correttivo.

- non inferiore a euro 25.000 per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente fino a euro 2.000.000;
- non inferiore a euro 50.000 per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente fino a 10.000.000 di euro;
- non inferiore a euro 100.000, per volume d'affari risultante dalla dichiarazione modello IVA relativa all'anno precedente oltre 10.000.000 di euro.”

Si trattava di una disciplina ancorata ad infelici parametri percentuali, che sollevava dubbi ed incertezze tali da rischiare di vanificare la concreta applicabilità dell'allerta tributaria.

In effetti, l'originario art. 15 richiamava *“l'ammontare del debito scaduto e non versato”* risultante dalla comunicazione periodica trimestrale relativa all'IVA di cui all'art. 21-bis del D.L. 78/2010, il quale, però, delinea un modello (il quadro VP) che non attribuisce alcuna rilevanza sostanziale al dato dell'imposta non versata<sup>2</sup>, guardando, viceversa, soltanto al debito IVA da versare (rigo VP14).

Un difetto di coordinamento, dunque, di estrema importanza, che se non superato rischiava di rendere di fatto inutile la norma e nulla ogni segnalazione.<sup>3</sup>

Idea ancor più evidente laddove si andasse a guardare l'entità del debito IVA richiesto inizialmente dal Codice: pari al 30 per cento del volume d'affari.

Si trattava, infatti, di una somma sostan-

zialmente impossibile da raggiungere applicando le regole dell'articolo 21-bis, posto che l'aliquota ordinaria, come noto, è pari al 22 per cento e, di conseguenza, il debito IVA - se si esclude quello non versato perché non rinvenuto dalla comunicazione di liquidazione periodica - non potrà che essere pari a tale percentuale, senza invece raggiungere il tetto del 30 per cento richiesto originariamente dalla norma.

Con il Decreto correttivo, dunque, si è abbandonato - prima ancora della sua entrata in vigore - il contorto criterio delle percentuali, a favore di **un criterio di valori assoluti**, da considerare per fasce di volumi d'affari.

In altri termini, quindi, il nuovo criterio innalza e scaglionava la soglia di debito IVA rilevante che, a sua volta, costituisce il presupposto necessario per attivare l'allerta esterna da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La novellata disposizione prevede, infatti, in modo decisamente più lineare, l'obbligo di segnalazione in capo all'Agenzia delle Entrate, in presenza di un *“ammontare totale del debito scaduto e non versato per l'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 [...] superiore ai seguenti importi:*

- euro 100.000, se il volume di affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore ad euro 1.000.000;
- euro 500.000, se il volume di affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore ad euro 10.000.000;
- euro 1.000.000 se il volume di affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente è superiore ad euro 10.000.000.”

<sup>2</sup> L'unico rigo che contempla il riporto del debito del periodo anteriore è il VP7, che tuttavia prevede un massimo d'imposta estremamente basso, pari a 25,82 euro, tale da rendere la previsione di rilevanza pressoché nulla.

<sup>3</sup> In tal senso G. Russotto, Brevi note esegetiche sull'obbligo di segnalazione dell'Agenzia delle Entrate, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 6 Giugno 2019

Viene altresì fissato in **sessanta giorni** dalla comunicazione di irregolarità *ex art. 54-bis* comma 1 DPR 633/1972, il limite di tempo entro cui l'Agenda deve effettuare il suddetto avviso al debitore.

Si delinea così un termine - seppur molto ristretto - leggermente più ampio rispetto a quello previsto nel testo originario della norma, il quale imponeva l'avviso al debitore-contribuente in modo **contestuale** rispetto alla comunicazione di irregolarità *ex art. 54-bis*.

Resta invece invariato lo strumento codicistico attraverso cui si tenta di incentivare l'utilizzo dell'allerta esterna: qualora l'Agenda non provveda alla segnalazione entro i termini previsti, tale omissione comporterà la perdita dei privilegi sui relativi crediti.

Tirando quindi le fila dell'intervento legislativo, non si può non rilevare che i nuovi parametri per omessi versamenti IVA sono, senz'altro, di più facile applicazione rispetto ai precedenti, ma - al contempo - rischiano di risultare forieri di altrettante problematicità.

Balza, invero, immediatamente all'occhio come il Legislatore abbia drasticamente elevato la soglia di allerta, riducendo, di conseguenza, il numero di segnalazioni dell'Agenda delle Entrate.

Tale scelta porterà - presumibilmente - ad attribuire all'allerta tributaria una rilevanza residuale, destinata ai soli casi di evasione più eclatante e, al contempo, rischierà di rendere sostanzialmente vano quell'intento di emersione anticipata della crisi<sup>4</sup>, che costituisce, invece, la *ratio* di fondo dell'intero Codice della crisi d'impresa.

Allo stesso tempo, tuttavia, nei pur limita-

ti casi astrattamente riconducibili ai parametri del nuovo art. 15, l'aver confermato la perdita del privilegio erariale in caso di omessa segnalazione, non potrà che portare alla sostanziale "corsa alla segnalazione" da parte dei suddetti creditori, anche in ipotesi in cui lo stato di crisi non sia del tutto certo, al solo fine di evitare il rischio di perdere la propria situazione di vantaggio.

Si rischierà quindi di determinare un meccanismo produttivo di due grandi effetti negativi:

- l'uno, per il contribuente/imprenditore, che a fronte di una segnalazione infondata, di cui siano venuti a conoscenza gli altri creditori (banche o fornitori che siano) potrebbe veder determinarsi una sorta di profezia auto avverantesi. I suddetti potrebbero infatti perdere la fiducia nell'impresa, risultare più ostili alla concessione di crediti futuri e, conseguentemente, aumentare il rischio del verificarsi di una situazione di crisi, di per sé inizialmente inesistente;
- l'altro, per i creditori diversi da quelli fiscali, posto che l'imprenditore, ben conscio dell'imminente rischio di segnalazione, sarà indotto ad adempiere, prima e per intero, ai crediti tributari, rischiando però di trascurare eventuali altri creditori<sup>5</sup>, seppur muniti di privilegi di grado superiore, ledendo così inevitabilmente il principio della *par condicio creditorum* ed imbattendosi nel pericolo di commettere il reato di bancarotta preferenziale.

Un ultimo accenno, deve poi essere fatto in relazione all'apparente assenza di coordinamento tra le nuove soglie di allerta e la normativa penale-tributaria di cui all'art. 10-*ter* del D. Lgs. 74/2000, in tema

4 In tal senso, S. Mancinelli, *Soglie di allerta IVA innalzate dal correttivo del Codice della crisi*, in "Eutekne.info", 1 dicembre 2020

5 In tal senso, G. Negri, *Allerta, da ripensare il ruolo di Inps e Fisco*, in "Il sole24ore", 19 Giugno 2020, p.38

di *“Omesso versamento di IVA”*.

Tale norma, infatti, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni *“chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo d’imposta”*.

Il rischio è quindi quello di determinare una sorta di paradosso, per cui un omesso versamento di IVA penalmente rilevante potrebbe risultare al di sotto della soglia di allerta e, conseguentemente, essere privo dell’obbligo di segnalazione da parte dell’Agenzia delle Entrate.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> S. Mancinelli, *Soglie di allerta IVA innalzate dal correttivo del Codice della crisi*, in *“Eutekne.info”*, 1 dicembre 2020

## La disciplina tributaria dei “patti di famiglia” in caso di trasferimento delle partecipazioni societarie ai beneficiari e/o di liquidazione della quota di riserva in favore dei legittimari non assegnatari

Corte di Cassazione, Sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020



di Luca Mariotti e Lorenzo Tortelli  
Dottore Commercialista e Dottore in Economia

Con Sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Di Iasi, Rel. Reggiani), in riferimento ad una controversia sorta tra l’Agenzia ed alcuni contribuenti persone fisiche, ha sancito alcuni interessanti principi in merito alla disciplina fiscale da applicarsi al negozio tipico dei patti di famiglia.

