

#107 04 2024



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

- › **Lo *spread* Btp-Bund: da una favola all'altra!**
- › **Il legislatore intenta il rafforzamento dei principi enunciati nello Statuto del Contribuente**
- › **Brevi riflessioni sull'autotutela tributaria alla luce delle recenti modifiche normative**
- › **Il "ricatto" dei rimborsi fiscali: la compensazione volontaria diventa compensazione forzata**
- › **La corretta interpretazione dell'art 90, comma 8, legge 289/2002, in ordine al regime fiscale delle somme di sponsorizzazione erogate alle ASD**
- › **Perché è difficile ottenere dal giudice tributario la nullità degli atti di accertamento in palese difetto di sottoscrizione?**
- › **La Cassazione fornisce una interpretazione univoca nel corso del 2024 con tre decisioni importanti: possiamo dire che cedere le quote non significa cedere l'azienda**
- › **Il trasferimento per successione finalizzato alla dotazione del *Trust* è esente da imposta di successione e donazione**
- › **Per l'Agenzia delle Entrate la combinazione di due operazioni di fusione e scissione in luogo dello scambio diretto delle partecipazioni è operazione elusiva**



#107.2024

## Rivista Il tributo

Direttore responsabile - **Luca Mariotti**

Redazione - **Via dei della Robbia 54 -50132 Firenze tel. 055.572521**

**Registrazione Tribunale di Firenze del 23/09/2021 - N. 6150**

Per inviare i vostri articoli visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o scrivete a: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it)

*I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni  
personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore o la direzione.*



**Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per ricevere le nostre news**

**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:**

- la Newsletter periodica de iltributo.it

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 .....

Scopri i nostri abbonamenti



## Pacchetto "Premium"

TUTTI GLI **11** NUMERI DELLA RIVISTA "ILTRIBUTO" E GLI ARRETRATI IN CHIARO DA LEGGERE ONLINE O SCARICARE SU QUALSIASI DISPOSITIVO

LE **20** ORE ANNUALI DELLA NOSTRA FORMAZIONE ACCREDITATA PER DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI - **10** WEBINAR DI DUE ORE CIASCUNO

ACCESSO CON **FUNZIONE DI RICERCA** AL DATABASE DI TUTTI I NOSTRI CONTENUTI DAL SETTEMBRE 2014 AD OGGI (SENTENZE E RELATIVI COMMENTI DELLE NEWS, ARTICOLI DELLA RIVISTA, GIURISPRUDENZA COMMENTATA)

LA NOSTRA **NEWSLETTER** QUINDICINALE VIA MAIL, CON COLLEGAMENTI ALLE ULTIME NEWS, ALL'ULTIMA RIVISTA E TUTTE LE OFFERTE PER GLI ABBONATI


VAI ALL'OFFERTA

annuale €100,00

o

mensile €9,90

+IVA 4%

 **iltributo**

Informazione tributaria online



Lo *spread* Btp-Bund: da una favola all'altra!

*di Fabio Bonciani*

....02

## Approfondimento

Il legislatore intenta il rafforzamento dei principi enunciati nello Statuto del Contribuente

*di Luciano Sorgato*

....07

Brevi riflessioni sull'autotutela tributaria alla luce delle recenti modifiche normative

*di Luca Mariotti*

....10

Il "ricatto" dei rimborsi fiscali: la compensazione volontaria diventa compensazione forzata

*di Maurizio Villani e Antonella Villani*

....23

La corretta interpretazione dell'art 90, comma 8, legge 289/2002, in ordine al regime fiscale delle somme di sponsorizzazione erogate alle ASD

*di Luciano Sorgato*

....37

Perché è difficile ottenere dal giudice tributario la nullità degli atti di accertamento in palese difetto di sottoscrizione?

*di Romeo Romei*

....42

Giurisprudenza - Commento

## Corte di Cassazione

*La Cassazione fornisce una interpretazione univoca nel corso del 2024 con tre decisioni importanti: possiamo dire che cedere le quote non significa cedere l'azienda* . . . . 48

Corte di Cassazione, Sentenze n.7470, n.7495 del 20 marzo 2024 e n.7613 del 21 marzo 2024

**commento di Paolo Comuzzi**

Giurisprudenza - Prassi

*Il trasferimento per successione finalizzato alla dotazione del Trust è esente da imposta di successione e donazione* . . . . 52

AdE, Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, Risposta ad Interpello n. 90 del 11 aprile 2024

**commento di Luca Mariotti**

*Per l'Agenzia delle Entrate la combinazione di due operazioni di fusione e scissione in luogo dello scambio diretto delle partecipazioni è operazione elusiva* . . . . 58

AdE, Direzione Centrale Piccole e medie imprese, Risposta ad Interpello n. 84 del 29 marzo 2024

**commento di Luciano Sorgato**


## Giurisprudenza dalle news


*Recentissime dal sito* . . . . 62


Links alla Giurisprudenza Commentata su [iltributo.it](http://iltributo.it)

**a cura della Redazione**

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sentenza n.7613 del 21 marzo 2024 . . . . 64

 Corte di Cassazione, Sentenza n. n.7495 del 20 marzo 2024 . . . . 75

 Corte di Cassazione, Sentenza n.7470 del 20 marzo 2024 . . . . 80

 Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello n. 90 del 11 aprile 2024 . . . . 88

 Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello n. 84 del 29 marzo 2024 . . . . 91



## Il Punto

### Lo *spread* Btp-Bund: da una favola all'altra!

di - Fabio Bonciani\*



Per chi ancora non lo sapesse, lo *spread* è il differenziale tra il tasso dei Btp e gli omologhi Bund tedeschi. Sostanzialmente un indicatore che misura lo scarto tra i titoli decennali emessi dal nostro Tesoro e quelli della Germania, una sorta di *benchmark* di riferimento che, secondo il pensiero “unico” del *main stream*, segnalerebbe sia la valutazione (anche in termini di fiducia) che i mercati accorderebbero alla gestione del debito pubblico, sia il peso da concedere all'andamento dell'economia.

Tale indicatore (lo *spread, ndr*), è comparso per la prima volta sul pianeta con la nascita dell'unione monetaria europea e nelle nostre vite con l'ormai famosa crisi del debito sovrano durante l'ultimo governo presieduto da Silvio Berlusconi. Quando nel 2011, come tutti ben ricordiamo, il differenziale tra i Btp e gli omologhi Bund tedeschi arrivò a toccare la soglia limite dei 575 punti base.

Fu proprio attraverso la narrativa di uno *spread che* si allarga sempre più – quale causa di un prossimo *default* sul nostro debito – che il *deep state* portò a compimento, l'ormai famoso *golpe* con il quale l'allora presidente della Repubblica Giorgio Napolitano, riuscì a portare a Roma la *Troika* sotto le mentite spoglie del governo-Monti.

Ottenuto quello che i poteri profondi, ormai stabilmente alla guida dei governi, desideravano – ovvero mettere a Palazzo Chigi colui che per loro conto, avrebbe ucciso il paese a suon di mazzate consistenti nelle ben note politiche fiscali di austerità estrema – furono sufficienti tre parole dell'allora governatore della Banca Centrale Europea per far finire la favola e renderla tale agli occhi di tutti. Eccetto che per i servi e gli sciocchi, naturalmente.

Mario Draghi, che alle parole (*whatever it takes, ndr*), fece seguire i fatti, diede immediatamente il via ad una massiccia politica monetaria, indirizzata unicamente a salvare la moneta euro e di conseguenza l'eurozona. Una serie di programmi di acquisto di titoli del debito pubblico, frutto di una creazione di moneta dal nulla, come mai vista prima nella storia dell'Istituto con sede a Francoforte, con la quale si arrivò a monetizzare più di un terzo dei singoli debiti di ogni paese membro. Tutto questo, è bene ricordarlo, senza far arrivare nemmeno un centesimo dentro l'economia di chi lavora.

I tassi volarono verso lo zero per finire addirittura in zona negativa, dissolvendo così ogni dubbio anche in chi fino ad allora non credeva che i rendimenti dei *bond* governativi non sono assolutamente determinati dai mercati ma, bensì dal monopolista della moneta, ovvero la Banche Centrali.

\*\* Megas Alexandros (alias Fabio Bonciani), Gruppo redazionale Economia e Lavoro di ComeDonChisciotte.org

Quello che rimase in piedi della favola furono i differenziali, magistralmente gestiti dalla Bce, non potrebbe essere diversamente! Questo perché era necessario che la struttura anomala e predatoria di una unione monetaria, privata volutamente di una politica fiscale comune, così come creata per interessi strettamente elitari, restasse ben viva e vegeta.

Quindi, la favola dello *spread*, usata allora come abbiamo visto per guidare il gregge verso la meta desiderata, oggi per le stesse necessità torna prepotentemente alla ribalta. Questa volta però, a differenza del 2011, la narrativa è utile invece per magnificare l'operato dell'attuale governo, evidentemente ben ligio e a gradito al Potere.

Sono settimane che la stampa *main stream* e la nostra *premier* si esaltano per la riduzione del nostro *spread* nei confronti dei titoli tedeschi.

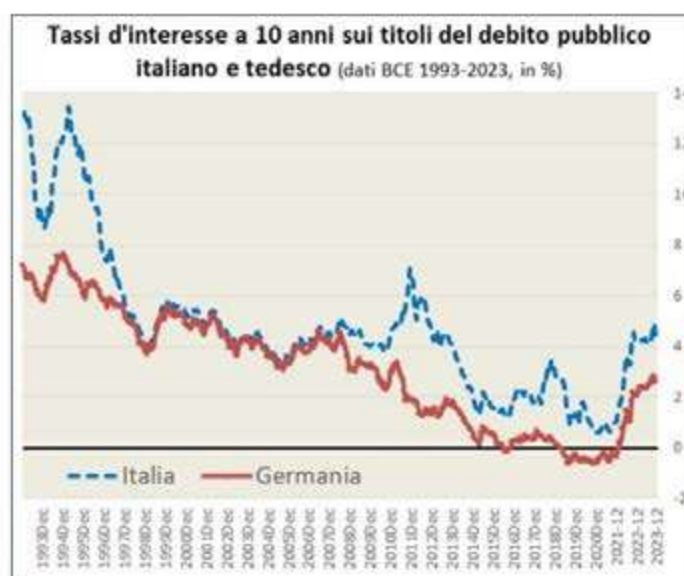
Si legge su Il Sole 24 ore: *“Lo spread che cala e si attesta nella seduta del 14 marzo attorno ai 127 punti base (dopo aver toccato quota 116) è senz'altro una buona notizia per i conti pubblici, perché si traduce nel tempo in minore spesa per interessi da impegnare per il servizio del debito, ed è al tempo stesso un segnale da non sottovalutare per l'economia nel suo complesso”*.<sup>1</sup>

Sarà vero che uno *spread* che si riduce, si traduce nel tempo in una minor spesa da impegnare per il servizio del debito?

Ma neanche per sogno!

E per attestare tale falsità non occorre neanche andare molto lontano, basta proseguire nella lettura dell'articolo appena citato a firma Dino Pesole, dove si riporta il quadro previsionale del governo contenuto nella Nadef (Documento di economia e finanza):

“La spesa per interessi è indicata a quota 88,9 miliardi nell'anno in corso, a 94,4 miliardi nel 2025 mentre nel 2026 si supererà la soglia dei 100 miliardi (103,5). In percentuale rispetto al Pil, il quadro programmatico vede gli interessi passivi al 4,2% nel 2024, al 4,3% nel 2025 e al 4,6% nel 2026”.



3.3 Fonte: Elaborazione DIPE su dati Banca Centrale Europea

1 Perché lo *spread* sta calando in Italia e quali effetti ha sull'economia – Il Sole 24 ORE

Del resto anche un bambino, con un semplice ragionamento aritmetico, arriverebbe alla facile conclusione che la maggior spesa per interessi non dipende dal differenziale che paghiamo in più rispetto al titolo di un altro paese, ma bensì, dalla percentuale applicata per calcolare l'ammontare degli interessi da corrispondere.

E' il tasso di interesse che determina il loro ammontare, e qui torniamo sempre a chi ha il potere di deciderlo: la Banca Centrale Europea.

Non occorre andare molto lontano per comprendere, che nonostante le fanfare di uno *spread* che si restringe, la spesa per interessi del nostro paese in quattro anni è quasi raddoppiata: **basti pensare che nel 2020 era 57 miliardi.**

Ecco che si sbriciolano anche le chiacchiere fin troppo deboli e ripetute a pappagallo di Ministro in Ministro (di destra, sinistra o tecnico) di cui si sono riempite le cronache economiche dei nostri anni: «*Non conta il valore assoluto del debito, ma il suo valore in rapporto con il Pil*»; «*non conta il tasso di interesse, ma lo spread*», e così via.

Qualcuno ancora non ci crede? volete ancora un'altra dimostrazione che i tassi e di conseguenza il destino dei popoli vengono decisi a Francoforte?

Che la fiducia conferita alla gestione del debito pubblico ed il peso da accordare all'andamento dell'economia di un paese, non dipende dai mercati, è certificato sempre all'interno dello stesso articolo:

*“come segnalato dal Sole24Ore del 14 marzo – si osserva che nella fase attuale, nonostante il calo dello spread, i tassi da noi sono più alti perfino di quelli della Grecia. I Btp a 10 anni rendono il 3,6% mentre i rispettivi titoli di Atene rendono il 3,2%. I titoli portoghesi il 2,97% e quelli spagnoli il 3,13 per cento”.*

I bond del *belpaese* rendono addirittura più di quelli della Grecia, da sempre definito il paese più fallito d'Europa, con rapporto debito/Pil costantemente superiore al nostro.

A questo punto, credo si chiaro a tutti il perché, dietro ad ogni nostra emissione di Btp ci sia la fila, da parte di chi detiene il risparmio, per accaparrarsi soldi sicuri senza durare nessuna fatica.

Sicuri, perché il mondo finanziario è ben consapevole che la Bce mai mollerà la sua creatura, l'Euro e di conseguenza il paese Italia.

Chi paga per tutto questo?

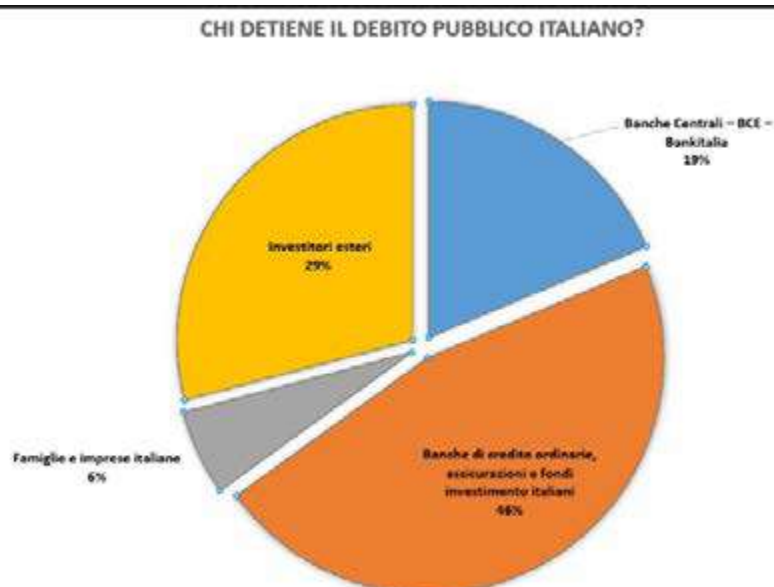
La risposta è alquanto semplice: il popolo italiano, soprattutto quello che lavora.

Questi 100 miliardi che rappresentano un vero e proprio reddito da “divano”, nella migliore delle ipotesi, ancorché finanziati in deficit sono soldi sottratti a misure di spesa pubblica ben più necessarie. Mentre se finanziati all'interno dell'avanzo primario, si tratta di un vero e proprio trasferimento di ricchezza dal lavoro alla rendita.

Ma quello che ci deve far più riflettere ed allarmare, in base a quanto esposto, è come chi opera a Francoforte, abbia tutto il potere e la discrezione di decidere la quantità di sangue da esportare da ogni paese per consegnarlo alla rendita elitaria.



E' chiaro che seguendo il flusso del denaro, rappresentato appunto dagli interessi che l'Italia paga sul proprio debito – dal momento che questi finiscono in buona parte (3/4 circa) al mondo finanziario ed i *rentiers* di casa nostra – sarebbe da sciocchi non ricondurre gli interventi della Bce sulla curva del tasso di interesse dei Btp, ad una precisa volontà del nostro *deep state*, che di quel mondo ne cura direttamente gli interessi.



Come potete vedere dalla torta rappresentata qua sopra, neanche una piccola fetta, della spesa dello Stato per interessi, entra nelle tasche della maggioranza dei lavoratori italiani e delle loro famiglie, resi sempre più impossibilitati a possedere risparmio da tre decenni di politiche economiche a carattere del tutto predatorio. Di cui appunto quella per interessi ne è la rappresentazione più identificativa, proprio per la sua natura regressiva che porta ad allargare in modo esponenziale la scala sociale del paese, in quanto, di tutto punto, stiamo consegnando reddito a chi ha già risparmio in proporzione del risparmio che possiede.

Che nessuno del *main stream* metta in luce questa frode alquanto palese, è certamente singolare, ma significativo allo stesso tempo di quanto siano imponenti le forze che spingono dietro ad essa per tenerla ben nascosta.

Abbiamo una spesa frutto di una scelta di politica fiscale esattamente come ogni altro tipo di spesa che i governi mettono in atto ogni giorno. Una spesa che come abbiamo visto potrebbe essere facilmente portata a zero con l'intervento della Banca Centrale ma che invece si continua a tenerla in piedi raccontando alla gente una favola dietro l'altra.

# Scopri i nostri abbonamenti




## Pacchetto "Rivista"

TUTTI GLI **11** NUMERI DELLA RIVISTA "ILTRIBUTO" E GLI ARRETRATI IN CHIARO DA LEGGERE ONLINE O SCARICARE SU QUALSIASI DISPOSITIVO

INCLUDE LA NOSTRA **NEWSLETTER QUINDICINALE** VIA MAIL, CON COLLEGAMENTI ALLE ULTIME NEWS, ALL'ULTIMA RIVISTA E TUTTE LE OFFERTE PER GLI ABBONATI

[VAI ALL'OFFERTA](#)

annuale €40,00 +IVA 4%

 **il tributo**

Informazione tributaria online



# Il legislatore intenta il rafforzamento dei principi enunciati nello Statuto del Contribuente

di - Luciano Sorgato

*Dottore Commercialista*

---

L'articolo 1 dello Statuto del Contribuente nella sua versione letterale innovata raccorda i principi dello Statuto del Contribuente alla diretta attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'Ordinamento dell'Unione Europea e della Convenzione europea dei diritti fondamentali dell'Uomo, rendendoli applicabili a tutti i soggetti del rapporto tributario.

Preliminarmente va rappresentato come essi continuino a essere dotati di un'investitura legislativa ordinaria, senza privilegi particolari nella gerarchia delle fonti di diritto, per cui sotto tale profilo continuano a rimanere assoggettati all'ordinaria successione delle leggi nel tempo e teoricamente si prestano ad essere sostituiti, revocati o modificati da norme successive. Non venendo modificata

la loro attitudine legislativa, al pari delle originarie prescrizioni dello Statuto del Contribuente, soccombono, come rappresentato dalla Corte Costituzionale in più riprese (Ordinanze n 216/2004, 428/2006, 180/2007, 41/2008), di fronte a discipline regolamentari posteriori alla legge in esame. Trattasi di un rapporto d'interazione regolamentare, se esaminato sul solo piano della forma, corretto.

Tuttavia, nonostante non siano dotati di prerogative di rinforzo, la nuova espressione letterale li rappresenta come regole di diretta attuazione di fonti invalicabili in ordine ai principi in esse evocati (Costituzione, Ordinamento Europeo e CEDU). Le regole statutarie si raccordano alle fonti richiamate per il tramite di un cordone ombelicale che traduce in esplicazioni più concretamente

intelleggibili i principi necessariamente espressi in sintesi nella Costituzione e nel diritto dell'Unione. Più chiaramente essi rappresentano una forma espressiva di regole già presenti nelle suddette fonti, trasformando regole programmatiche in concreti strumenti regolamentari, in un rapporto, quindi, di funzionalizzazione disciplinare di principi sovrani.

Anteriormente all'entrata in vigore del D. Lgs 219/2023 (in ordine al raccordo dei principi statuari con gli artt. 3, 23,53 e 97 della Costituzione) la Corte di Cassazione (n. 16227/2008) aveva concluso, sempre fondando l'iter argomentativo sulla natura di legge ordinaria dello Statuto del Contribuente, con l'attribuzione alle regole statuarie di una sola superiorità assiologica nell'interpretazione delle leggi tributarie. In altri termini nel caso di possibili plurimi coordinamenti esegetici incentrabili sulla medesima norma, il contrasto andava composto privilegiando una sorta di interpretazione adeguatrice al principio dello Statuto. Ma, già anteriormente alla nuova versione letterale in scrutinio che allarga la portata del raccordo all'intera Costituzione, Diritto dell'Unione e CEDU, a parere di chi scrive andava indagata la conseguenza di un'applicazione disciplinare della norma tributaria in modo difforme dalla regola statuarie, nel caso non fosse possibile neppure attraverso l'interpretazione adeguatrice renderla conforme alla prescrizione dello Statuto. Ossia l'attribuzione alla legge 212/2000 di una funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete, senza che però essa, a causa della sua natura di legge ordinaria, potesse fungere da parametro di costituzionalità e consentire la diretta elusione della norma tributaria in contrasto con i suoi principi, lungamente meditati e incapsulati in norme di diretta attuazione dei principi costituzionali di presidio dell'obbligazione

tributaria, appariva evidenziare una chiara incongruenza, ora anche ampliata proprio in virtù dell'introdotta maggior raccordo disciplinare. Può rendersi applicabile ed esprimere diritto vivente una norma incompatibile con un principio statuario strutturato in piena coerenza con l'essenza di un principio della Costituzione? Se, come si ritiene, la risposta va intesa come negativa, allora il principio statuario in diretto raccordo di funzioni con il principio costituzionale, assorbe da quest'ultimo la prorompente forza regolamentare, al di là della sua più dimessa natura formale di legge ordinaria. Principio costituzionale e principio statuario non sono separabili in quanto tra essi si instaura un pieno rapporto di osmosi funzionale in virtù del fatto che il secondo esplicita con maggiore dettaglio il primo. Eludere la prescrizione statuarie equivale, quindi, eludere il principio di rango costituzionale, per cui una norma che elude lo Statuto elude anche la Costituzione e non può che destrutturarsi di ogni effetto giuridico. Rappresentare ora lo Statuto come dotato di ulteriori rinforzi di potestà disciplinare in quanto viene letteralmente previsto il suo raccordo attuativo con l'intera Carta Costituzionale, con l'Ordinamento Unionale e con la Carta dei diritti fondamentali dell'Uomo, non riesce a investirlo di alcuna maggiore prerogativa potestativa rispetto a prima, se si continua a considerarlo esaminabile solo sotto il profilo della sua natura di legge ordinaria, del tutto svincolato dalle citate Fonti sovrane. Ma non può non apparire un'ipocrisia giuridica il sillogismo che assume i principi dello Statuto alla stregua di diretti strumenti di attuazione della Costituzione, diritto UE e CEDU e nel contempo ritenere diritto compatibile con tali Fonti, la sopravvenienza di norme (o anche le norme già esistenti) in contrasto con i principi dello Statuto. Principi statuari e costituzionali non partecipano di comparti stagno tra loro estranei, ma di un

unitario modello disciplinare di rigoroso presidio dell'assetto costituzionale dell'obbligazione tributaria. Non è una questione di forma, cui si raccorda l'esame gerarchico delle fonti di diritto, ma di una piena coesione d'intenti di principi, l'uno di diretto raccordo attuativo del secondo. Più chiaramente è direttamente il principio della Costituzione che dispone

per il tramite del principio dello Statuto.

L'esame della forma dello Statuto non è di alcuna significatività ermeneutica, perché nel caso in questione esso non vive di luce propria, ma della riflessa luce costituzionale, in un rapporto di piena condivisione di intenti con i principi della Costituzione, del diritto Europeo e della CEDU.



## Brevi riflessioni sull'autotutela tributaria alla luce delle recenti modifiche normative

di - Luca Mariotti

*Dottore Commercialista*

*L'istituto dell'autotutela in ambito tributario ha una storia ormai trentennale, ma non ha davvero mai trovato una sua pacifica collocazione. Forse la stessa genesi, derivata dal diritto amministrativo ne ha penalizzato l'evoluzione e l'applicazione.*

*Con riferimento agli atti amministrativi la revisione degli stessi, storicamente, richiede che vi sia un interesse concreto e attuale all'eliminazione del provvedimento illegittimo. L'interesse, come si capisce bene dalla etimologia del termine auto-tutela, è essenzialmente quello della parte pubblica. E' vero però che, soprattutto dopo la L. 241/90, qualche parvenza di garanzia del privato emerge. Nel citato testo normativo, si richiede ad esempio l'adozione del provvedimento correttivo «entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati» (art. 21 nonies, co. 1). Ma l'annullamento, per quanto finalizzato al ripristino della legalità, rimane provvedimento discrezionale, chiamato a ponderare l'interesse pubblico alla rimozione del provvedimento invalido con gli altri interessi dei soggetti coinvolti, con i secondi a rischio di restare subordinati al primo.*

### **L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e l'evoluzione dell'istituto**

Il principio di indisponibilità del credito tributario ha una lunga storia e tradizione. Si ricorda ad esempio l'art. 13 della legge di registro di cui al R.D. del 23 dicembre 1923, n. 3269, con il quale veniva posto divieto al Ministro delle Finanze, ai funzionari da

esso dipendenti ed a qualsiasi autorità pubblica, di "concedere alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere la riscossione senza divenirne personalmente responsabili"; analogo contenuto era stabilito in materia di successioni, all'art. 8 del R.D. del 30 dicembre 1923, n. 3270, nonché nello stesso Regolamento della Contabilità di Stato di cui all'art. 49 del R.D.L. del 28



maggio 1924, n. 827 ove, relativamente ai contratti con lo Stato, veniva sancito che *“non si può convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all’epoca della loro stipulazione”*.

Si tratta quindi di un principio che pone un chiaro ed inderogabile limite all’esercizio dell’amministrazione finanziaria: non è possibile concordare una esenzione (totale o parziale) da qualunque tipologia di imposte o tasse, rendendosi perciò indisponibile la pretesa tributaria.

Alcuni autori, nell’elaborazione di una definizione di “indisponibilità”, hanno fatto riferimento all’art. 1966, 2° comma c.c. in materia di transazione, nel quale viene sancita la nullità della stessa qualora abbia ad oggetto diritti che *“per loro stessa natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità della parti”*<sup>1</sup> Siamo però già in un contesto evolutivo di questa concezione, per cui l’Autore esclude l’esistenza di una categoria di diritti indisponibili, in ragione del fatto che la loro disponibilità, o non disponibilità, non è determinata da criteri univoci, ma risulta da una serie di considerazioni relative al soggetto titolare del diritto, ovvero alla loro attitudine a soddisfare interessi generali. Nel trarre le conclusioni, l’Autore definisce pertanto l’indisponibilità quale “attributo eventuale del diritto”, ed afferma espressamente che *“non esiste una categoria astratta, ben definibile, dei diritti disponibili, ma esistono dei diritti per o quali la legge, a seconda dei momenti storici o degli interessi che intende tutelare, prevede vincoli più o meno intensi alla loro disponibilità”*.