Segnatamente in punto di diritto sono stati affermati i principi seguenti:

*- “Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis e ss. c.c. è assoggettato all’imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell’azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall’imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari”;*

*- “In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell’azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell’art. 768 quater c.c., è applicabile il disposto dell’art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990<sup>1</sup>, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell’aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio”;*

<sup>1</sup> Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 277 del 27 novembre 1990

- *“L’esenzione prevista dall’art. 3, comma 4 ter, d.lgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell’azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest’ultimo in favore degli altri legittimari”.*

### **- I fatti di causa e l’approdo in Cassazione**

La vicenda al vaglio della Corte trae origine da un patto di famiglia mediante il quale un padre (disponente) trasferiva al figlio (beneficiario o assegnatario) la partecipazione di controllo di una società di diritto rumeno. Quest’ultimo liquidava alla sorella (legittimaria non assegnataria) la somma di € 1.054.000,00. In sede di registrazione veniva autoliquidata e versata l’imposta nella misura di € 336,00.

Successivamente, in relazione al pagamento della somma di denaro effettuato dal beneficiario assegnatario e applicando l’aliquota del 6% prevista per le donazioni tra fratello e sorella (con la franchigia di € 100.000), l’Agenzia emetteva nei confronti del beneficiario “donante” un avviso di rettifica e liquidazione per il pagamento della somma di € 56.904,00 (€ 57.240,00, dedotti i 336,00 € già versati).

Seguiva l’impugnazione dell’avviso e il successivo accoglimento del ricorso in C.T.P. con annullamento dell’avviso. La C.T.R. Abruzzo ribaltava invece l’esito della sentenza di primo grado; in particolare alla base delle conclusioni del giudice di seconde cure vi è stata la considerazione secondo cui le somme che il beneficiario era tenuto a corrispondere ai coeredi legittimari in virtù di patti di famiglia costituissero donazioni indirette del disponente (escludendo con ciò anche l’impossibilità di estendere l’esenzione prevista dall’art. 3, comma 4 ter, d.lgs. n. 346 del 1990, trattandosi di norma di stretta interpretazione).

Da qui il ricorso in Cassazione dei contribuenti affidato, per quanto di interesse alla trattazione, a due motivi tra loro connessi riguardanti rispettivamente:

a) violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 3, comma 4 ter, d.lgs. n. 346 del 1990, in relazione all’art. 360 (comma 1, n. 3) c.p.c., per avere la CTR ricondotto la liquidazione al legatario non assegnatario a una liberalità indiretta, senza considerare l’esclusione della qualificazione in termini di donazione della liquidazione stessa poiché adempimento di un obbligo previsto dalla legge;

b) violazione e falsa applicazione dell’art. 3 (comma 4 ter) d.lgs. n. 346 del 1990, per avere la CTR ricondotto le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia alla disciplina dell’imposta sulle donazioni, applicando alla liquidazione del legittimario non assegnatario l’aliquota relativa al rapporto di parentela tra quest’ultimo e il beneficiario, senza considerare l’esclusione

della qualificazione in termini di donazione della liquidazione, costituendo la medesima l'adempimento di un obbligo previsto dalla legge.

**- L'esigenza di garantire un'agevole successione nell'impresa familiare in ottica eurounitaria**

Ancor prima di addentrarci nella trattazione di quanto enunciato dalla Suprema Corte con la sentenza in commento va forse fatto un breve riepilogo della genesi delle norme sull'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto dei patti di famiglia.

Nel 1994, l'Unione Europea invitava i Paesi membri in cui ancora vigesse il divieto dei patti successori, tra i quali l'Italia (ma anche Francia, Belgio, Portogallo, Spagna e Lussemburgo), ad intervenire, per abrogare o quantomeno ridurre l'ambito di operatività di tale divieto; il tutto nell'ottica di una tutela del patrimonio aziendale nel passaggio generazionale della gestione dell'impresa.

La mancanza di norme precise o comunque l'evidente inadeguatezza della legislazione di alcuni Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale, erano infatti considerate un ostacolo di non poco conto al naturale fenomeno della successione imprenditoriale nella realtà delle piccole e medie imprese aventi non di rado una partecipazione sociale limitata al nucleo familiare.

Con la Raccomandazione 94/1069/CE<sup>2</sup> la Commissione Europea ebbe pertanto a manifestare l'esigenza di modificare le leggi degli Stati membri al fine di rendere più razionali ed efficienti le norme successorie in modo tale da agevolare il più possibile il trasferimento generazionale delle imprese.

In particolare la Commissione, con lo stesso art. 1 della menzionata raccomandazione, individuando sinteticamente gli obiettivi in essa contenuti, invitava, tra gli altri, gli Stati membri:

- ✓ ad adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle stesse ed il mantenimento dei posti di lavoro;
- ✓ a creare un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione evitando che le imposte sulla successione ereditaria e sulla donazione potessero mettere in pericolo la sopravvivenza dell'impresa;
- ✓ a sensibilizzare gli imprenditori ai problemi della successione inducendoli a preparare

<sup>2</sup> Raccomandazione della Commissione del 7 dicembre 1994 sulla successione nelle piccole e medie imprese, (Testo rilevante ai fini del SEE) (94/1069/CE).

tale operazione finché fossero ancora in vita.

### **- La soluzione adottata nel contesto normativo italiano: il patto di famiglia e la legge n. 55/2006**

Sulla scia della Raccomandazione unionale il legislatore italiano ha emanato la legge n. 55 del 2006<sup>3</sup>, meglio conosciuta come legge sul patto di famiglia. Con l'introduzione di un nuovo capo nel Titolo IV (divisione ereditaria) del libro II del codice civile (successioni), pur senza modificare la materia delle successioni nel suo assetto complessivo, il neonato patto di famiglia (definito dall'articolo 758-*bis*) è sostanzialmente ricondotto alla disciplina dei patti successori, quale deroga al corrispondente divieto ex art. 458 c.c. (il rinvio al 758-*bis* è inserito come eccezione alla regola generale prevista da tale ultimo articolo).

Viene così disciplinato un nuovo contratto tipico, definito come *"il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti"*, avente l'obiettivo di agevolare il trasferimento di aziende o di partecipazioni societarie all'interno del nucleo familiare quando il disponente è ancora in vita.

Da un punto di vista oggettivo il patto può riguardare esclusivamente l'azienda o le partecipazioni sociali dell'imprenditore, ma non le altre possibili voci che concorrono a formare il futuro *relictum* del disponente (il denaro, i crediti, la mobilia, gli immobili, ecc.) perché in tal caso il patto ricadrebbe nel novellato divieto sancito dall'art. 458 c.c.

Sotto il profilo soggettivo l'art. 768 *bis* c.c. prevede espressamente che possono essere destinatari dell'attribuzione tali soltanto i discendenti; non necessariamente i figli, potendo l'imprenditore decidere di saltare una generazione. Né il coniuge né gli ascendenti possono, dunque, subentrare al disponente attraverso il patto di famiglia e neppure altri parenti (men che mai, evidentemente, soggetti estranei alla famiglia).

In concreto, con atto da stipularsi a pena di nullità nelle forme dell'atto pubblico (art. 768 *ter* c.c.), l'imprenditore può operare una sorta di successione anticipata nell'impresa, con l'accordo di tutti coloro che in caso di apertura della successione al momento della stipula del patto assumerebbero la qualità di legittimari. In tal modo l'imprenditore è in grado di regolare per tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa ed evitare che al momento della sua morte l'azienda o le partecipazioni al capitale della società cadano nella

<sup>3</sup> Legge 14 febbraio 2006, n. 55 "Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 50 del 1° marzo 2006

comunione ereditaria con le conseguenze possibili legate ai contrasti di interessi tra eredi e alle conseguenze negative sull'azienda.

Il Legislatore del 2006 si è anche preoccupato di armonizzare gli interessi di tutti coloro che, in caso di apertura della successione dell'imprenditore, potrebbero vantare dei diritti. In questa ottica l'art. 768 *quater* (comma 1) c.c. è stabilito che al contratto "devono" partecipare il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari. Chiaramente questa impostazione rende da un lato il patto opponibile a tutti i partecipanti, dall'altro mira a tutelare comunque gli interessi di tutti i legittimari prevedendo che *"gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti"*.

Con il patto quindi la quota di legittima relativa all'azienda è, per legge, convertita in un diritto di credito immediatamente esigibile. Tale quota, stante l'efficacia immediata del patto, al momento della futura apertura della successione, non entreranno nel *relictum*. Infine, secondo quanto stabilito dall'art. 768 *quater* (comma 4) *"quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione"* e, essendo sottratto alla collazione, non è neppure suscettibile di imputazione (*ex art. 564 c.c.*); dunque una volta aperta la successione, i beni trasferiti con il patto di famiglia (azienda o partecipazioni societarie) non solo non entrano a far parte del *relictum*, ma neppure verranno considerati ai fini della ricostruzione del *donatum*.

### **- L'inquadramento giuridico dei patti di famiglia**

Come sottolineato nell'occasione dalla Corte appare vano cercare di ricondurre l'istituto in esame a figure già presenti nel nostro ordinamento, essendo un contratto tutto nuovo, che il legislatore ha voluto inserire tra i patti in deroga al divieto dei patti successori.

Sebbene non possa negarsi la collocazione del patto nell'ambito proprio delle liberalità (vedasi la presenza di istituti tipicamente legati alla disciplina delle donazioni quali la forma pubblica dell'atto, gli strumenti di tutela in favore dei legittimari, l'esenzione da riduzione e collazione), tuttavia il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del beneficiario si presenta, per legge, necessariamente collegato alla corresponsione di una somma di denaro da parte di quest'ultimo ai legittimari che non hanno avuto alcuna attribuzione, la quale, sempre per legge, corrisponde alla quota di legittima spettante a questi ultimi, computata sul valore del solo trasferimento operato.

Ciò che caratterizza il patto di famiglia, e lo distingue da una qualsiasi donazione che abbia ad oggetto gli stessi beni, è la necessaria presenza del conguaglio in favore degli altri legittimari, esigibile da subito, senza che si debba aspettare l'apertura della successione, a cui si affianca

l'impossibilità di assoggettare a collazione e riduzione le attribuzioni così effettuate. La causa di liberalità persiste, ma ad essa si affianca l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari.

L'istituto ha quindi delle attinenze con il caso del compimento di una liberalità gravata da un onere (vedasi ad esempio la donazione modale *ex art. 793 c.c.*). Ma anche delle rilevanti differenze in ragione del momento genetico dell'apposizione del *modus*: nel patto di famiglia, infatti, l'onere non ha fonte negoziale, ma legale e non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione, bensì necessario.

### - La ricostruzione della normativa fiscale dei patti di famiglia

Gli stessi Giudici di Legittimità nel trattare il caso in esame hanno subito rilevato come non vi sia una disciplina che regoli espressamente, in via generale, il regime tributario del patto di famiglia.

Com'è noto l'art. 2 (comma 47) del d.l. n. 262 del 2006<sup>4</sup> ha nuovamente istituito l'imposta sulle successioni e donazioni *"sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54"*.

Nel successivo comma 50 del menzionato art. 2 del d.l. n. 262 del 2006, si ribadisce che *"per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001"*.

La Corte ricorda che, nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni, la previsione appena riportata ha di fatto ampliato il campo di applicazione dell'imposta, con l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione.

Ciò comporta l'estensione dell'imposizione al più ampio *genus* degli atti a titolo gratuito rispetto alla *species* delle liberalità previste in origine dall'art. 1 del d.lgs. n. 346 del 1990.

Il presupposto dell'imposta diviene così l'accrescimento patrimoniale (senza contropartita) del beneficiario, piuttosto che il collegamento all'*animus donandi*, che infatti difetta negli

<sup>4</sup> Decreto Legge del 3 ottobre 2006, n. 262, Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria, pubblicata nella Gazz. Uff. 3 ottobre 2006, n. 230. Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 24 novembre 2006, n. 286.

atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.

Come ribadito dalla Corte, nel patto di famiglia alla causa di liberalità senza dubbio sussistente si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari non assegnatari, che, dal punto di vista degli effetti, e solo da questo punto di vista, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile all'apposizione di un *modus* (con le dovute differenze precedentemente esposte).

In tal senso la Corte ha affermato come l'effetto giuridico sia in tutto simile all'apposizione di un onere. Nello schema negoziale tipico del patto di famiglia, la liquidazione dei legittimari virtuali (imposta all'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni) riduce l'incremento patrimoniale per il beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria e si risolve in autonomo incremento patrimoniale per i destinatari della liquidazione. Anche se la liquidazione deve essere eseguita dal beneficiario, tuttavia, tali attribuzioni sono da lui eseguite a soddisfacimento degli altri legittimari per il solo fatto che egli ha ottenuto l'attribuzione dei beni dell'imprenditore e sul valore di tale attribuzione deve essere calcolata, e liquidata, la quota di legittima.

Secondo i Giudici di Legittimità anche per il patto di famiglia, come per le donazioni in genere, viene, pertanto, in considerazione il disposto dell'art. 58 d.lgs. n. 346 del 1990, in virtù del quale, come già evidenziato, *“gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari”* (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018).

Ragion per cui la Corte riconduce sul piano dell'imposizione il patto di famiglia alla donazione modale con la conseguente applicazione della disciplina fiscale prevista per quest'ultima: secondo le parole dei Giudici deve dunque ritenersi assoggettato all'imposta sulle donazioni non solo il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie operato dall'imprenditore in favore dell'assegnatario, ma anche la liquidazione del conguaglio ex art. 768 *quater* c.c., operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari.

#### **- L'individuazione delle aliquote d'imposta e le eventuali franchigie applicabili ai patti di famiglia**

Seguendo tale ricostruzione i Giudici di Legittimità hanno anche fornito la risposta alla questione relativa all'individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili all'istituto del patto di famiglia.

Come affermato dalla Corte una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dall'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, sopra illustrato, la liquidazione del

conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari.

In altre parole, proprio in virtù del richiamo all'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, il patto di famiglia in cui il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquida il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo, contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari.

I Giudici di Legittimità hanno pertanto affermato come, anche nel caso di patto di famiglia, debba pertanto darsi applicazione all'art. 2, comma 49, d.l. n. 262 del 2006, conv. con modif. in l. n. 286 del 2006, nella parte in cui è stabilito che, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, *“l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote ... al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti: a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento; a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento; b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento; c) a favore di altri soggetti: 8 per cento”*.

In conclusione, nel patto di famiglia, una volta assoggettati all'imposta sulle donazioni sia il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie al beneficiario sia la liquidazione ai legittimari non assegnatari, occorre applicare l'aliquota e la franchigia relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore non solo con riferimento al menzionato trasferimento, ma anche alla connessa liquidazione.

Secondo i Giudici di Legittimità dal punto di vista tributario la soluzione interpretativa operata risponde all'effetto di anticipazione della successione e della divisione tra legittimari, sempre limitatamente ai beni dell'impresa oggetto del trasferimento operato con il patto di famiglia.

Come evidenziato dalla Corte alle medesime conclusioni, in termini fiscali, si sarebbe pervenuti, ove, supponendo che l'azienda o le partecipazioni societarie fossero gli unici beni mai posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo avesse deciso di disporre per testamento (eredità o legato) in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari. In virtù del combinato disposto degli artt. 46, comma 3, d.lgs. n. 346 del 1990 e dell'art. 2, comma 49, d.l. n. 262 del 2006, sopra illustrati, l'aliquota da applicare sarebbe sempre quella che attiene al rapporto tra l'imprenditore e i legittimari, sia per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie e sia per la liquidazione del conguaglio.