Sul piano evolutivo, come appena ricordato, alcuni autori di livello assoluto<sup>2</sup> avevano

da tempo rilevato che la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi, dell’ammontare dell’imposta dovuta, nonché delle procedure relative all’accertamento ed alla riscossione della stessa, trovano disciplina in disposizioni a carattere imperativo e, in quanto tali, vincolanti tanto per l’ente impositore quanto per il contribuente. Dunque esistere una fonte legale del principio di indisponibilità, che si concretizza nella riserva di legge prevista all’art. 23 della Costituzione, oltre ad ulteriori disposizioni costituzionali che contribuirebbero a rafforzarne la portata, individuabili agli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione. Ciò conseguentemente non impedisce una rettifica al ribasso dell’imposizione (di per sé indisponibile) se la Legge la quantifica in tal senso.

### **Le norme in ambito di autotutela succedutesi nel tempo**

Dunque nei primi anni ’90 si apre la strada in dottrina, vuoi per le novità introdotte dalla L. 241/90 in ambito amministrativo, vuoi per le predette elaborazioni teoriche comuni a molti autori dell’epoca, per un approdo alla revisione pro-contribuente degli atti impositivi.

E’ da notare che lo sguardo al passato sia in ambito di dottrina che in quello della normativa appare come mai utile in questo specifico contesto. Infatti proprio per le già illustrate incertezze di applicazione dell’istituto amministrativo in ambito tributario e per i molti interventi normativi si verifica sovente, nelle elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza, che tornino di attualità argomentazioni e riflessioni di venti o trent’anni prima, così come

1 M. REDI, Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1995, vol. I, pag. 425 ss..

2 A.D. GIANNINI, Istituzioni di diritto tributario,

Milano, Giuffrè, 1972, pag. 78 e ss

che regole normative vengano riprese e trasfuse in provvedimenti successivi.

Quanto alle norme. Un primo significativo intervento sul tema si è avuto con l'art. 6, comma 6, del D.L. 15 settembre 1990, n. 261, convertito con modificazioni dalla L. 12 novembre 1990, n. 331, in cui si afferma che gli accertamenti parziali emessi ai fini delle imposte sui redditi *“sono annullati dall'ufficio che li ha emessi se, dalla documentazione prodotta dal contribuente, risultano infondati in tutto o in parte”*.

Tuttavia, è solo con l'emanazione del *“Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze”* che il potere di autoannullamento ha assunto esplicitamente carattere generale nell'ordinamento tributario; l'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, rubricato *“Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa”*, prevedeva *«Salvo che sia intervenuto il giudice, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto»*

In seguito, l'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994 n. 564 (titolato *“Autotutela”*), convertito con modifiche dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, poi integrato dall'art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ha riconosciuto, sul piano generale, la possibilità di procedere ad annullamento o revoca degli atti illegittimi ed ha individuato nel Ministro delle Finanze (ora MEF) l'organo che, attraverso propri decreti, deve indicare gli organi competenti in tema di autotutela.

In attuazione della sopra indicata normativa, è poi stato emanato il Decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, il quale

codifica i principi e fissa il procedimento, facendo assumere all'autotutela, la figura ed il ruolo di elemento permanente all'interno dell'ordinamento tributario.

All'art. 1, il Decreto ministeriale, individua gli organi competenti per l'esercizio del potere di annullamento e di revoca d'ufficio o di rinuncia all'imposizione.

All'art. 2, invece vengono trattate le ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, stabilendo che l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali ad esempio:

- ✓ errore di persona;
- ✓ evidente errore logico o di calcolo;
- ✓ errore sul presupposto dell'imposta;
- ✓ doppia imposizione;
- ✓ mancata considerazione di pagamenti d'imposta, regolarmente eseguiti;
- ✓ mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- ✓ sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- ✓ errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione.

Il Decreto precisa, inoltre, che non si procede all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia

intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

In tal caso, però, secondo i chiarimenti ministeriali, deve trattarsi solo di giudicato di merito, mentre permane l'attivabilità dell'autotutela nei seguenti casi:

- ✓ quando il giudicato è solo formale (la sentenza ha deciso solo sul rito: inammissibilità, improcedibilità, ecc.);
- ✓ quando il giudicato è di merito, ma parziale (la sentenza ha deciso su più punti, ma alcuni vengono impugnati), per le parti non ancora in giudicato;
- ✓ anche in caso di giudicato di merito totale, se l'istanza di autotutela riguarda motivi di illegittimità del tutto diversi da quelli oggetto della sentenza, cioè esaminati e respinti dai giudici.

### **La prassi in materia di autotutela tributaria**

Il quadro di "apertura" verso i diritti del contribuente che si trovi ad affrontare un atto impositivo illegittimo od infondato con la prospettiva di una revisione dello stesso da parte dell'amministrazione finanziaria hanno poi trovato una relevantissima quadratura nella prassi amministrativa. Al punto che, per quanto l'autotutela si sia continuata a qualificare come "potere" della parte pubblica, si è sempre più spesso parlato di un vero e proprio "dovere" di revisione.

La Circolare Ministeriale n. 195/E del 8 luglio 1997, assolvendo ad una funzione esplicativa dell'art. 68, comma 1, del D.P.R. del 27 marzo 1992, tratta: le competenze, i presupposti, l'oggetto, i limiti e il procedimento del potere di annullamento,

in via di autotutela, degli atti illegittimi.

L'obiettivo è quello di fornire, allo scopo di assicurare la necessaria uniformità di indirizzo, una organica visione dei principi applicabili in subjecta materia, ai quali gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria dovranno attenersi puntualmente.

L'annullamento in via di autotutela viene indicato come lo "strumento giuridico fondamentale per la realizzazione di quel particolare rilevante interesse che l'Amministrazione ha a che sia assicurata equità e trasparenza alla propria azione e siano evitate, ovvero eliminate, controversie nelle quali appare certa, o quanto meno probabile, la soccombenza dell'Amministrazione stessa".

Sul tema della competenza viene sottolineato come "il potere ex art. 68, 1° comma, DPR n. 287 del 27-3-1992, è attribuito all'ufficio, cui spetta di provvedere all'emanazione dell'atto da annullare" e che in caso di "grave inerzia" da parte di quest'ultimo il potere verrà esercitato dalla Direzione Regionale delle Entrate.

La Circolare tratta poi di un tema che verrà ripreso più volte nelle successive circolari/direttive, ovvero la considerazione per cui l'esercizio del potere di annullamento trova l'unico limite nel giudicato, chiarendo che non costituiscono motivo ostativo né una sentenza passata in giudicato che non si sia pronunciata sul merito del rapporto tributario, né l'intervenuta definitività dell'atto, difatti anche il tempo non ha alcuna incidenza posto che non è stabilito un termine entro cui esercitare il potere di annullamento. Infatti nella Circolare si legge che "come espressamente stabilito dalle disposizioni normative di riferimento, l'esercizio del potere di annullamento in via di autotutela (che in base al principio "utile per inutile non vitiatur" ben può essere

solo parziale) trova un limite insuperabile nel “giudicato” e cioè nell’esistenza di una sentenza passata in giudicato (secondo la nozione che ne dà l’art. 324 c.p.c.) che abbia pronunciato sul merito del rapporto tributario cui inerisce l’atto che, in ipotesi, si vorrebbe annullare”. Viene poi precisato che “il principio secondo il quale la possibilità riconosciuta all’Amministrazione di annullare d’ufficio, con effetto *ex tunc*, i propri atti illegittimi, non può spingersi, tenuto conto che la retroattività è una “*fictio iuris*”, fino alla eliminazione delle situazioni irrevocabili ed esauritesi nel tempo (*factum infectum fieri nequit*)”.

Le disposizioni della Circolare n. 195/E dell’8 luglio 1997 vengono riprese nella Circolare n. 198/S del 5 agosto 1998, dove l’Amministrazione finanziaria tenuto conto delle numerose lamentele circa la mancata applicazione dell’autotutela, ribadisce che l’unico limite è rappresentato dall’esistenza di un giudicato sostanziale e che l’iniziativa non deve necessariamente essere presa dal contribuente. Infatti “ai fini dell’esercizio concreto dell’autotutela, (...), la legge non considera rilevante il comportamento (omissivo o non) tenuto dal contribuente o il tempo trascorso dall’emanazione dell’atto e neppure (salvo il caso di giudicato sostanziale) le eventuali vicende processuali cui l’atto stesso sia andato incontro, ma solo l’esito del riesame svolto dall’ufficio che lo ha emanato; al quale è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente da tali eventi o comportamenti, se l’atto è legittimo o meno”.

La Circolare in oggetto poi arriva ad affermare che “*se è vero, a stretto rigore, che l’ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l’atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta,*

*non ha un diritto soggettivo a che l’ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l’ufficio stesso non possiede una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori. Infatti, da un lato il mancato esercizio dell’autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora aperto o comunque esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell’Amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell’atto); dall’altro, essendo previsto che in caso di “grave inerzia” dell’ufficio che ha emanato l’atto può intervenire in via sostitutiva l’organo sovraordinato, è evidente che l’esercizio corretto e tempestivo dell’autotutela viene considerato dall’amministrazione non certo come una specie di “optional” che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale”.*

Passando poi alla Nota D.R.E. Lombardia del 16 novembre 1999, n. 3/82993, essa chiarisce che “*l’istituto dell’autotutela deve trovare il suo ambito di applicazione ogniquale volta la Pubblica amministrazione, sottoponendo a revisione critica i propri atti, ravvisi l’esistenza di errori, di illegittimità, di nullità o di vizi diversi e decide di procedere alla loro riforma o eliminazione, al fine di evitare e risolvere automaticamente i conflitti con i soggetti destinatari dei medesimi, senza l’intermediazione di altri poteri, in particolare quello giurisdizionale*”. Secondo poi, il disposto letterale di cui all’art. 1 del Decreto ministeriale 11 febbraio 1997 n. 37 “*all’annullamento o alla revoca dell’atto, (...), debbono ritenersi equiparati sia la*

*riforma che la rettifica del medesimo. Per riforma deve intendersi l'ipotesi in cui, non sussistendo i presupposti per il ritiro totale dell'atto, lo stesso viene parzialmente annullato mediante la sua modificazione, da considerare come un ritiro parziale. La rettifica, invece, si ha nell'ipotesi di correzione di un errore materiale contenuto nell'atto emanato e commesso ai danni del contribuente".*

*Inoltre "l'esercizio del potere di autotutela essendo uno strumento posto ad esclusivo interesse dell'Amministrazione, non necessita di richieste specifiche o iniziative da parte del destinatario dell'atto illegittimo. Non sussiste pertanto, qualsivoglia interesse pretensivo del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, affinché questa eserciti il potere dell'autotutela a seguito di richiesta, e nemmeno possono ritenersi operanti istituti quali il silenzio-rifiuto o il silenzio-assenso, in quanto l'autotutela non rappresenta un ulteriore grado di difesa del contribuente".*

La Circolare D.R.E. Lombardia del 7 aprile 2000, n. 11/28093 si occupa principalmente di fornire chiarimenti sul concetto di "grave inerzia". Infatti l'art. 1 del D.m. n. 37/1997, dispone che la Direzione Regionale delle Entrate abbia il potere di annullare gli atti emessi dai dipendenti Uffici "in caso di grave inerzia".

L'intervento in via sostitutiva della Direzione Regionale è ammesso e giustificato non quando vi sia un mero comportamento "inerte" dell'Ufficio, ma soltanto quando tale inerzia sia ulteriormente qualificabile come "grave"; al riguardo la Circolare precisa che *"l'inerzia dell'Ufficio si realizza tutte le volte in cui, a fronte di un'istanza presentata dal contribuente che ha interesse all'annullamento in via amministrativa dell'atto (è, infatti, ipotesi residuale la sussistenza di un'inerzia senza*

*alcuna istanza di parte, a meno che non vi sia stata una sollecitazione della stessa amministrazione, (...)), non si proceda ad alcun riesame. Si verifica ciò anche quando il riesame venga compiuto, ma l'esito dello stesso non venga portato a conoscenza dell'istante".*

Proprio sulla questione della comunicazione del provvedimento al contribuente si sottolinea come *"a fronte di una istanza di riesame dell'atto l'ufficio abbia l'obbligo giuridico: a) di esaminare l'istanza; b) di procedere al riesame dell'atto di cui si denuncia l'illegittimità; c) di comunicare l'esito dell'attività di riesame al contribuente istante. (...)"*.

Sotto un profilo temporale, inoltre, la comunicazione avrà particolari restrizioni, dato che *"gli uffici, (...), si adopereranno affinché il riesame venga effettuato (e l'esito venga comunicato) entro un termine ragionevole che si può determinare in centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza (...)"*.

Da inerte, il comportamento si configurerà "grave", "quando il riesame venga espressamente negato senza alcuna ragione e in taluni casi legati al tempo trascorso, agli importi (superiori a un miliardo) ed a specifici errori.

La Direttiva D.R.E. Toscana 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1 chiarisce ancora che *"l'adozione dell'autotutela è discrezionale e non obbligatoria", ma "nei casi di palese illegittimità dell'atto, anche al di fuori dell'elencazione non tassativa di cui all'art. 2 del D.m. n. 37/1997, l'ufficio non è titolare di un potere discrezionale assoluto, (...)"*. Si parla infatti di "potere-dovere dell'ufficio di esaminare l'istanza" ritenendo questo un "obbligo giuridico a fronte del quale la parte risulta titolare di una posizione di interesse legittimo con conseguente possibilità di tutela (...), quanto meno in

*ordine ai vizi procedurali o alla carenza di motivazione”.*

La Direttiva D.R.E. Toscana 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1, in ordine alla comunicazione del provvedimento, *“rilevando che essa non è espressamente prevista dal D.m. n. 37/1997” chiarisce anch’essa, come la prassi precedentemente citata, che “sia nel caso di diniego che di accoglimento dell’istanza è opportuno che la decisione dell’ufficio venga sempre comunicata al contribuente”.*

Dunque la stessa Amministrazione finanziaria ammette che nonostante vi sia una carenza legislativa, specifica per la materia, sia *“opportuno”* in ogni caso di comunicare, con provvedimento motivato, all’esito del procedimento del riesame, le conclusioni a cui si è giunti al termine di quest’ultimo.

A differenza di quanto disposto nella Circolare D.R.E. Lombardia del 7 aprile 2000, n. 11/28093 non viene fissato un termine entro il quale deve pronunciarsi, pena inerzia, sostenendo comunque che il *“fattore temporale ha un peso decisivo”.*

Si specifica poi che le conseguenze della mancata revisione (il riferimento è al giudizio e alle spese dello stesso) saranno elementi da considerare nella valutazione delle carriere del personale dipendente.

### **L’intervento della Corte Costituzionale del 2017**

Il quadro riferito ai primi anni del nuovo millennio, come si vede, è quello di un’autotutela tributaria fortemente connotata e con peculiarità proprie rispetto all’istituto di carattere amministrativo, pienamente normata e con interventi di prassi decisamente orientati verso l’idea, del *“potere-dovere”* e al tempo stesso

dettagliati e precisi.

Ma come accade spesso nelle questioni tributarie (si veda ad esempio la vicenda del contraddittorio endoprocedimentale preventivo nel periodo 2013-2014 e la svolta delle Sezioni Unite nel dicembre 2015) a momenti di apertura a favore del contribuente possono seguire passaggi successivi in senso decisamente restrittivo.

In questo ambito la sentenza 191 depositata il 13 luglio 2017 della Corte Costituzionale segna una svolta rilevante. L’allora redattrice De Pretis, professore ordinario di diritto amministrativo, contribuisce allo sviluppo di argomentazioni molto più vicine a tale branca giuridica che alla storia dell’autotutela tributaria che abbiamo sin qui illustrato.

La Consulta nel caso specifico viene chiamata a decidere della possibile illegittimità costituzionale dell’art. 2-*quater*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell’art. 19, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Ciò in quanto la regola processual tributaria non prevede l’impugnazione del diniego di autotutela e la regola specifica sull’autotutela non contempla il caso di silenzio-rifiuto, eventualmente impugnabile anch’esso.

Nelle premesse della Consulta si evidenzia la differenza di base tra a autotutela tributaria ed amministrativa. Differenza citata però più in modo programmatico che reale. Si menzionano poi le regole normative, secondo le quali è previsto, in particolare, che l’amministrazione finanziaria possa annullare d’ufficio i propri atti illegittimi o infondati anche in pendenza di giudizio e anche se si tratta di atti non impugnabili (art. 2-*quater*,



comma 1, D.L. n. 564 del 1994) e che, in caso di “grave inerzia” dell’ufficio che ha adottato l’atto illegittimo, può intervenire “in via sostitutiva [la] Direzione regionale o compartimentale dalla quale l’ufficio stesso dipende” (art. 1, D.M. n. 37/1997). Sono previsti, inoltre, espressamente alcuni casi in cui l’amministrazione finanziaria possa procedere all’annullamento d’ufficio “senza necessità di istanza di parte” (art. 2) e dispone che nell’esercizio dell’autotutela “è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso” (art.3).

Si precisa poi che per la giurisprudenza della Corte di Cassazione, l’autotutela tributaria – che in questo dissimile dall’autotutela nel diritto amministrativo generale – costituisce un potere esercitabile d’ufficio da parte delle Agenzie fiscali, sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente. Il privato può, naturalmente, sollecitarne l’esercizio, segnalando l’illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso.

Per la Corte Costituzionale dunque non esiste un dovere dell’amministrazione di pronunciarsi sull’istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d’altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell’amministrazione finanziaria sull’istanza di autotutela non è

contestabile davanti ad alcun giudice.

### La giurisprudenza successiva

La Suprema Corte ha naturalmente applicato la Sentenza della Corte Costituzionale, nonché il precedente delle Sezioni Unite 2007 richiamato dalla Consulta.

Già pochi mesi dopo l’Ordinanza della sezione Tributaria del 24 ottobre 2017 n. 28069 (Pres. Cappabianca, Rel. Iannello) ha detto che occorre “...*ribadire il principio affermato da Cass., Sez. U, 16/02/2009, n. 3698, secondo il quale in tema di contenzioso tributario, l’atto con il quale l’Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all’ art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l’attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*”.

Ma il limite all’impugnabilità del diniego non sempre viene generalizzato. Ricordiamo ad esempio una sentenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (n. 10879 del 18 aprile 2019, Pres. Virgilio, Rel. Catalozzi) con la quale la Corte torna sulla questione del diniego di autotutela riprendendo l’orientamento ormai consolidato.

La Corte ricorda, sulla ricorribilità del diniego di autotutela, che tale atto non rientra nella previsione di cui all’art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, e non è, quindi, impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l’attività di autotutela è connotata nel caso specifico, sia perché, altrimenti,

si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

Inoltre un sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria.

Quindi per la Sezione Tributaria il contribuente, in riferimento al diniego di autotutela, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto impositivo, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

Maggiore apertura nell'ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019 della Sezione Tributaria (Pres. Crucitti, Rel. Di Marzio). La Corte ricorda che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'ampliamento della giurisdizione tributaria attuato mediante la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità innanzi al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'Ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono.

Quindi l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è suscettibile di una interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata

dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela – ancorché l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo – ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario.

Con tal sentenza viene espressamente affermato che pure *“in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti – e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere – secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio”*.

Ne consegue che “nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente”, Cass. sez. V, ord.

24.08.2018, n. 21146).

L'orientamento della Suprema Corte sulla impugnabilità del diniego per ragioni di interesse generale è arrivata di fatto ai nostri giorni. Consentendo a taluni giudici di merito di porre la questione per cui ragioni di interesse generale sono anche quelle derivanti dal rapporto di legalità alla base dell'imposizione, di fatto tornando, come si è già detto, a temi di trent'anni prima quando si parlava di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Come esempio valga la Sentenza n. 8177 della Corte di giustizia tributaria di primo grado Lazio Roma, Sez. XXI, depositata il 19 giugno 2023 (Pres. E Rel. Papa) in tema di impugnazione del diniego di autotutela tributaria.

La CGT ricorda che l'istituto dell'autotutela in materia tributaria si concretizza, nella potestà della pubblica amministrazione di procedere all'annullamento, alla revoca totale o parziale, alla rettifica ovvero alla riforma di un provvedimento illegittimo precedentemente adottato. Il fondamento normativo dell'autotutela tributaria, oltre che nel principio generale di legalità è da ricercare nell'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 e del relativo regolamento di esecuzione D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

Viene ricordato, appunto, che la Suprema Corte con orientamento costante ha statuito che le controversie relative agli atti di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria sono devolute alla cognizione del Giudice tributario, che può pronunciarsi solo, per ragioni di rilevante interesse generale, sulla legittimità del rifiuto espresso o tacito formatosi sull'istanza di annullamento in autotutela, senza esame della fondatezza o meno della pretesa tributaria. (Cass, SS.UU. n. 7388/2007).

Al tal fine appare opportuno richiamare l'orientamento costante della Corte Costituzionale sulla capacità contributiva, che viene considerata dalla Corte il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (*ex multis* Cort Cost sent n. 10/2015; n. 258/02, n. 341/2000)

In tale ottica la Corte quindi, riconosce le ragioni di rilevante interesse generale del ricorso, in ordine agli art. 97 Cost. in combinato con l'art. 53 e 3 Cost., che risultano violati dal diniego di autotutela impugnato, per mancato esame dei documenti e gli atti prodotti dal ricorrente alla luce dei documenti di prassi formati sui casi simili con conseguente obbligo per l'agenzia del riesame dell'istanza di autotutela ed accoglie il ricorso.

### **L'autotutela dopo la riforma dello "statuto"**

Il D.Lgs. 219 del 30 dicembre 2023 riforma lo "Statuto del contribuente" (Legge 27 luglio 2000, n. 212) operando alcuni inserimenti dopo l'articolo 10-*bis* che come è noto si occupa di antielusione ed abuso del diritto. Viene creato un nuovo articolo 10-*ter* in tema di principio di proporzionalità e, rilevanti ai nostri fini, un articolo 10-*quater* rubricato "Esercizio del potere di autotutela obbligatoria" e un articolo 10-*quinquies* dedicato invece ad "Esercizio del potere di autotutela facoltativa".

Secondo l'articolo sull'autotutela obbligatoria l'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia

all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Come si vede in gran parte vengono ripresi i casi già previsti dal D.M. 37/1992.

Si precisa che l'obbligo di annullamento non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Quanto alla sentenza passata in giudicato la norma non distingue se il giudicato sia nel merito o si tratti di questioni formali (es. inammissibilità o improcedibilità). Tanto meno tra questioni di merito esaminate o meno dal giudice. Vedremo se la giurisprudenza ripristinerà in qualche modo la precedente lettura, che appare del tutto corretta.

Infine una regola sulla responsabilità dei funzionari sulle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria. Il terzo comma prevede che la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge

14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni sia limitata alle ipotesi di dolo.

Quanto all'autotutela facoltativa il successivo articolo 10-*quinquies* prevede che fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Quanto alla responsabilità del funzionario, anche in questo caso si applica il comma 3 dell'articolo 10-*quater* con la limitazione al caso di dolo.

Va evidenziata la differenza tra autotutela "obbligatoria" (con l'espressione "*l'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento*") e autotutela "facoltativa" ("*l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento*"). A parte il termine "obbligatoria" che qualifica la prima, togliendo tutte le incertezze sin qui esaminate, le due norme differiscono sensibilmente, come si vede bene, dal lato letterale.

Ciò si traduce evidentemente nel profilo di impugnabilità del diniego, nell'uno e nell'altro caso.

### **I riflessi nel processo tributario**

La enunciazione contenuta all'articolo 19 del D.Lgs. 546 del 31 dicembre 1992, come è noto e come si è detto in precedenza, non è tassativa. Ma certamente gli atti elencati specificamente nel corpo della norma sono autonomamente impugnabili. Significativo allora che dopo la lettera g)

del primo comma, il testo di riforma del processo tributario (D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 220) abbia introdotto:

- ✓ “g-bis) il rifiuto espresso o tacito sull’istanza di autotutela nei casi previsti dall’articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212L. 27/07/2000, n. 212;
- ✓ g-ter) il rifiuto espresso sull’istanza di autotutela nei casi previsti dall’articolo 10-*quinquies* della legge 27 luglio 2000, n. 212”

L’impugnazione dell’autotutela obbligatoria (lett. g-*bis*) prevista dall’articolo 10-*quater* dello statuto nei casi in cui l’amministrazione finanziaria deve procedere in tutto o in parte all’annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all’imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei casi di manifesta illegittimità dell’atto o dell’imposizione in una specifica serie di ipotesi (errore di persona, errore di calcolo, errore sull’individuazione del tributo, errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall’amministrazione finanziaria, errore sul presupposto d’imposta, mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza). Si può impugnare il diniego espresso in relazione alle motivazioni addotte. Come già detto l’autotutela obbligatoria non ha impulso per motivi sui quali è intervenuta la sentenza passata in giudicato favorevole all’amministrazione finanziaria “nonché in caso di atti definitivi dopo che è decorso un anno dalla data in cui la sentenza è divenuta definitiva per mancata impugnazione dell’atto viziato” (secondo comma del citato articolo 10-*quater*).

Quanto al diniego tacito il testo dell’articolo 10-*quater* va poi incrociato con l’articolo

21 del D.Lgs. 546/92 riformato.

L’art. 21 (rubricato “Termine per la proposizione del ricorso”), comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992 prescrive che “il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato”. Il successivo comma 2 stabilisce che “Il ricorso avverso il rifiuto tacito di cui all’articolo 19, comma 1, lettere g) e g-*bis*), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d’imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

Quindi il silenzio rifiuto sull’istanza di autotutela si perfeziona, come quello sull’istanza di rimborso, decorsi novanta giorni dalla domanda. A differenza del rimborso però, se non sussiste un presupposto per la restituzione a nostro parere il termine per impugnare torna quello ordinario dei sessanta giorni (dal novantesimo predetto).

L’impugnazione dell’autotutela facoltativa (lett. g-*ter*) nei casi previsto dall’articolo 10-*quinquies* dello “Statuto” prevede che l’amministrazione possa comunque procedere all’annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all’imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell’infondatezza dell’atto o dell’imposizione. Si può impugnare solo il diniego espresso.

## Conclusioni

I primi commenti alla riforma dell'autotutela tributaria non sono tutti positivi e secondo taluni autori si è verificato un indebolimento dell'autotutela<sup>3</sup>.

Ci limitiamo a rilevare alcuni elementi, che riteniamo non completamente negativi.

Prima di tutto l'autotutela "obbligatoria". Come si legge nei primi commenti se la Legge prevede un obbligo la regola va applicata in tutti i casi in cui non sia espressamente qualificata come inapplicabile. Quindi l'atto definitivo per mancata impugnazione (la classica PEC non vista) deve essere riesaminato. E sulla base dei motivi del riesame (o sulla base del silenzio-rifiuto) si potrà interessare il Giudice.

D'altro canto tale opzione non è applicabile all'infinito e decorso un anno dalla definitività dell'atto l'autotutela diviene facoltativa, con possibilità dell'amministrazione di non rispondere affatto come accadeva dopo la sentenza della Consulta del 2017 nella quasi totalità dei casi.

Ma anche questo pare coerente con un elementare principio di certezza del diritto.

Infine con l'abolizione dell'istituto della mediazione l'autotutela obbligatoria va a colmare il vuoto della necessità di una fase pre-processuale di riesame dell'atto, con la prospettiva successiva di un possibile contenzioso e con tutte le motivazioni esplicitate dall'una e dall'altra parte (cosa che non avviene per esempio nella procedura di accertamento con adesione).

Riesame che in fin dei conti neppure in

precedenza era svolto da un organo terzo (per qualcuno giustamente) e che quindi viene svolto come prima obbligatoriamente (salvo conseguenze negative possibili in giudizio) e dallo stesso Ufficio che ha emesso l'atto.