E ancora, sempre secondo il ragionamento adottato dalla Corte, lo stesso risultato si sarebbe ottenuto se, in presenza degli stessi presupposti sopra indicati, l'imprenditore avesse disposto dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno solo dei discendenti e, poi, una volta aperta la successione, i legittimari avessero stipulato un accordo per reintegrare le quote di legittima, prevedendo la liquidazione di un conguaglio a carico del beneficiario delle disposizioni testamentarie a favore dei legittimari pretermessi. In applicazione dell'art. 43 d.lgs. n. 346 del 1990, infatti, *"nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento ... nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata..."*.

**- Gli effetti dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, d.lgs. n. 346 del 1990 sulla disciplina fiscale del patto di famiglia al vaglio della Corte.**

Tale disposizione è stata introdotta in attuazione, in ambito tributario, della sopra descritta Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994, ove, in particolare all'art. 6, è stata evidenziata l'opportunità di *"assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione"* e gli Stati membri sono stati invitati ad adottare una o più misure tendenti, tra l'altro, 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, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro"*.

La norma colloca nell'ambito di operatività dell'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti dell'azienda o di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge effettuati *"anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile"*, sancendone, a determinate condizioni, l'esenzione.

In particolare, la disposizione non assoggetta ad imposta i trasferimenti di aziende, di rami di esse, di quote sociali e di azioni in favore dei discendenti (ed anche del coniuge, a differenza del patto di famiglia) a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo societario 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"*. Ovviamente, il mancato rispetto della menzionata condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre alle sanzioni e agli interessi.

Come sopra evidenziato, l'interesse del legislatore, è stato quello di prevedere, in presenza di determinati requisiti, una disciplina fiscale di favore per i trasferimenti di determinati beni, al fine di favorire il passaggio nella gestione dell'azienda tra i più stretti familiari

dell'imprenditore. Non importa che tali trasferimenti siano disposti per testamento, per donazione o per mezzo del patto di famiglia. Ciò che rileva, insieme ad altre condizioni, è che sia operato il menzionato trasferimento all'interno della famiglia.

La Corte ravvisa in ciò una disciplina e di favore che, alla presenza di determinate condizioni, si applica a varie tipologie di atti, tutti altrimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra cui anche il patto di famiglia, accumulati dall'avere ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie sopra descritte.

Con particolare riguardo al patto di famiglia, poi, nella norma in esame, i Giudici di Legittimità hanno evidenziato come nessun espresso richiamo sia fatto in merito alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari. Come sancito dalla Corte tali liquidazioni devono pertanto ritenersi escluse dall'esenzione, avendo posto che la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non possa che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario.

### **- Conclusioni**

In sintesi, secondo quanto sancito dalla Corte con la sentenza in questione, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione dei conguagli effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari.

Tuttavia per il solo trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, opera l'esenzione prevista dell'art. 3, comma 4 *ter* d.lgs. n. 346 del 1990, a condizione che i discendenti beneficiari proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo societario 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. Fermo restando che il mancato rispetto della condizione appena esposta comporta la decadenza dal beneficio ed il conseguente pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa, e degli interessi di mora.

La medesima esenzione non opera invece per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli corrisposti per espressa previsione di legge dai beneficiari in favore dei legittimari non assegnatari. Questo come affermato dalla Corte in ragione del fatto che la norma agevolativa, di cui all'art. 3 comma 4 *ter*, cit., non può che essere di stretta interpretazione in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario, e manca in tal senso un esplicito richiamo alla liquidazione. Inoltre in considerazione del disposto dell'art. 58 d.lgs. n. 346 del

1990 la liquidazione è **da intendersi ai soli fini impostivi** donazione del disponente, e non del beneficiario che la effettua, a favore dei legittimari non assegnatari, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio

La Corte accogliendo dunque il ricorso dei contribuenti ha affermato come nel caso di specie la liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento della partecipazione nella società figlio del disponente, in favore della legittimaria, anch'essa figlia del disponente ma non assegnataria di alcuna partecipazione in tale società, avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta sulle donazioni.

Ma contrariamente all'impostazione adottata dall'Amministrazione Finanziaria nell'atto impositivo la liquidazione dell'imposta sulle donazioni avrebbe dovuto essere effettuata tenendo in considerazione l'aliquota e la franchigia corrispondenti al rapporto padre-figlia, e non al rapporto fratello-sorella.

In conclusione, la sentenza della CTR viene cassata in accoglimento parziale delle eccezioni dei contribuenti e la causa viene rinviata alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta dalla legittimaria non assegnataria, previa determinazione della base imponibile al netto della franchigia e tenendo in considerazione tutte le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia in favore di quest'ultima.

## Corte di Cassazione, Sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020

### Svolgimento del processo:

Con sentenza n. 1113/2015, depositata il 22/10/2015,ela CTR dell'Abruzzo ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la decisione di primo grado, che, su ricorso dei contribuenti, aveva annullato l'avviso di liquidazione n. 1101013002156, relativo ad un patto di famiglia, con il quale XXX (disponente) aveva trasferito al figlio YYY (beneficiario o assegnatario) la partecipazione di controllo della società di diritto rumeno "ABC" e quest'ultimo aveva liquidato alla sorella YYY (legittimaria non assegnataria) la somma di € 1.054.000,00.

In sede di registrazione era stata autoliquidata e versata l'imposta nella misura di € 336,00. L'Agenzia aveva invece emesso avviso di rettifica e liquidazione per il pagamento della somma di € 56.904,00 (€ 57.240,00, dedotto l'importo già versato), in relazione al pagamento della somma di denaro effettuato da YYY in favore di ZZZ, applicando a tale pagamento l'aliquota (6%) prevista per le donazioni tra fratello e sorella (con la franchigia di € 100.000).

La CTR, come sopra anticipato, ha rigettato l'originario ricorso dei contribuenti, affermando che, nei patti di famiglia, le somme che il beneficiario deve corrispondere ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette del disponente, escludendo anche l'impossibilità di estendere l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346 del 1990, trattandosi di norma di stretta interpretazione.

Avverso la sentenza della CTR i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione, formulando tre motivi di impugnazione.

L'Agenzia delle entrate si è difesa con controricorso.

### Motivi della decisione:

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., per essere la CTR incorsa nel vizio di ultrapetizione, avendo mutato le circostanze di fatto alla base dell'avviso di liquidazione, nella parte in cui ha introdotto la considerazione sulla donazione indiretta in riferimento al pagamento effettuato dal beneficiario delle disposizioni contenute nel patto di famiglia.

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la CTR ricondotto la liquidazione al legatario non assegnatario a una liberalità indiretta, senza considerare la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, che impongono un unico trattamento fiscale o, almeno, l'esclusione della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo l'adempimento di un obbligo previsto dalla legge.

Con il terzo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la CTR ricondotto le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia alla disciplina dell'imposta sulle donazioni, applicando alla liquidazione del legittimario non assegnatario l'aliquota relativa al rapporto di parentela tra quest'ultimo e il beneficiario, senza considerare la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, che impongono un unico trattamento fiscale, estraneo a quello previsto per le liberalità, o, almeno, l'esclusione

della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo adempimento di un obbligo previsto dalla legge.

2. Il primo motivo è infondato.

Com'è noto, nel processo tributario vige il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del giudizio. Il carattere impugnatorio del contezioso comporta, infatti, che l'Amministrazione non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle fatte valere con l'atto impugnato. Tuttavia, tale principio non esclude che il giudice possa qualificare autonomamente la fattispecie, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa (così Cass. Sez. 5, n. 7393 del 11/05/2012).

Anche nel contenzioso tributario, come accade ordinariamente nel processo civile, l'applicazione del principio *iura novit curia* fa salva la possibilità - anzi, la doverosità - per il giudice di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti, ed anche all'azione esercitata, ricercando, a tal fine, le norme giuridiche applicabili alla vicenda descritta in giudizio e ponendo a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto eventualmente diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 11629 del 11/05/2017).

Secondo i ricorrenti, nel presente giudizio, la CTR avrebbe statuito considerando elementi di fatto non dedotti dalle parti.

Tuttavia, come sopra anticipato, la CTR ha deciso la vertenza, condividendo la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale, nei patti di famiglia, le somme che il beneficiario deve corrispondere ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette del disponente (p. 6 della sentenza impugnata).

È, pertanto, evidente che nessun nuovo elemento di fatto è stato introdotto dal giudice del gravame, il quale si è limitato a fornire una qualificazione giuridica della fattispecie (indipendentemente dalla divisibilità o meno della stessa), guardando l'operazione anche dal punto di vista del disponente (donazione indiretta), oltre che da quello dell'assegnatario (donazione modale).

Nessuna violazione dell'art. 112 c.p.c. è pertanto ravvisabile.

3. Il secondo e il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente, tenuto conto della stretta connessione tra loro esistente, risultando entrambi fondati, sia pure nei limiti che vengono di seguito evidenziati.

Come sopra evidenziato, nel formulare le censure in esame, hanno evidenziato i caratteri ritenuti essenziali del patto di famiglia, affermando la unitarietà della causa di tale contratto tipico o comunque la stretta connessione funzionale esistente tra il trasferimento dell'azienda o della partecipazione sociale e la liquidazione operata in favore dei legittimari non beneficiari del trasferimento, sostenendo, come conseguenza di tale premessa, l'applicazione della stessa disciplina fiscale ad entrambe le applicazioni, compresa l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346 del 1990, o comunque l'esclusione dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni alla liquidazione operata a favore dei legittimari non assegnatari.

Ritiene questo Collegio che, sebbene l'impostazione dei ricorrenti sia divisibile nella parte in cui suggerisce la lettura unitaria dell'intera operazione negoziale, tuttavia, non siano del tutto corrette le conseguenze prospettate soprattutto dal punto di vista fiscale.

Si premette, in generale, che il trattamento fiscale di atti, fatti o situazioni è necessariamente connesso alla loro qualificazione giuridica, nella quale si esprime la trama degli interessi e dei valori sociali in gioco, anche se poi la disciplina dell'an e del quantum del tributo applicabile è conformata da principi ispiratori propri del diritto tributario.

Prima di tutto occorre pertanto esaminare il patto di famiglia, come negozio tipico, per poi individuare la disciplina fiscale ad esso applicabile.

4. L'esigenza di una legge volta a favorire il passaggio generazionale delle imprese di famiglia è stata per molto tempo fortemente avvertita in ambito nazionale e sovranazionale.

Già dal 1994, l'Unione europea aveva invitato l'Italia — ed anche quei Paesi (quali Francia, Belgio, Portogallo, Spagna e Lussemburgo) in cui ancora vige il divieto dei patti successori — ad intervenire, per abrogare o almeno ridurre l'ambito di operatività di tale divieto, nell'ottica di una tutela del patrimonio aziendale nel passaggio generazionale della gestione dell'impresa.

Nella Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994 (94/1069/CE) sulla successione delle piccole e medie imprese, si è constatato che, ogni anno, diverse migliaia di imprese sono obbligate a cessare la loro attività a causa di difficoltà insormontabili, inerenti alla successione dell'imprenditore, con ripercussioni negative sul tessuto economico imprenditoriale, nonché sui creditori e sui lavoratori che in tali aziende trovano impiego. È stato anche evidenziato che la connessa perdita di posti di lavoro e di benessere economico è

particolarmente deplorabile, perché non è dovuta alle forze di mercato ma ad un'insufficiente pianificazione della successione ed all'inadeguatezza della legislazione di alcuni Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale.

La Commissione ha, pertanto, ritenuto necessaria l'adozione di una serie di interventi volti a sensibilizzare, informare e formare gli imprenditori, affinché preparino efficacemente la loro successione fintanto che sono ancora in vita, al fine di aumentare le probabilità di riuscita della successione stessa, ed ha evidenziato l'esigenza di modificare le leggi degli Stati membri, al fine di rendere più razionali ed efficienti le norme successorie, che regolano il trasferimento delle imprese di piccole e medie dimensioni alla morte dell'imprenditore.

All'art. 1 della menzionata Raccomandazione, vengono sinteticamente individuati gli obiettivi che essa si propone. È, infatti, stabilito, che «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. In particolare, essi sono invitati ad adottare le misure più adeguate, a completamento del quadro giuridico, fiscale e amministrativo, al fine di: - 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 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».

Lo Stato italiano si è adeguato al contenuto di detta Risoluzione, emanando la legge sul patto di famiglia. 5. Si tratta della l. n. 55 del 2006, che ha introdotto un nuovo capo nel Titolo IV (divisione ereditaria) del libro II del codice civile (successioni).

È una riforma operata senza modificare la materia delle successioni, nel suo assetto complessivo, limitandosi il legislatore a ricondurre il patto di famiglia alla disciplina dei patti successori, quale deroga al corrispondente divieto (cfr. il testo dell'art. 458 c.c., come novellato dall'art. 1 l. cit.).

La definizione del patto di famiglia è fornita dall'art. 768 *bis* c.c., ove è stabilito che «È patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti».

Viene disciplinato un nuovo contratto tipico (da stipularsi, a pena di nullità, nelle forme dell'atto pubblico), che si pone l'obiettivo di agevolare il trasferimento di aziende o di partecipazioni societarie all'interno del nucleo familiare, quando il disponente è ancora in vita.

L'imprenditore può operare una sorta di successione anticipata nell'impresa, con l'accordo di tutti coloro che, in caso di apertura della successione, al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualità di legittimari, in modo tale da regolare per tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa, evitando che, al momento della sua morte, l'azienda o le partecipazioni al capitale della società cadano nella comunione ereditaria (con il rischio di frazionamento in conseguenza della divisione).

Occorre sottolineare che, da un punto di vista oggettivo /il patto può riguardare esclusivamente l'azienda o le partecipazioni sociali dell'imprenditore.

Non vi è spazio per ammettere un patto di famiglia che abbia ad oggetto le possibili altre voci che concorrono a formare il futuro relictum del disponente (il denaro, i crediti, la mobilia, gli immobili, ecc.), il quale, ove stipulato, ricadrebbe nel divieto sancito dall'art. 458 c.c.

Ovviamente l'imprenditore può continuare a disporre dei beni del suo patrimonio diversi dall'azienda o dalle partecipazioni societarie, ma a tali disposizioni non può applicarsi la disciplina propria del patto di famiglia, restando operante quella preesistente all'introduzione di tale istituto.

Per quanto attiene all'individuazione dei destinatari dell'attribuzione, l'art. 768 *bis* c.c. prevede chiaramente che possono essere tali soltanto i discendenti (ma non necessariamente i figli, potendo l'imprenditore decidere di saltare una generazione). Né il coniuge né gli ascendenti possono, dunque, subentrare al disponente attraverso il patto di famiglia, neppure altri parenti e, men che mai, soggetti estranei alla famiglia.

6. Come anticipato, la novità di tale patto è che esso è costruito in modo tale da consentire il passaggio generazionale dell'azienda o delle partecipazioni sociali dell'imprenditore, prevenendo, nel contempo, future liti divisionali o azioni di riduzione tra coeredi, mediante l'adozione di alcune misure, espressamente dettate

dal codice, che mirano a soddisfare subito chi, al momento della stipula, in caso di apertura della successione, sarebbe un legittimario pretermesso dall'attribuzione.

La prima previsione di rilievo, in tal senso, è data dal disposto del comma 1 dell'art. 768 *quater* c.c., ove è stabilito che al contratto «devono» partecipare il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari, ove nel momento della stipula si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.

Tale partecipazione è necessaria, e non facoltativa. Essa rende opponibile il patto a tutti i partecipanti e, soprattutto, assolve allo scopo di consentire nei confronti di questi ultimi l'adempimento degli obblighi previsti dalla legge a carico del beneficiario del trasferimento. Fondamentale è, infatti, considerare che, ai sensi del comma 2 dell'art. 768 *quater* c.c., «Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie e devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti».