Occorrerà naturalmente del tempo per capire meglio le novità e le possibili letture delle norme riformate. Ma qualcosa potrebbe essere cambiato in positivo.

<sup>3</sup> Cfr, Lorenzo Del Federico: "Nodo del doppio binario per l'autotutela", Il Sole 24 Ore 12 aprile 2024.





# Il “ricatto” dei rimborsi fiscali: la compensazione volontaria diventa compensazione forzata

di - Maurizio Villani e Antonella Villani

Avvocato tributarista e Dottore in Giurisprudenza

*Lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione introduce una modifica di dubbia legittimità in tema di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo.*

*In particolare, è previsto che al contribuente che abbia omesso di pagare una o più cartelle e che non abbia accettato la compensazione volontaria, il rimborso dei crediti fiscali sarà congelato fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello della domanda, in vista dell'avvio di una procedura esecutiva. Fanno eccezione i rimborsi per importi fino a € 500,00, i quali potranno sempre essere compensati in quanto non soggetti a verifica.*

## Premessa

La Legge Delega n. 111 del 09 agosto 2023, recante “Delega al Governo per la riforma fiscale”, tra le riforme in materia fiscale, ha previsto all’art. 18 il riordino della procedura della riscossione incrementandone l’efficienza e snellendo le procedure in termini di semplificazione, di economicità, di imparzialità e di obiettivi di risultato.

In attuazione della citata legge delega, il Consiglio dei Ministri dell’11.03.2024 ha approvato, in esame preliminare, un decreto legislativo che introduce disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione. In linea generale, il testo si pone quale obiettivo quello di assicurare al sistema maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza, in un appropriato bilanciamento con i diritti dei contribuenti, prevedendo:

- ✓ una **pianificazione annuale** per l’Agenzia delle entrate-riscossione (AdER), volta ad assicurare la salvaguardia dei crediti tributari affidati dai vari Enti mediante il tempestivo tentativo di notifica della cartella di pagamento e degli atti interruttivi della prescrizione e la conseguente tempestiva gestione delle attività di recupero;
- ✓ a decorrere dal 2025, l’istituto del **“discarico automatico”** dei ruoli affidati ad AdER decorsi 5 anni dal loro affidamento, ad eccezione di quelli i cui crediti sono oggetto di procedure esecutive, concorsuali o di accordi di ristrutturazione del debito ai sensi del codice della crisi d’impresa. Il discarico non comporterà automaticamente l’estinzione del debito; pertanto, l’Ente creditore potrà provvedere autonomamente alla riscossione del credito non prescritto o, in presenza di *“nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali del debitore”*, riaffidarlo ad AdER. L’agente potrà definire la contestazione in via agevolata, pagando una somma pari ad un ottavo dell’importo del credito affidato oltre interessi (di un terzo in caso di mancata definizione agevolata o in assenza di ricorso alla Corte dei conti). La responsabilità amministrativa e contabile dell’agente della riscossione sarà limitata ai casi di dolo, nonché ai casi di colpa grave nelle ipotesi di decadenza o prescrizione del diritto di credito. Si prevede, inoltre, la costituzione di un’apposita Commissione, per individuare possibili soluzioni legislative, per i discarichi dei ruoli affidati ad AdER dal 2000 al 2024. E’, inoltre, dettata una specifica disciplina per le cosiddette *“risorse proprie tradizionali”* dell’Unione

Europea e per le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato, poiché non soggette al discarico automatico e alla reinscrizione a ruolo.

- ✓ in tema di **dilazione di pagamento**, una progressiva estensione del numero massimo di rate per la rateizzazione ordinaria dei debiti fiscali dalle attuali 72 a 120. In caso di comprovato peggioramento della situazione economica del debitore, il periodo può essere prorogato di una sola volta per un periodo di pari durata;
- ✓ un’estensione delle ipotesi di **concentrazione della riscossione nell’accertamento**;
- ✓ specifiche regole in tema di **responsabilità sussidiaria**;
- ✓ alcune modifiche sulle procedure amministrative e sugli adempimenti connessi all’erogazione dei **rimborsi fiscali** di competenza dell’Agenzia delle entrate in presenza di debiti iscritti a ruolo a carico dei beneficiari.

Ciò posto, con specifico riferimento all’ultimo punto (compensazioni tra rimborsi e importi iscritti a ruolo) si evidenzia che tra le novità introdotte dallo schema di decreto legislativo vi è una modifica che, di fatto, comporta un vero e proprio *“ricatto”* per il contribuente.

### **Le novità introdotte dallo schema di decreto legislativo in materia di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo**

Al fine di comprendere appieno quanto in argomento, occorre partire dall’art.

15 dello schema di decreto legislativo, rubricato *“Disposizioni in materia di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo”*, ai sensi del quale:

<<  
**ART. 15**

(Disposizioni in materia di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo)

**1.** *All’articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) al comma 1):

1) dopo le parole: «rimborso d’imposta», sono inserite le seguenti: «di ammontare superiore a cinquecento euro comprensivi di interessi»;

2) le parole: «iscritto a ruolo» sono sostituite dalle seguenti: «inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento»;

3) le parole: «sulla contabilità di cui all’articolo 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1° febbraio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 28 del 4 febbraio 1999» sono sostituite dalle seguenti: «sulle contabilità speciali di cui all’articolo 3, comma 2, del decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 10 febbraio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011»;

b) *al comma 4, dopo il primo periodo, è aggiunto, in fine, il seguente: «In tal caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell’agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell’anno successivo a quello di messa a disposizione, per l’avvio dell’azione esecutiva.»;*

c) *il comma 5 è abrogato;*

d) *il comma 6 è sostituito dal seguente:*

*«6. Con regolamento del Ministro dell’economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l’applicazione del presente articolo.».*

**2.** *All’articolo 20-bis del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) al comma 1, primo periodo, dopo le parole: «Agenzia delle entrate» sono inserite le seguenti:

«nonché dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono dell’Agenzia delle entrate-riscossione.»;

b) il comma 1, secondo periodo, è soppresso;

c) il comma 2 è abrogato.

**3.** *L’articolo 24, comma 1, del regolamento approvato con decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567, è abrogato.*

**4.** *Le disposizioni dell’articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano anche ai rimborsi delle imposte indirette erogati dall’Agenzia delle entrate.*

**5.** *Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 1, lettera d).*

>>.

L’art. 15 dello schema di decreto legislativo di riforma del sistema nazionale della riscossione:

✓ al comma 1, incide notevolmente sull'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/1973, rubricato "Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta", modificando la procedura amministrativa e gli adempimenti connessi all'erogazione dei rimborsi fiscali di competenza dell'Agenzia delle entrate in presenza di debiti iscritti a ruolo a carico dei beneficiari. Giova brevemente rammentare che con l'art. 28-ter D.P.R. 602/73 il legislatore ha introdotto, nel sistema della riscossione tributaria, quello strumento civilistico di estinzione dell'obbligazione che si verifica allorché due soggetti sono contestualmente creditore e debitore l'uno dell'altro di debiti reciproci omogenei, certi, liquidi ed esigibili, cosicché i debiti contrapposti si cancellano, fino alla concorrenza dello stesso valore;

✓ al comma 2, interviene sull'art. 20-bis del D. Lgs. n. 46/1999, rubricato "Ambito di applicazione dell'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602":

1. da un lato, ampliando le ipotesi in cui il pagamento delle entrate iscritte a ruolo potrà essere effettuato mediante la compensazione volontaria ex art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73. In particolare, saranno compensabili ex art. 28-ter cit. non solo le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia delle Entrate (come già prevede l'attuale formulazione) ma anche quelle iscritte a ruolo "dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono dell'Agenzia delle entrate-riscossione" e, dall'altro, sopprimendo il secondo periodo

del comma 1 e tutto il comma 2. (art. 15, comma 2, cit.);

2. sopprimendo il secondo periodo del primo comma dell'art. 20-bis nonché il comma 2;

✓ al comma 3, abroga l'art. 24, comma 1, del regolamento approvato con decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567, rubricato "Compensi e penalità per l'erogazione dei rimborsi", a norma del quale per ogni rimborso erogato tramite il concessionario del servizio della riscossione a quest'ultimo spetta un compenso di lire 25.000, da trattenersi in occasione del primo versamento utile alla sezione di tesoreria provinciale dello Stato (art. 15, comma 3, cit.);

✓ al comma 4, amplia il perimetro applicativo dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/1973, estendendone l'applicazione anche "ai rimborsi delle imposte indirette erogate dall'Agenzia delle entrate" (art. 15, comma 4, cit.);

✓ al comma 5, subordina l'applicazione delle modifiche all'adozione del sopra accennato regolamento del Mef (art. 15, comma 5, cit.).

### **Il "ricatto" celato nell'art 15, comma 1, lett. b), dello schema: il blocco dei rimborsi fiscali**

Come sopra accennato, nel modificare gli adempimenti connessi all'erogazione dei rimborsi fiscali in presenza di debiti iscritti a ruolo, l'art. 15 dello schema di decreto legislativo, al comma 1, lett. b), cristallizza in una fonte legislativa, l'automatismo

di blocco dei rimborsi al contribuente che abbia omesso il pagamento di una o più cartella e che abbia rifiutato la compensazione volontaria.

Per comprendere l'impatto normativo della suesposta novella, occorre preliminarmente valutare il quadro normativo di riferimento attualmente vigente.

### **3.1. Il vigente meccanismo di compensazione volontaria con crediti d'imposta**

Ai sensi dell'attuale formulazione dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/1973, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta:

- ✓ preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate deve verificare se il beneficiario risulta iscritto a ruolo. Nel caso in cui sia presente un'iscrizione a ruolo, la stessa Agenzia delle Entrate deve trasmettere, in via telematica, una specifica segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare. Le somme oggetto di eventuale compensazione sono accreditate sulle contabilità speciali di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto del 1° febbraio 1999 del Direttore Generale delle Entrate del Ministero delle Finanze, con specifica causale di versamento, vincolante ai fini dell'utilizzo delle somme da parte degli agenti della riscossione (art. 28-ter, comma 1, cit.);
- ✓ ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni se intende o meno

accettare tale proposta (art. 28 – *ter*, comma 2, cit.);

- ✓ in caso di accettazione della proposta di compensazione, avviene la compensazione tra rimborso e cartella e il contribuente ha comunque diritto all'eventuale residuo del rimborso. L'agente della riscossione movimentata le somme di cui al comma 1 e le riversa all'ente creditore entro il decimo giorno successivo alla riscossione (ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D. Lgs. n. 112/1999) (art. 28 – *ter*, comma 3, cit.);
- ✓ in caso di rifiuto della proposta di compensazione, il contribuente può ottenere l'intero rimborso dall'Agenzia delle Entrate. In tal caso, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle Entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione (art. 28 – *ter*, comma 4, cit.).

Nel silenzio normativo, in caso di rifiuto, le somme versate dall'Agenzia delle Entrate devono essere restituite all'Agenzia delle Entrate che provvede, in seguito, all'integrale rimborso delle somme.

Tuttavia:

- nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2008 n. 113218 (attuativo del richiamato art. 28-ter), alla lett. G) dell'Allegato 2 è stato così precisato:

*<< 1) in caso di esito negativo della proposta di compensazione, le somme che l'Agenzia delle Entrate aveva accreditato nella contabilità di cui al decreto del 1° febbraio*

1999 del Direttore Generale delle Entrate del Ministero delle Finanze restano su tale contabilità speciale, ai fini dello svolgimento delle attività di riscossione coattiva da parte del competente agente della riscossione;>>;

- nello stesso senso, il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012, al punto 4.3..

In altri termini, tali provvedimenti sembrerebbero legittimare un congelamento delle somme destinate ai rimborsi. A parere dello Scrivente, tale circostanza è del tutto illegittima in quanto il provvedimento attuativo non è autorizzato dalla fonte primaria a prevedere alcun tipo di “congelamento”;

✓ all’agente della riscossione spetta (art. 28-ter, comma 5, cit.):

1 - il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica dell’invito alla compensazione;

2 - nonché un rimborso forfettario pari a quello di cui all’art. 24, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze n. 567/1993, maggiorato del 50 %, a copertura degli oneri sostenuti per la gestione degli adempimenti attinenti la proposta di compensazione.

Infine, per mera completezza si segnala che, ai sensi dell’art. art. 28-ter, comma 6, cit., le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi previsti dal medesimo art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73 e le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali di cui al comma 1, nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei

rimborsi delle spese previsti dal comma 5 sono state rispettivamente approvate e stabilite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 113218/2008 e provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012.

### **3.2. Il meccanismo di compensazione volontaria con crediti d’imposta come riscritto dallo schema di decreto**

La suesposta procedura di pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d’imposta è modificata e, in parte, riscritta dall’art. 15, comma 1, dello schema di decreto legislativo recante “Disposizioni per la revisione del sistema nazionale della riscossione”, approvato in esame preliminare dal Governo.

In particolare, la formulazione proposta prevede:

✓ in primo luogo, che il pagamento mediante compensazione volontaria potrà operare esclusivamente per i rimborsi di ammontare superiore ad € 500,00 comprensivi di interessi (art. 15, co. 1. lett. a), n. 1), dello schema);

✓ che la verifica del beneficiario del rimborso dovrà effettuarsi non più sull’esistenza dei debiti iscritti a ruolo (come previsto dall’attuale formulazione dell’art. 28-ter cit.) bensì sull’esistenza di inadempimenti rispetto all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, in analogia alle previsioni di cui all’art. 48-bis del D.P.R. n. 602/73 (rubricato “Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni”) (art. 15, co. 1. lett. a), n. 2), dello schema);

✓ che l’Agenzia delle Entrate dovrà mettere a disposizione di AdER le somme da rimborsare non più sulla

contabilità speciale per l'effettuazione dei rimborsi da conto fiscale (ex art. 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1° febbraio 1999) bensì su apposite contabilità speciali di nuova istituzione, intestate agli agenti della riscossione ed aperte presso le competenti sezioni di Tesoreria dello Stato. (ex articolo 3, comma 2, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 10 febbraio 2011) (art. 15, co. 1. lett. a), n. 3), dello schema);

- ✓ che, in caso di rifiuto della proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo ovvero in caso di mancato tempestivo riscontro alla stessa, le somme da rimborsare dovranno restare a disposizione dell'agente della riscossione fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva (art. 15, co. 1. lett. b), dello schema);
- ✓ che non saranno più dovuti il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica della proposta di compensazione nonché il rimborso forfetario ex art. 24 del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze n. 567/1993, maggiorato del 50 % (art. 15, co. 1. lett. d), dello schema);
- ✓ infine, che le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l'applicazione dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73, tra cui il compenso spettante all'agente della riscossione, dovranno essere stabilite con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge n. 400/88.