All'atto della stipula del patto di famiglia sorge, dunque, un diritto di credito dei futuri legittimari, cui corrisponde, specularmente, l'obbligo del discendente beneficiario di provvedervi subito (senza aspettare l'apertura della successione)!

In altre parole, in virtù del patto, la quota di legittima è, per legge, convertita in un diritto di credito immediatamente esigibile.

I contraenti possono anche prevedere che tale liquidazione avvenga in tutto o in parte in natura, tant'è che il successivo comma 3 dello stesso articolo precisa che, come il denaro, anche i beni assegnati ai partecipanti al patto, che non siano gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali, sono imputati, secondo il valore attribuito in contratto, alle quote di legittima spettanti a questi ultimi.

Il destinatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali deve, dunque, provvedere alla tacitazione dei non assegnatari mediante la corresponsione di una somma che, si badi bene, non soddisfa l'intera legittima, ma solo la porzione di essa che a ciascun legittimario spetterebbe sul singolo bene o sul complesso di beni oggetto di trasferimento che, stante l'efficacia immediata del patto, al momento dell'apertura della successione, non entreranno nel futuro relictum.

E non solo.

Il comma 4 del medesimo articolo stabilisce chiaramente che «Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione» e, essendo sottratto alla collazione, non è neppure suscettibile di imputazione (art. 564 c.c.).

Una volta aperta la successione, dunque, nei rapporti tra i legittimari sopra indicati, i beni trasferiti con il patto di famiglia (azienda o partecipazioni societarie) non solo non entrano a far parte del relictum, ma neppure vengono considerati ai fini della ricostruzione del donatum.

La norma si riferisce sia al trasferimento in favore del beneficiario sia alla liquidazione in favore dei legittimari non assegnatari.

Ovviamente, riduzione e collazione non sono interamente precluse.

Esse non operano relativamente ai beni oggetto del patto di famiglia, nei limiti di valore di tali beni e con riguardo alle persone intervenute sicché, stante tale parzialità, all'apertura della successione ciascuno dei legittimari conserva la possibilità di esperire l'azione di riduzione sul restante patrimonio del *de cuius*.

7. In ordine all'inquadramento giuridico dell'istituto non si registra concordia di opinioni tra gli interpreti.

Prevalente sembra l'orientamento che vi intravede una donazione con onere imposto dalla legge, pur non mancando l'indirizzo che ne ha messo in luce l'effetto divisorio per l'ipotesi in cui vi siano legittimari non assegnatari. Critico su ambedue i fronti è chi sostiene che l'essenza funzionale dell'istituto è costituita non dal trasferimento (realizzabile anche mediante i preesistenti strumenti contrattuali), bensì dalla stabilità degli effetti. Altri interpreti riconducono il patto al contratto a favore di terzi, ove lo stipulante è l'imprenditore, interessato alla stipulazione al fine di consentire la prosecuzione dell'impresa, promittente è il beneficiario e terzi sono i futuri legittimari. Rinunciando ad incasellare il patto di famiglia in uno degli schemi legali conosciuti, altri esponenti della dottrina hanno ritenuto che il patto sia un contratto a causa complessa al contempo attributiva e distributiva.

In effetti, come pure emerge dall'intenzione del legislatore dall'esame dei lavori preparatori, appare vano cercare di ricondurre l'istituto in esame a figure già presenti nel nostro ordinamento, essendo un contratto tutto nuovo, che il legislatore ha voluto inserire tra i patti in deroga al divieto dei patti successori.

Occorre però soffermarsi sul meccanismo operativo previsto dal legislatore, al fine di comprenderne gli effetti

giuridici.

Certo, non può negarsi la collocazione del patto nell'ambito proprio delle liberalità, la quale emerge chiaramente dalle norme che richiedono per esso la forma pubblica e apprestano strumenti di tutela in favore dei legittimari, sancendo poi l'esenzione da riduzione e collazione, istituti, tutti, tipicamente legati alla disciplina delle donazioni, tenuta in considerazione, anche solo per derogarvi.

In tale quadro, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del beneficiario si presenta, tuttavia, e per legge, necessariamente collegato alla dazione di una somma di denaro da parte di quest'ultimo ai legittimari che non hanno avuto alcuna attribuzione, la quale, sempre per legge, corrisponde alla quota di legittima spettante a questi ultimi, computata sul valore del solo trasferimento operato.

In altre parole, il legislatore considera i beni trasferiti con il patto di famiglia separatamente rispetto ai restanti beni dell'imprenditore e, come se si aprisse anticipatamente la successione solo su tali beni, prevede la necessità di determinare la quota di legittima, spettante ai legittimari non assegnatari, ponendo a carico del beneficiario del trasferimento l'obbligo della relativa di liquidazione, come se fosse esperita l'azione di riduzione e operata la divisione.

In questo modo, non solo è operata una liberalità in favore degli assegnatari dell'azienda o delle quote sociali, a soddisfacimento delle intenzioni dell'imprenditore, cosa che si poteva fare già prima dell'introduzione del patto di famiglia, ma viene anche soddisfatto il diritto alla quota di riserva del coniuge e dei discendenti, mediante conguaglio in denaro (o eventualmente in natura), computato, si ribadisce, sempre e solo sul valore dell'attribuzione effettuata.

Tali operazioni sono, poi, sigillate dalla non sottoposizione a collazione e riduzione delle attribuzioni operate.

Si comprende bene pertanto che, dal punto di vista funzionale, il patto di famiglia si colloca nell'ambito dei patti successori non tanto perché con esso vengono trasferiti per spirito di liberalità determinati beni dell'imprenditore prima dell'apertura della successione (in vista del passaggio generazionale nella gestione dell'impresa), ma perché, affianco a tale attribuzione, la legge prevede necessariamente la soddisfazione dei legittimari non assegnatari, mediante liquidazione di un conguaglio (anche in natura) da parte del beneficiario dell'attribuzione, anticipando gli effetti dell'apertura della successione tra legittimari ed anche della divisione ereditaria, limitatamente ai beni oggetto di trasferimento, tenendo conto delle quote di legittima, e rafforzando la definitività delle attribuzioni tutte con l'esclusione dalla collazione e dalla riduzione.

Ciò che caratterizza il patto di famiglia, e lo distingue da una qualsiasi donazione che abbia ad oggetto gli stessi beni, è la necessaria presenza del conguaglio in favore degli altri legittimari, esigibile da subito, senza che si debba aspettare l'apertura della successione, a cui si affianca l'impossibilità di assoggettare a collazione e riduzione le attribuzioni così effettuate.

Le caratteristiche evidenziate rendono unica, anche se complessa, l'operazione negoziale, perché il patto di famiglia è tale solo se alla liberalità in favore del beneficiario si accompagna l'adempimento da parte di quest'ultimo dell'obbligo, previsto dalla legge, di effettuare il conguaglio in favore degli altri legittimari.

In sintesi, il patto, da un lato, realizza una liberalità nei confronti del discendente assegnatario e, da un altro lato, assolve ad una funzione solutoria, per quanto attiene alla liquidazione della quota dei legittimari non destinatari dell'assegnazione, anticipando gli effetti non solo dell'apertura della successione, ma anche della divisione tra legittimari.

Ovviamente, la necessità che il beneficiario liquidi ai legittimari non assegnatari la quota di riserva non snatura il carattere liberale del trasferimento a lui fatto dall'imprenditore. Tuttavia, per il tramite di tale liquidazione, viene dato spazio alla tutela di interessi ulteriori rispetto a quelli legati al mero passaggio generazionale dell'impresa, anch'essi ritenuti rilevanti dal legislatore, qual è quello dello stesso imprenditore di rendere stabile l'attribuzione operata, mediante la liquidazione del conguaglio ai legittimari non assegnatari, e quello di questi ultimi ad ottenere da subito la loro quota di riserva su tale attribuzione, senza mettere più in discussione l'attribuzione operata.

La causa di liberalità senza dubbio persiste, ma ad essa si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari.