Dunque, il comma 6 dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73 viene interamente riscritto dall'art. 15, comma 1, lett. d), dello schema di decreto legislativo in commento (art. 15, co. 1. lett. d), dello schema).

### **3.3. Il nuovo meccanismo normativizza il "blocco dei rimborsi fiscali"**

Ebbene, tra le novità introdotte dallo schema di decreto legislativo, particolare attenzione (e allarme) merita "l'aggiunta" di cui all'art. 15, co. 1. lett. b), dello schema che, di fatto, cristallizza sul piano normativo il blocco totale del rimborso delle imposte per i beneficiari con debiti iscritti a ruolo (*rectius*: cartella di pagamento non pagata) che non eseguono la compensazione volontaria.

In particolare, secondo lo schema di decreto, nell'ipotesi in cui:

- ✓ il contribuente decida di non compensare il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo;
- ✓ ovvero in caso di mancato tempestivo riscontro alla segnalazione da parte di AdER,

le somme da rimborsare, anziché essere restituite all'Agenzia delle Entrate, saranno "congelate" dall'agente per la riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio delle azioni esecutive.

Come sopra evidenziato, siffatta circostanza attualmente non è prevista da alcuna fonte legislativa (l'art. 28-ter, al comma 4, cit. si limita a prevedere che "4. *In caso di rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia*

delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione") bensì è contenuta in due provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (2008 e 2012).

Sul punto, si rende necessaria una precisazione relativa, in modo particolare, alla natura ed agli effetti dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Ai sensi dell'art.23 della Costituzione nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base ad una legge dello Stato.

Dal detto principio consegue che solo la legge, e giammai un atto amministrativo, può imporre un tributo o comunque determinare aliquote o basi imponibili che accrescano il peso fiscale per il contribuente.

Invero, l'attività della Pubblica Amministrazione si deve svolgere nel rispetto della legge e dei regolamenti e si esplica mediante l'emanazione di atti e provvedimenti che sono espressione della potestà amministrativa per la cura concreta di interessi pubblici con effetti diretti verso singoli soggetti o anche verso una pluralità di destinatari determinati o anche solo determinabili.

In tal senso, come evidenziato dalla Corte di Cassazione, Sezione U, Civ. con sentenza del 28 novembre 1994, n. 10124:

*<<Com'è noto, i caratteri che, sul piano del contenuto sostanziale, valgono a differenziare i regolamenti dagli atti e provvedimenti amministrativi generali, vanno individuati in ciò, che questi ultimi costituiscono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono diretti alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma*

*determinabili; i regolamenti, invece, sono espressione di una potestà normativa attribuita all'Amministrazione, secondaria rispetto alla potestà legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all'ordinamento giuridico esistente, con precetti che presentano, appunto, i caratteri della generalità e dell'astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell'applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono. (...)>>.*

Del tutto diversi, per la natura e per gli effetti, dai regolamenti e dai provvedimenti della P.A. sono i c.d. documenti di prassi (Circolari, Direttive e Risoluzioni) che non hanno né carattere né efficacia normativa, in quanto privi del potere di innovare l'ordinamento giuridico e nemmeno valore provvedimentale, poiché non hanno come destinatari soggetti estranei all'amministrazione, ma costituiscono atti diretti agli organi ed uffici periferici sottordinati con cui l'Amministrazione fornisce indicazioni interpretative e istruzioni circa le modalità con cui dovranno comportarsi i propri dipendenti ed uffici.

Tanto premesso e tornando al caso di specie, ai sensi del vigente art. 28-ter al comma 6, cit.:

- ✓ le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi e le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali,
- ✓ nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei rimborsi delle spese,

dovevano essere approvate e stabilite con provvedimenti del Direttore dell'Agenzia



delle entrate. Ebbene, le suddette specifiche tecniche e modalità operative sono state adottate con i seguenti provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate:

- ✓ provvedimento n. 113218/2008 recante *“Provvedimento di approvazione delle specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi previsti dall’articolo 28-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, che disciplina il pagamento dei ruoli con la compensazione volontaria con i crediti erariali, nonché delle relative modalità di movimentazione e rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali.”;*
- ✓ provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012, recante *“Modalità di trasmissione dei flussi informativi previsti dall’articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, nonché delle relative modalità di movimentazione e rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali.”.*

Tuttavia, nel dettare le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l’applicazione dell’art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73 è evidente che i suddetti provvedimenti hanno operato un “eccesso di potere” nel prevedere che, in caso di esito negativo della proposta di compensazione, le somme che l’Agenzia delle Entrate aveva accreditato nella contabilità speciale restino su tale contabilità speciale, ai fini dello svolgimento delle attività di riscossione coattiva da parte del competente agente della riscossione.

Tale questione è, ad ogni modo, superabile se si considera che detti provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate sono

fonti secondarie.

Invece, con la formulazione proposta dallo schema di decreto legislativo, il “blocco dei rimborsi” verrebbe previsto da una norma di legge.

### **Osservazioni conclusive**

Nella formulazione proposta dallo schema, la procedura di compensazione volontaria tra somme iscritte a ruolo e crediti d’imposta:

- ✓ in sede di erogazione di un rimborso d’imposta di ammontare superiore a € 500,00 comprensivo di interessi, l’agenzia delle Entrate verifica se il beneficiario risulta inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all’agente della Riscossione che ha in carico il ruolo (comma 1);
- ✓ ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, l’agente della riscossione notifica all’interessato una proposta di compensazione tra il credito d’imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l’azione di recupero e invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni se intende accettare la proposta (comma 2);

a questo punto:

1. se il contribuente accetta la proposta, l’agente della riscossione movimenta le somme di cui al comma 1 e le riversa all’ente creditore, entro i limiti dell’importo complessivamente dovuto a seguito dell’iscrizione a ruolo (comma 3);

2. se il contribuente rifiuta la proposta o non dia riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della Riscossione comunica in via telematica all'agenzia delle Entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione. In questo caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva (comma 4).

A parere dello scrivente, il meccanismo come delineato dal Legislatore delegato è del tutto illegittimo e va riformato nella parte in cui prevede che, in caso di rifiuto da parte del contribuente della compensazione volontaria, le somme da rimborsare restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva.

Nei fatti, in ipotesi rifiuto della compensazione volontaria da parte del contribuente, sembrerebbe essere riconosciuta all'AdER la possibilità di "congelare" le somme che il contribuente vanta a credito nei confronti dell'Agenzia delle Entrate così obbligandolo a provvedere all'integrale pagamento della cartella o delle cartelle al fine di ottenere il diritto al rimborso.

In particolare, a parere dello Scrivente, la frase aggiunta all'art. 15, co. 1, lett. b) dello schema di decreto comporta:

**ECESSO DI DELEGA:** innanzitutto, vi è un eccesso di delega da parte del Governo nell'esercizio del potere delegato dal Parlamento. Ed invero, ai sensi dell'**art. 18 della L. 111/2023 (Legge delega):**

<< *Articolo 18*

*Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione*

**1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema nazionale della riscossione, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali:**

**a) incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato, anche attraverso:**

*1) la pianificazione annuale, da concordare con il Ministero dell'economia e delle finanze, delle procedure di recupero che l'agente della riscossione deve svolgere, anche secondo logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, in relazione al valore degli stessi;*

*2) il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle interessate da dilazioni di pagamento, e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili;*

*3) la possibilità per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, quando divengano noti nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali, ovvero di affidare in concessione a soggetti privati,*

tramite una procedura di gara ad evidenza pubblica, la gestione della riscossione coattiva delle predette somme, secondo le procedure di cui al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dietro pagamento di una commissione pari a una percentuale dell'importo effettivamente riscosso;

4) la salvaguardia del diritto di credito, mediante il tempestivo tentativo di notificazione della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, nonché, nella misura e secondo le indicazioni contenute nella pianificazione di cui al numero 1), di atti interruttivi della prescrizione;

5) la gestione del processo di recupero coattivo in conformità alla pianificazione di cui al numero 1);

6) la tempestiva trasmissione telematica delle informazioni relative all'attività svolta;

7) una disciplina transitoria dei tentativi di recupero delle somme contenute nei carichi già affidati all'agente della riscossione, tenendo conto della capacità operativa dello stesso agente;

8) la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, prevedendola in presenza di dolo e, inoltre, nei soli casi in cui dal mancato rispetto, per colpa grave, delle disposizioni adottate in attuazione del principio di cui al numero 4) sia derivata la decadenza o la prescrizione del diritto di credito, con possibilità, in tali casi, di definizione abbreviata delle relative controversie e di pagamento in misura ridotta delle somme dovute;

9) l'individuazione in via tassativa dei casi in cui si configuri, in capo a persone fisiche o giuridiche che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici, di qualsiasi natura, l'obbligo di resa del conto;

10) l'attribuzione al Ministero dell'economia e delle finanze del potere di verificare la conformità dell'attività di recupero dei crediti affidati all'agente della riscossione alla pianificazione di cui al numero 1), nel rispetto dei seguenti principi di economicità ed efficacia:

10.1) per i crediti tributari erariali, determinare i criteri di individuazione delle quote automaticamente discaricate da sottoporre al controllo, in misura compresa tra il 2 per cento e il 6 per cento delle stesse quote, e delle modalità, anche esclusivamente telematiche, di tale controllo;

10.2) per i restanti crediti, determinare i criteri di individuazione delle quote da sottoporre a controllo, nella misura massima del 5 per cento;

**b)** assicurare un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'Amministrazione finanziaria;

**c)** favorire l'uso delle più evolute tecnologie e delle forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione ed eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguente riduzione dei costi;

**d)** modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista della stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate;

**e)** potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso:

1) il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione, al fine di anticipare l'incasso, da parte di quest'ultimo, delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, anche attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera h), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;

2) l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero;

3) la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari, che non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo, anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'articolo 75-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore;

**f)** individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse,

all'Agenzia delle entrate, in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione;

**g)** nell'introdurre il nuovo modello organizzativo di cui alla lettera f), garantire la continuità del servizio della riscossione attraverso il conseguente trasferimento delle risorse strumentali nonché delle risorse umane senza soluzione di continuità;

**h)** semplificare e accelerare le procedure relative ai rimborsi;

**i)** rivedere la disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione;

**l)** prevedere una disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti che assicuri un corretto equilibrio tra la tutela del credito erariale e il diritto di difesa.

**2. Le disposizioni di cui al comma 1, lettera a), numeri 2) e 3), e lettera d), non si applicano per la revisione del sistema della riscossione delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020.**

**3. Per la revisione del sistema della riscossione dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi previste dal titolo III del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, il Governo osserva altresì, oltre ai principi e criteri direttivi di cui al comma 1, ad eccezione di quanto previsto dalla lettera d), i seguenti principi e criteri direttivi specifici:**

**a)** rivedere il sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa

sull'energia elettrica e sul gas naturale fornita a consumatori finali o autoconsumati, al fine di superare, in particolare, l'attuale sistema di versamento dell'imposta e di correlare i versamenti dell'accisa ai quantitativi di energia elettrica e di gas naturale venduti o autoconsumati nel periodo di riferimento;

**b)** rimodulare e armonizzare i termini previsti per la decadenza dal diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto all'imposta.

**4. I principi e criteri direttivi di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle disposizioni da adottare in relazione agli agenti della riscossione degli enti territoriali.>>.**

Da una lettura del citato articolo, emerge che la materia dei rimborsi è affrontata alle lett. h) e i) del primo comma, ove nulla è precisato in merito al congelamento dei rimborsi.

**VIOLAZIONE DI UN DIRITTO COSTITUZIONALE:** ciò si aggiunga la considerazione che il diritto al rimborso di quanto indebitamente versato è un diritto costituzionale del cittadino che trova pieno conforto nell'articolo 2 della Costituzione e il cui perimetro di garanzia e tutela è il diritto alla piena reintegrazione patrimoniale. In questa cornice operano i principi di tutela dell'affidamento e della buona fede a favore del contribuente, l'imparzialità e la trasparenza dello Stato fiscale. Sul piano giuridico, quindi, il diritto di restituzione è un diritto costituzionale che deve essere sempre garantito nella sua pienezza dalle leggi dello Stato.

**ILLEGITTIMA RIDUZIONE DELL'IMPORTO DA RIMBORSARE:** peraltro, si evidenzia che nel prevedere che *"le somme (...) restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio*

*dell'azione esecutiva.»* il Legislatore delegato pone in essere un'illegittima riduzione dell'importo da rimborsare.

**VIOLAZIONE DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI INTERESSI PER RITARDATO RIMBORSO:** il D. M. 21 maggio 2009, determina tutti i tassi di interesse per la riscossione e il rimborso dei tributi, diversificando tra le varie forme di prelievo.

Con specifico riferimento agli interessi per ritardato rimborso delle imposte (articolo 1 D. M. 21 maggio 2009), sono dovuti nella misura del 2 per cento annuo ovvero dell'1 per cento semestrale:

- ✓ gli interessi per ritardato rimborso di imposte pagate e per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata (articoli 44 e 44-bis del DPR n. 602 del 1973;
- ✓ gli interessi per i rimborsi in materia di imposta sul valore aggiunto (articoli 38-bis e 38-ter del DPR n. 633 del 1972 decreto IVA);
- ✓ gli interessi per i rimborsi dell'imposta di successione (articoli 42, comma 3, e 37, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990) e delle imposte ipotecaria e catastale (articolo 13, comma 4, del d.lgs. n. 347 del 1990);
- ✓ gli interessi per i rimborsi delle somme non dovute per tasse e imposte indirette sugli affari (articoli 1 e 5 della citata legge n. 29 del 1961).

E' evidente che, se le somme da rimborsare saranno trattenute dall'AdER, gli interesse di cui sopra non saranno computati e liquidati.

In conclusione, a parere dello Scrivente, il periodo aggiunto dall'art. 15, co. 1, lett. b), dello schema – ove all'art. 28-ter, dopo

il comma 4 è aggiunto il seguente periodo:  
*«In tal caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva.»*; - è da

cancellare in quanto, in ipotesi di rifiuto alla compensazione volontaria, AdER non può bloccare le somme versate sugli appositi fondi dall'Agenzia delle Entrate ma deve procedere all'integrale legittimo rimborso.



## **La corretta interpretazione dell' art 90, comma 8, legge 289/2002, in ordine al regime fiscale delle somme di sponsorizzazione erogate alle ASD**

di - Luciano Sorgato

*Dottore Commercialista*

In ordine al regime fiscale delle spese di sponsorizzazione di cui all' art. 90, comma 8°, Legge 289/2002, ancora oggi si registrano anomale condotte valutative da parte dei Verificatori, che ritengono lecito assoggettare all'ordinario esame sull'inerenza tali erogazioni pecuniarie.

Premesso che la Corte di Cassazione ha già in più occasioni avvertito tale scrutinio valutativo dell'Amministrazione finanziaria, evidenziandone l'incoerenza sistematica, in tale approfondimento si vuole evidenziare le principali incongruenze interpretative esposte nella circ. 21/E del 2003, che ancora oggi rappresenta per i Verificatori la principale base interpretativa di riferimento.

La verifica sulla corretta portata interpretativa dell'art. 90, comma 8°, Legge 289/2002 deve, quindi, necessariamente dipartire dall'esame della circ. n. 21/E

del 2003, per la quale testualmente:- *“la norma in esame provvede a qualificare ex lege le spese in questione come spese di pubblicità, in quanto tali integralmente deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art 109, comma 5, TUIR, senza che per esse, pur nel limite quantitativo massimo di 200.000,00 euro, debba porsi la questione che siano qualificabili come spese di pubblicità o di rappresentanza secondo il dettato dell'art 108 TUIR. L'agevolazione normativa non arriva, invece, a stabilire una intangibilità integrale da parte del Fisco delle predette spese, le quali, in ogni caso, dovranno rispettare i criteri di effettività e di inerenza stabiliti per qualsivoglia costo l'imprenditore intenda dedurre dal proprio reddito.”.*

In ordine a tale passo della circolare di prassi ed in via preliminare, appare corretto sottolineare come, qualora la norma in

scrutinio avesse effettivamente inteso perseguire il limitato scopo di ricondurre un contratto di sponsorizzazione nel paradigma delle spese di pubblicità, riassumerebbe un significato normativo del tutto inutile, dal momento che, già sotto il profilo civilistico, l'unitario orientamento dottrinale ritiene che la sponsorizzazione vada ricompresa tra i contratti di pubblicità. Ma l'illogicità esegetica più evidente del citato passo, risiede nella mancanza di ogni scrutinio in ordine agli intenti legislativi perseguiti con la catalogazione fiscale della spesa di sponsorizzazione alla stregua di una spesa di pubblicità, con l'interdizione, sino alla soglia di 200.000,00 euro, di ogni sindacato di merito riservato all'Amministrazione finanziaria. In altri termini, anche ritenendo che il legislatore avesse fiscalmente inteso assoggettare in ogni caso, attraverso una presunzione legale assoluta, la spesa di sponsorizzazione in questione alla disciplina tributaria della spesa di pubblicità, anziché a quella della spesa di rappresentanza, l'intento legislativo non potrebbe che essere quello di rinforzarne, per convenzione legislativa, proprio la natura di spesa pienamente inerente e sinergica con il programma d'impresa dell'erogante, allo scopo di consentirgli in ogni caso il pieno diritto di deduzione. La natura convenzionale (per input legislativo) di spesa di pubblicità è proprio perché potrebbe trattarsi di spesa non capace di instaurare un intenso rapporto di causale sinergia con l'operatività d'impresa e per tale motivo venire derubricata a spesa di rappresentanza in sede di verifica.

Ora, ritenere che lo scopo del legislatore, con la norma in questione, sia stato quello di connotare come spesa di pubblicità la somma erogata ad una ASD (sino all'importo di 200.000,00 euro), al preciso scopo di interdirla lo scrutinio

in ordine all'alternativa natura di spesa di rappresentanza (distinta da quella di pubblicità proprio in quanto dotata di inerenza attenuata) e poi pretendere di assoggettarla all'ordinario scrutinio dell'inerenza (ex art 109, 5° comma Tuir), secondo le normali prerogative di efficace relazione causale costi-benefici, riesce solo a rappresentarsi come un manifesto caso di irrazionale esercizio di esegesi della legge.

Che intento legislativo potrebbe mai essere quello rinvenibile nel convenzionale rafforzamento (per coercizione normativa) della natura di "spesa inerente" della somma corrisposta ad una ASD, per sottrarla alla catalogazione di spesa di rappresentanza debolmente inerente, se al Fisco fosse comunque poi consentito di scrutinarla alla stregua di un qualsiasi altro costo d'impresa, in ordine al riscontro dei presupposti dell'inerenza? Tanto valeva lasciare la dialettica probatoria del costo nel suo stato naturale, senza l'ingerenza di una norma di legge, comunque inidonea (secondo l'intendimento interpretativo dell'Ufficio) a diversificare le prerogative funzionali della spesa in esame. Ancora, quindi, pur catalogandosi e per insindacabile input legislativo, la sponsorizzazione alla stregua di una spesa di pubblicità, e, quindi, di spesa con nesso causale diretto con gli intenti d'impresa, per l'Amministrazione finanziaria, in mancanza del rigoroso riscontro dell'inerenza, è lecita l'integrale ripresa fiscale della spesa di sponsorizzazione, connettendone, conclusivamente, un regime fiscale persino più deteriore rispetto alla spesa di rappresentanza.

A tale proposito appare doveroso sottolineare come l'art. 90, comma 8°, della legge 289/2002, sia rubricato "Disposizioni per (l'ausilio del) l'attività sportiva dilettantistica" e non "Disposizioni per la divulgazione del



logo e dei prodotti dell'imprenditore – sponsor". Testualmente la norma espone: *Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche ....omissis....costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000,00 euro, spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art 74, comma 2, del Tuir, di cui al DPR 22 dicembre 1986 n. 917.*" (ora 109 Tuir).

A tal proposito già per la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa – Sentenza n.423 del 20 febbraio 2014, depositata il 30 maggio 2014 :*" Trattasi testualmente del paradigma legale della presunzione legale assoluta quella che si connette alla somma corrisposta ad una ASD, sottratta a qualsiasi scrutinio esegetico da parte di chiunque. In tutti i casi deve essere tenuto presente che pur se i predetti insegnamenti giurisprudenziali impongono dei rigorosi limiti di valutazione sull'inerenza del costo, deve sottolinearsi che per quanto riguarda i pagamenti effettuati alle associazioni sportive dilettantistiche, l'art 90, comma 8, legge 289/2002, recita che: "il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche ....costituisce per il soggetto erogante, fino ad un importo di 200.000,00 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante ... Pertanto la legge prevede in questi casi, una PRESUNZIONE ASSOLUTA D'INERENZA DEL COSTO, e, quindi, integralmente deducibile dagli sponsor, per il solo fatto che il contratto di pubblicità è stipulato non con una normale impresa di pubblicità, ma con un'associazione sportiva dilettantistica".*

Ha proseguito poi la Corte di Cassazione, SEZ VI, con l'Ordinanza 14 settembre 2017,

n. 21333, convenendo testualmente:-*"... Nel merito l'art. 90 comma 8 della legge 2002 ha introdotto una presunzione legale assoluta di qualificazione, nei limiti di 200.000,00 euro, come spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante i corrispettivo in denaro, quindi **inerenti e congrue** all'esercizio dell'attività commerciale. Le spese di lite (addebitate all'Amministrazione Finanziaria) seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo".*

In tal senso si uniformava sin da subito anche l'Ordinanza della Corte di Cassazione, N. 21578 del 18 settembre 2017 che sempre testualmente esponeva :-*"L'art 90, comma 8, della legge n. 289/2002, introduce una presunzione legale assoluta di qualificazione, nei limiti di 200.000,00 euro delle spese di sponsorizzazione a favore delle associazioni sportive dilettantistiche come spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante il corrispettivo in denaro, quindi **inerenti e congrue** nell'esercizio dell'attività commerciale".*

Conclusivamente, se il Legislatore ha proceduto a ricongiungere la catalogazione della somma erogata a quella di "spesa di pubblicità", quando il percipiente è un'associazione sportiva dilettantistica, è proprio perché tali erogazioni potrebbero non esprimere quello specifico nesso di ricongiunzione causale con l'attività di impresa, altrimenti preteso dall'art 109, 5° comma TUIR (1), e ciò nonostante il legislatore ha consentito il pieno diritto di deduzione fiscale. Del resto, se tali erogazioni di somme disponessero già in natura della piena essenza di spesa di pubblicità, non si sarebbe certo reso necessario che il legislatore stabilisse per legge la loro già naturale condizione di spesa di pubblicità.

Proprio in tal senso può ormai dirsi consolidata la giurisprudenza della Corte di Cassazione <sup>(1)</sup>

La chiara *ratio* della norma <sup>(2)</sup> è rappresentata dall'incentivo legislativo di prestare sussidio finanziario allo sport dilettantistico, per il rilevante scopo sociale che esso persegue e che trova supporto in valori di rango costituzionale, per cui, pur di stimolare tali aiuti di finanza a sussidio dello sport dilettantistico, l'Erario è disposto, con l'incondizionato riconoscimento del diritto di deduzione fiscale, a contrarre i propri diritti fiscali.

Se una norma che ha la connotazione della "presunzione legale assoluta", dovesse venire assoggettata alla verifica dei principi generali del reddito d'impresa, tale sua sottomissione non potrebbe che rappresentarsi come un caso di irrazionale capovolgimento delle fonti di diritto

In cosa, infatti, consisterebbe la funzione della soglia normativamente individuata in 200.000,00 euro, qualora, proprio recuperando l'esempio prospettato nella citata circolare di prassi 21/E/2003<sup>(3)</sup> se anche per i primi 200.000,00 euro di somme erogate, esse dovessero comunque rimanere assoggettate al medesimo scrutinio degli identici presupposti dell'esemplificata eccedenza di 50.000,00 euro? Un tale irrazionale ragionamento riesce a sortire solo l'effetto di manipolare in manifesto modo antiggiuridico la

gerarchia delle Fonti Del Diritto.

Infine in ordine all'ulteriore presupposto "*mediante una specifica attività da parte dell'associazione beneficiaria*", esso non può e non va inteso come una particolaristica attività di sponsorizzazione, ma più semplicisticamente, come obbligo di perseguire gli scopi statutari da parte dell'ente, verso i quali la convenzionale sponsorizzazione legislativa presta quella sinergia finanziaria necessaria per evitarne il depauperamento patrimoniale. In altri termini, la sponsorizzazione non rappresenta per l'associazione "uno specifico dinamismo d'impresa", avendo essa il solo scopo di coadiuvare finanziariamente il perseguimento degli scopi istituzionali, partecipando, quindi, della medesima natura dell'attività statutaria, alla stregua di un mero fattore di sussidio. Essa si deve svolgere in simultanea con gli eventi sportivi, non essendo essa a rappresentare il fine giustificativo dell'esistenza dell'Ente. Una lettura diversa si rivelerebbe del tutto antitetica alla *ratio* della norma, dal momento che da una parte la norma supporterebbe con una presunzione legale assoluta la natura di spesa di pubblicità dell'erogazione pecuniaria alla ASD e dall'altra il legislatore pretendendo l'approntamento di una specifica attività organizzata, idonea a promuovere lo scopo divulgativo con l'efficacia delle tipiche regole aziendalistiche di un'impresa dello spettacolo, metterebbe a rischio (ai sensi degli artt. 143 e ss. Tuir) la sua stessa condizione fiscale di Ente non commerciale, con l'insidia delle più onerose conseguenze fiscali previste per l'Ente commerciale.

Conclusivamente, quindi, l'illogicità della combinazione interpretativa interna alla medesima norma non potrebbe rivelarsi più epidermica.

Lo storico riferimento legislativo all'art

1 Si cfr le recenti ordinanze n° 2894 del 5 febbraio 2021 e n° 8590 del 26 marzo 2021.

2 Art. 90, comma 8°, Legge 289/2002.

3 per il quale se un imprenditore eroga somme per 250.000,00 euro ad un'Associazione sportiva dilettantistica, sino a 200.000,00 euro, esse rappresentano, per vincolante volere legislativo, spese di pubblicità per la promozione sempre e comunque dell'immagine dell'imprenditore o dei suoi prodotti, mentre per i residui 50.000,00 euro, sprovvisti di altrettanta copertura qualificatoria, in ordine alla loro effettiva natura, devono ritenersi ripristinati i normali scrutini di giudizio sull'inerenza e i normali poteri d'indagine dei Verificatori.