Dal punto di vista degli effetti, la presenza di tale obbligo, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile a quanto accade con il compimento di una liberalità gravata da un onere (v. per la donazione modale, l'art. 793 c.c.).

L'assimilazione, si ribadisce, riguarda solo gli effetti giuridici della previsione contenuta nell'art. 768 *quater* c.c., essendovi differenze rilevanti tra essa e le donazioni modali, se si guarda il momento genetico dell'apposizione del modus.

Nel patto di famiglia, infatti, l'onere non ha fonte negoziale, ma legale, e non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione (che il disponente può decidere di apporre, oppure no), ma un elemento necessario (che è imposto 4d alla legge).

Tuttavia, dal punto di vista delle conseguenze giuridiche, la situazione è assimilabile, perché all'attribuzione liberale si affianca l'obbligo per il beneficiario di adempiere ad una prestazione, che non costituisce il corrispettivo dell'attribuzione ricevuta, ma la ridimensiona, soddisfacendo altri interessi dello stesso disponente e dei terzi destinatari della prestazione.

8. Passando ad esaminare la normativa fiscale, si deve subito rilevare che non vi è una disciplina che regoli espressamente, in via generale, il regime tributario del patto di famiglia.

Vi è solo un richiamo a tale istituto nell'art. 3, comma 4 *ter*-, d.lgs. n. 346 del 1990 (aggiunto dall'articolo 1, comma 78, l. n. 296 del 2006) che, a determinate condizioni, prevede una particolare esenzione.

Tale norma verrà di seguito esaminata, dovendosi prima di tutto individuare quale sia il trattamento fiscale ordinario del patto di famiglia.

Com'è noto, l'art. 2, d.l. n. 262 del 2006, conv. con modif, in l. n. 286 del 2006, al comma 47 ha nuovamente istituito l'imposta sulle successioni e donazioni «sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54».

Nel successivo comma 50 del menzionato art. 2 d.l. n. 262 del 2006, quale norma di chiusura, si ribadisce che «Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001».

Nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dall'art. 13 l. n. 383 del 2001), la previsione appena riportata ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone la base impositiva con l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione.

È evidente che l'estensione dell'imposizione al più ampio genus degli atti a titolo gratuito (rispetto alla species delle liberalità previste in origine dall'art. 1 del d.lgs. n. 346 del 1990) conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale (senza contropartita) del beneficiario, anziché all'*animus* donandi, che infatti difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.

Come sopra evidenziato, le caratteristiche del patto di famiglia pongono in luce la piena corrispondenza al profilo oggettivo della liberalità *inter vivos* e portano ad eliminare ogni dubbio l'applicabilità dell'imposta in questione (sul punto, v. già Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018, su cui v. *infra*).

9. La rilevanza attribuita alla correlazione, tra presupposto impositivo e accrescimento patrimoniale del beneficiario, anziché all'*animus* donandi, rende ancora più evidente la necessità di considerare il risultato dell'attribuzione patrimoniale esclusivamente in termini di "incremento", quindi al netto di ogni componente patrimoniale negativo correlativamente imputato al patrimonio del beneficiario.

L'intera sistematica dell'imposta sulle successioni e donazioni evidenzia il principio per cui l'incremento patrimoniale (e quindi l'imponibile) per l'erede ed il legatario è decurtato dell'importo di legati ed oneri loro imposti.

In particolare, l'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990 stabilisce che «Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3».

Il successivo comma 3 del medesimo articolo precisa poi che «Il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati».

A completamento di quanto appena riportato, vi è poi l'art. 46, comma 3, d.lgs. cit., ove è stabilito che «L'onere a carico dell'erede o del legatario, che ha per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, è considerato legato a favore del beneficiario».

Guardando, in particolare, le attribuzioni modali, si evince con chiarezza che l'onere a carico dell'erede o del

legatario, e a favore di destinatari determinati, è considerato (ai fini fiscali) come un legato e pertanto deve essere detratto dal valore dell'attribuzione cui accede, in applicazione dell'art. 8, comma 3, d.lgs. cit. (e non dell'art. 8, comma 1, stesso d.lgs.).

Pur essendo l'onere gravante sull'erede o sul legatario, dunque, ai fini fiscali, esso è equiparato al legato e cioè ad un'attribuzione a titolo particolare del de cuius in favore o del beneficiario.

Disposizioni corrispondenti a quelle appena riportate si trovano in materia di imposta sulle donazioni.

In particolare, l'art. 58, comma 1, d.lgs. cit. prevede che «Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari»,

Analogamente a quanto avviene per le disposizioni testamentarie, ai fini della determinazione del valore globale netto della donazione, il modus a favore di un soggetto determinato non è considerato come gli altri oneri, ma come un'altra donazione (cfr. l'art. 2, comma 49, d.l. n. 262 del 2006, conv. con modif. in l. n. 286 del 2006).

La donazione modale avente un destinatario determinato è, dunque, considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario dell'onere.

10. Può pertanto ritenersi che, nel quadro complessivo della disciplina dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, gli oneri posti a carico del beneficiario dell'attribuzione e a favore di altri soggetti individualmente determinati, ai fini fiscali, rilevano come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal de cuius o dal donante.

E ciò avviene anche se è indiscusso che l'adempimento dell'onere spetta all'erede (o al legatario) e al donatario con beni provenienti dal suo personale patrimonio.

In questo modo, viene applicata l'imposta tenendo il riferimento l'effettivo passaggio della ricchezza che, nei confronti dell'erede (o legatario) e del donatario, è ridimensionato, a causa dell'adempimento dell'onere, nella stessa misura in cui determina un arricchimento in favore del terzo beneficiario.

Tale operazione è possibile, ovviamente, soltanto quando l'onere è posto a vantaggio di soggetti determinati ed è per questo che, nei casi in cui ciò non accade, non si applica né l'art. 46, comma 3, d.lgs. cit., in materia di successioni, né l'art. 58, comma 1, stesso d.lgs., in materia di donazioni. In questi casi, l'onere viene solo sottratto dal valore della disposizione testamentaria (art. 8, comma 1, d.lgs. cit.) e della donazione (art. 2, comma 49, dl. n. 262 del 2006, conv. con modif. in l. p. 286 del 2006), senza poter essere conteggiato in favore di un destinatario non determinato.

11. Quanto appena illustrato non può non essere considerato, passando ad esaminare il regime impositivo del patto di famiglia.

Si è già evidenziato che alla causa di liberalità senza dubbio sussistente si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari non assegnatari, che, dal punto di vista degli effetti, e solo da questo punto di vista, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile all'apposizione di un modus.

È evidente che nel patto di famiglia l'obbligo di liquidazione non ha fonte negoziale, ma legale, e che lo stesso non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla legge.

Tuttavia, l'effetto giuridico è in tutto simile all'apposizione di un onere.

Secondo lo schema negoziale tipico del patto di famiglia, la liquidazione dei legittimari virtuali, imposta all'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, riduce l'incremento patrimoniale arrecato a quest'ultimo e si risolve in autonomo incremento patrimoniale per i destinatari della liquidazione.

Anche se la liquidazione deve essere eseguita dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria, tuttavia, tali attribuzioni sono da lui eseguite a soddisfacimento degli altri legittimari per il solo fatto che egli ha ottenuto l'attribuzione dei beni dell'imprenditore e sul valore di tale attribuzione deve essere calcolata, e liquidata, la quota di legittima.

Come già affermato da questa Corte, anche per il patto di famiglia viene, pertanto, in considerazione il disposto dell'art. 58 d.lgs. n. 346 del 1990, secondo cui, come già evidenziato, «gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari» (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018, su cui, però, v. infra).

Questa disposizione si attaglia perfettamente alla fattispecie di cui all'articolo 768 *quater* c.c., stante la natura non corrispettiva dell'obbligo dell'assegnatario di procedere alla liquidazione in denaro (o, se concordato, in natura) dei legittimari non assegnatari, il quale costituisce, come già evidenziato, un peso, e cioè un onere,

gravante sull'operata attribuzione dell'azienda o della partecipazione societaria.

Sul piano dell'imposizione, dunque, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale prevista per la donazione modale.

Adattando all'istituto in esame la disciplina sopra menzionata, deve ritenersi assoggettato all'imposta sulle donazioni non solo il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie operato dall'imprenditore in favore dell'assegnatario, ma anche la liquidazione del conguaglio *ex art. 768 quater c.c.*, operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari.

12. Non è di ostacolo all'applicazione, nella specie, dell'Articolo 58 d.lgs. cit. la circostanza che quest'ultimo si riferisca alle prestazioni attribuite «a soggetti terzi» (mentre i legittimari non assegnatari, come sopra evidenziato, devono necessariamente partecipare al contratto), dal momento che tale qualifica va riferita ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi al contratto ed alla sua unitarietà di causa (così Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018).

13. Tale ricostruzione fornisce anche la risposta alla questione relativa all'individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili.

Solo in ciò discostandosi dal precedente più volte richiamato (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018), questo Collegio ritiene che, una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dall'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, sopra illustrato, la liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari.

In altre parole, proprio in virtù del richiamo all'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, il patto di famiglia in cui il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquida il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo, contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari.

Non è in discussione che la liquidazione sia eseguita dal beneficiario del trasferimento con denaro o beni propri (o che siano divenuti tali).

Ciò che rileva è che tale liquidazione, ai fini fiscali, in applicazione delle disposizioni richiamate, è considerata liberalità del disponente in favore del legittimario pretermesso.

Deve pertanto darsi applicazione all'art. 2, comma 49, d.l. n. 262 del 2006, conv. con modif. in l. n. 286 del 2006, nella parte in cui è stabilito che, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, «l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote ... al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

«a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

a *bis*) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;

b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) a favore di altri soggetti: 8 per cento».

In conclusione, nel patto di famiglia, una volta assoggettati all'imposta sulle donazioni sia il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie al beneficiario sia la liquidazione ai legittimari non assegnatari, occorre applicare l'aliquota e la franchigia relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore non solo con riferimento al menzionato trasferimento, ma anche alla connessa liquidazione.

14. Tale ricostruzione risponde alle caratteristiche proprie del patto di famiglia, ove, come sopra illustrato, in deroga al divieto dei patti successori, vengono anticipati, con riguardo ai beni dell'impresa trasferiti, gli effetti dell'apertura della successione e della divisione tra legittimari: il beneficiario ottiene dall'imprenditore l'assegnazione dell'azienda o delle partecipazioni societarie e, con riferimento al valore di tali beni, corrisponde agli altri legittimari la quota di riserva a loro spettante.

15. Anche dal punto di vista tributario la soluzione interpretativa operata risponde all'effetto di anticipazione della successione e della divisione tra legittimari, sempre limitatamente ai beni dell'impresa oggetto del trasferimento operato con il patto di famiglia.

Alle medesime conclusioni, in termini fiscali, si perverrebbe, infatti, ove, supponendo che l'azienda o le

partecipazioni societarie siano gli unici beni mai posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo decidesse di disporre per testamento (eredità o legato) in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari.

In virtù del combinato disposto degli artt. 46, comma 3, d.lgs. n. 346 del 1990 e dell'art. 2, comma 49, d.l. n. 262 del 2006, sopra illustrati, l'aliquota da applicare sarebbe sempre quella che attiene al rapporto tra l'imprenditore e i legittimari, sia per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie e sia per la liquidazione del conguaglio.

Lo stesso risultato si otterrebbe se, in presenza degli stessi presupposti sopra indicati, l'imprenditore disponesse dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno solo dei discendenti e, poi, una volta aperta la successione, i legittimari stipulassero un accordo per reintegrare le quote di legittima, prevedendo la liquidazione di un conguaglio a carico del beneficiario delle disposizioni testamentarie a favore dei legittimari pretermessi.

In applicazione dell'art. 43 d.lgs. n. 346 del 1990, infatti, «Nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento ...omissis... nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata ...omissis».

16. Occorre a questo punto esaminare gli effetti dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346 del 1990 (aggiunto dall'articolo 1, comma 78, l. n. 296 del 2006) sulla disciplina fiscale del patto di famiglia.

Tale disposizione è stata introdotta in attuazione, in ambito tributario, della sopra descritta Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994, ove, in particolare all'art. 6, è stata evidenziata l'opportunità di «assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione» e gli Stati membri sono stati invitati ad adottare una o più misure tendenti, tra l'altro, 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, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro ...omissis».

La norma colloca nell'ambito di operatività dell'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti dell'azienda o di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge effettuati «anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 *bis* e seguenti del codice civile», sancendone, a determinate condizioni, l'esenzione.

In particolare, la disposizione non assoggetta ad imposta i trasferimenti di aziende, di rami di esse, di quote sociali e di azioni in favore dei discendenti (ed anche del coniuge, a differenza del patto di famiglia) - con la precisazione che, in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 917 del 1986, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), c.c. - a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo societario 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» (così letteralmente l'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. cit.).

Ovviamente, il mancato rispetto della menzionata condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre alle sanzioni e agli interessi.

Come sopra evidenziato, l'interesse del legislatore, è quello di prevedere, in presenza di determinati requisiti, una disciplina fiscale di favore per i trasferimenti di determinati beni, al fine di favorire il passaggio nella gestione dell'azienda tra i più stretti familiari dell'imprenditore.

Non importa che tali trasferimenti siano disposti per testamento, per donazione o per mezzo del patto di famiglia. Ciò che rileva, insieme ad altre condizioni, è che sia operato il menzionato trasferimento all'interno della famiglia.

Non è pertanto condivisibile l'opinione che costruisce intorno alla disposizione in esame la disciplina generale in materia fiscale del patto di famiglia.

Si tratta, al contrario, di una disciplina speciale di favore che, alla presenza di determinate condizioni, si applica a varie tipologie di atti, tutti altrimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra cui anche il patto di famiglia, accumulati dall'avere ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie sopra descritte.

Con particolare riguardo al patto di famiglia, poi, nella norma in esame, nessun richiamo è fatto alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari.

Tali liquidazioni devono, pertanto, ritenersi escluse dall'esenzione, posto che la norma, come qualsiasi

previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario (cfr., con riferimento ad altre fattispecie, da ultimo Cass., Sez. 6-5, n. 21873 del 09/10/2020; Sez. 5, n. 7387 del 17/03/2020).

In sintesi, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli, tuttavia, ove sussistano i requisiti previsti dell'art. 3, comma 4 *ter* d.lgs. n. 346 del 1990, solo per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, opera l'esenzione ivi prevista.

Si tratta, si ribadisce, di una particolare disciplina di favore, voluta da legislatore, per favorire il passaggio della gestione dell'impresa all'interno della famiglia che, nei casi in cui non trova applicazione, lascia lo spazio alla disciplina fiscale ordinaria in materia di successioni e donazioni.

17. In conclusione, il secondo e il terzo motivo di ricorso devono pertanto essere accolti in applicazione dei seguenti principi:

“1) Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 *bis* e ss. c.c. è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;

2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 *quater* c.c., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;

3) L'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.”

18. Nel caso di specie, in applicazione dei principi enunciati, la liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento della partecipazione nella Società ABC, figlio del disponente, in favore della legittimaria, anch'essa figlia del disponente ma non assegnataria di alcuna partecipazione in tale società, avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta sulle donazioni, tenendo in considerazione l'aliquota e la franchigia corrispondenti al rapporto padre-figlia, e non al rapporto fratello-sorella.

19. In conclusione, respinto il primo motivo di ricorso, accolto il primo e il secondo, deve essere cassata la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio della causa alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta da ZZZ, previa determinazione della base imponibile al netto della franchigia, tenendo in considerazione tutte le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia in favore di quest'ultima (cfr. p. 4 della sentenza impugnata).

20. La CTR provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

#### P. Q. M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso e, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio della causa, anche per le spese del presente grado di giudizio, alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, il 22 ottobre 2020.

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale.