109, 5°, Tuir, come esplicativo del principio dell'inerenza è stato ormai rivisto dalla Corte di Cassazione (4), la quale uniformandosi all'ormai unanime intendimento esegetico della Dottrina accademica., ha ritenuto che il presupposto dell'inerenza non si raccordi legislativamente con l'art. 109, 5° comma, Tuir (essendo quest'ultimo solo deputato a identificare la quota di costo deducibile, ogni qualvolta il costo esprima sinergia di funzioni sia con proventi imponibili e sia con proventi esenti), ma costituisca diretto fondamento endogeno alla stessa conformazione concettuale del reddito d'impresa, partecipando la sua essenza dello stesso art 53 della Costituzione, per il quale, come noto, ogni cittadino deve partecipare alla Finanza sociale in proporzione della propria personale capacità contributiva. Il principio dell'inerenza si rappresenta, quindi, alla stregua di un corollario diretto del concetto di reddito, il quale, a sua volta, costituisce una estrinsecazione diretta della capacità contributiva, da intendere come effettiva forza economica nella disponibilità del consociato (5).

---

4 Cass. 11 gennaio 2018 n. 450 e 9 febbraio 2018, n. 3170.

5 In tal senso già nel 1991 il principio dell'inerenza veniva così rappresentato da R. Lupi, "Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti di ricchezza".



## Perché è difficile ottenere dal giudice tributario la nullità degli atti di accertamento in palese difetto di sottoscrizione?

di - Romeo Romei

*Dottore Commercialista*

*È ammissibile l'eccezione in via amministrativa al di fuori della giurisdizione tributaria?*

Cominciamo dalla coda del procedimento, il vero centro della questione è la **neutralità** dei giudici delle Corti di Giustizia tributaria.

Sappiamo, e trasciniamo da cinquanta anni con noia, (no, non ho detto gioia, ma noia) la consapevolezza che la gestione del contenzioso tributario sia una cosa nostra del comparto economico finanziario, già dal 1973, allorquando lo stimatissimo prof. Cesare Glendi (del quale conservo una dedica come una reliquia) si mise al lavoro per rifare quella struttura precedentemente negata nel 1957 ai ministri Andreotti, Moro ed Antonio Segni, i quali presentarono in Parlamento questo Disegno di Legge.



Un unico articolo, con la istanza alla Camera dei Deputati di consentire al Governo Segni di istituire giudici speciali. La fine di questa proposta è segnata dal diniego di una commissione bicamerale cui appositamente la Camera fece rinvio per dipanare quella che già appariva una forzatura, ovvero una violazione costituzionale, e precisamente dell'art. 102.

## Art. 102.

La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario<sup>1</sup>.

Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali<sup>2</sup>. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura<sup>3</sup>.

La legge regola i casi e le forme della partecipazione diretta del popolo all'amministrazione della giustizia<sup>4</sup>.

Al secondo comma si legge che non possono essere istituiti giudici speciali.

Infatti, la bicamerale presieduta dal Prof. Alfonso Tesauro approfondì per due anni i tempi della discussione, ed alla fine, udita la relazione del relatore di minoranza, on. Martuscelli, votò l'abrogazione, con le motivazioni che si trovano negli atti parlamentari, e con le ovvie conclusioni che sono le medesime degli interrogativi (inascoltati) che ci poniamo dal 1973.

In effetti è pensiero comune, tant'è vero che la maggioranza parlamentare ebbe ragione, con motivi apertamente ed in punto di norme costituzionali non eludibili, della tesi governativa, ottenendo la reiezione della domanda alla Commissione.

Nel 1973, infilata nella riforma tributaria che emise i decreti 597, 598, 599, 600, 601 e 602, fu approvata nel blocco la norma innovativa con il DPR 636 sul contenzioso tributario, che assegnava al Ministero delle Finanze, praticamente tutto, la nomina dei soggetti giudicanti, presi su domanda, negli Albi di commercialisti ed avvocati, nonché pensionati della Pubblica Amministrazione.

Era, ed è palese, la violazione degli artt. 106 (accesso per concorso) e 108 (indipendenza). Ovvio che l'accesso per nomina è una forma di condivisione tra il reclutante ed il reclutato, e già un profilo

di illegittimità dovrebbe emergere come una spia rossa lampeggiante. E' chiaro chi sia il datore di lavoro, e niente sarebbe, se il datore di lavoro non avesse sotto di se anche l'altra metà del processo, cioè l'Agenzia delle Entrate.

La nomina (così abusata platealmente e come stabile consuetudine) fa ovviamente il paio con l'indipendenza (vanamente) imposta dal successivo art. 108.

Una bufera ha sommerso le norme che costituiscono la nomofilachia che è il fine dell'impianto giudiziario, e che è, o dovrebbe essere, l'approdo di chi chiede giustizia confortato dalle garanzie costituzionali.

Dati questi presupposti, ognuno può rendersi conto quanto e come sia chiaramente imbarazzante da parte di un dipendente dare torto al proprio dominus, specialmente in questioni sostanziali più o meno ricche di contenuti e di patrimonio.

Quindi, perché è difficile ottenere la nullità degli avvisi di accertamento illegittimamente istruiti e sottoscritti?

La risposta sta nel prologo, nell'antefatto di questo scritto per cui nel 1957 fu bocciata e nel 1973 fu imposta la giurisdizione estranea al sistema giudiziario, da cui è unica conclusione ipotizzare, nella piena illegittimità, il controllo assoluto sugli esiti delle opposizioni.

Ma il collo d'oca della critica sta nello scontro tra la procedura giudiziaria ed il dettame dell'art. 111 della Costituzione, già, il giusto processo.

## SEZIONE II - Norme sulla giurisdizione

## Art. 111. (\*)

La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge.

Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.

In condizioni di parità, davanti a giudice terzo. Lasciamo stare “imparziale” che è più uno stato d’animo che una figura giuridica pragmatica, la terzietà è uno status documentale assolutamente verificabile.

Fino alla Legge 130 del 2022 era vigente una tipologia di reclutamento, poi si è voluto dare un nuovo procedimento, sfociata nel concorso.

Indetto da chi?

Dal Ministero delle Finanze, il datore di lavoro dell’agenzia delle Entrate, assume “per concorso” i giudici che dovranno decidere sui ricorsi alla Corti di Giustizia Tributaria da parte dei contribuenti. Quindi è troppo facile diradare il fumo della parziale riforma e capire che niente è cambiato. Agenzia delle Entrate e giudici da una parte, contribuente sul banco dell’implorante.

Nei 47 anni di professione ho visto anche belle motivazioni a sostegno di decisioni giuste e condivisibili, e vanno doverosamente ringraziati quei giudici che hanno dato fondo al sapere giuridico e valore alla etica responsabile.

Ma il trend è diverso, i processi finiscono quasi sempre a danno del ricorrente e le statistiche lo dicono anche se vengono prese solo a titolo indicativo, mentre invece dovrebbero essere analizzate per capire come mai la stragrande maggioranza dei ricorsi sia infondata e l’Agenzia trionfi.

Per arrivare al punto dell’avviso di accertamento sottoscritto da personale non autorizzato, è stato necessario spiegare il perché questa eccezione venga ignorata o negata.

Sostengo da tempo che il contesto tributario sottostante di ogni atto sia competenza del giudice tributario, ed altro non può essere, ma il procedimento va scannerizzato in

più componenti. Le eccezioni in Diritto e quelle nel merito sono coinvolte nel medesimo percorso motivazionale delle ragioni, ed in quale modo, l’accertatore sia arrivato ad imputare al destinatario, la pretesa sostanziale.

È una specie di campo recintato, nel quale può entrare solo il coltivatore, ma che al di fuori non abbia nessuna competenza. Fuori di questo recinto c’è la norma amministrativa che, fuori delle ragioni inerenti il tributo ed i metodi di contestazione, c’è la configurazione delle violazioni dei componenti della Pubblica Amministrazione, ergo, fuori del Diritto Tributario e dentro il Diritto Amministrativo. La sottoscrizione non delegata di un soggetto non autorizzato è una violazione amministrativa e non tributaria.

Per approfondire è necessario un distinguo tra due diverse componenti della formazione degli atti di accertamento tributario:

- ✓ **la parte di merito**, che attiene esclusivamente alla giurisdizione tributaria, e
- ✓ **la parte generica della formazione degli atti della p.a. in generale** che è preliminare nonché comune a tutti gli atti, a tutti gli Uffici, a tutte le branche della struttura pubblica. Il soggetto che appartenga ad un Ministero qualsiasi dei tanti della organizzazione governativa deve rispondere al principio di rappresentanza nei confronti dei terzi, sia ai fini della responsabilità che del rispetto della scala gerarchica preordinata, che attribuisce solo ed esclusivamente ai dirigenti.

Discriminando il procedimento si esamina una fase preliminare che è comune, e che fa parte non già della materia trattata

nell'atto, ma della capacità soggettiva della "paternità" spettante od assegnata per mansione, inquadramento, organigramma.

Qui ci fermiamo ad analizzare la legittimità dell'atto prima ancora di aprire le pagine o di leggere da quale Ministero venga emanato, e comunque non volendo sapere i contenuti e la materia, ergo la giurisdizione del merito, e l'analisi è amministrativa.

Andiamo a leggere le attribuzioni del giudice amministrativo.

#### Dispositivo dell'art. 8 Codice del processo amministrativo

Foto: — Codice del processo amministrativo — LIBRO PRIMO — Disposizioni generali — Titolo I — Prassi e organi della giurisdizione amministrativa — Capo III — Giurisdizione amministrativa

1. Il giudice amministrativo nelle materie in cui non ha giurisdizione esclusiva conosce, senza efficacia di giudicato, di tutte le questioni pregiudiziali o incidentali relative a diritti, la cui risoluzione sia necessaria per pronunciare sulla questione principale.

2. Restano riservate all'autorità giudiziaria ordinaria le questioni pregiudiziali concernenti lo stato e la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio, e la risoluzione dell'incidente di falso.

Quindi l'aver scannerizzato il procedimento in due diverse fasi può consentire di scannerizzare anche i procedimenti di eccezione in capo al difetto della Pubblica Amministrazione, prima ancora che si ponga al Giudice Tributario l'eccezione sul merito.

Il Giudice Amministrativo, nel primo comma dell'art. 8 qui sopra riprodotta, nelle materie in cui non ha competenza giurisdizionale, può entrare, se adito ovviamente, a decidere su questioni pregiudiziali sui comportamenti dei soggetti che non individualmente, ma organicamente omogenei alla Pubblica Amministrazione. Il difetto è estraneo al merito e va deciso come fatto pregiudiziale ed incidentale.

### La Delega

Se delega c'è stata, deve essere parte integrante dell'atto notificato, poiché il

destinatario deve conoscere con chiarezza e senza dover indagare, anche la parte relativa alla capacità di rappresentare la Pubblica Amministrazione. Nel tempo non si è mai imposto l'obbligo, ed è un male, per cui c'è sempre tempo per produrre l'ordine di servizio, anche a trattazione inoltrata.

Ma questo implica che venga, temporaneamente, sottratto un elemento che orienti il destinatario, che in caso di delega invalida o insufficiente, non abbia la possibilità di adire il giudice amministrativo, ma di trovarsi già davanti la Corte di Giustizia Tributaria, ove la materia amministrativa non trova ovviamente competenza. Forse è per questo che troppi giudici tributari non pronunziano sull'eccezione di invalida sottoscrizione?

La delega è oggetto di ulteriore accertamento, e come sopra, c'è una giurisdizione apposita per l'esame intrinseco degli atti.

È capitato che un avviso di accertamento per il quale un funzionario aveva abusivamente firmato per una pretesa di oltre 2 milioni di euro, fosse oggetto di contestazione, e che l'Agenzia delle Entrate non avesse contestualmente allegato l'ordine di servizio. Alla fine, che cosa scopriamo solo leggendo: Il funzionario era abilitato per delega del Dirigente ad istruire e sottoscrivere accertamenti con pretese di rettifiche di ricavi fino a 250 mila euro. Invece si era "spinto oltre i due milioni. Troppo palese l'illegittimità che fu oggetto di richiesta di dichiarazione di nullità. Nessuna pronuncia. Questo ci fa riflettere sulla tacita consapevolezza del giudice tributario di non avere la competenza per entrare in una sfera amministrativa, o più grossolanamente nel rispetto del "datore di lavoro" Ministero delle Finanze.

In entrambi i casi si è attuata quella che è la illegittima soggiacenza del contribuente,

e la sostanzialità di altissimo livello della pretesa, può dare peso al danno.

Il ricorso l'ho vinto, ma nel merito, ma dopo ben tre anni. Poteva evitarsi.

### **Per concludere**

Lo strumento del ricorso amministrativo è dunque disponibile preliminarmente al ricorso tributario? Attenzione ai termini!

Possono essere contestuali due procedimenti relativi ad uno stesso atto? È

chiaro che qualora in corso di trattazione innanzi la Corte di Giustizia Tributaria, cadesse una decisione di nullità dell'atto, il processo tributario verrebbe a chiudersi per intervenuto giudicato di diversa giurisdizione, direttamente incidente sull'atto.

### ***L'Autotutela***

L'art. 10 *quater* della Legge 212 /2000, fresco di debutto, può essere certamente uno strumento di costrizione verso l'Amministrazione a rispondere a precise eccezioni di nullità.



Scopri i nostri abbonamenti



## Pacchetto "Banca dati"

ACCESSO CON FUNZIONE DI RICERCA AL DATABASE DI TUTTI I NOSTRI CONTENUTI DAL SETTEMBRE 2014 AD OGGI (SENTENZE E RELATIVI COMMENTI DELLE NEWS, ARTICOLI DELLA RIVISTA, GIURISPRUDENZA COMMENTATA)

INCLUDE LA NOSTRA NEWSLETTER QUINDICINALE VIA MAIL, CON COLLEGAMENTI ALLE ULTIME NEWS, ALL'ULTIMA RIVISTA E TUTTE LE OFFERTE PER GLI ABBONATI

[VAI ALL'OFFERTA](#)

annuale €50,00 +IVA 4%

 **il tributo**  
Informazione tributaria online

## La Cassazione fornisce una interpretazione univoca nel corso del 2024 con tre decisioni importanti: possiamo dire che cedere le quote non significa cedere l'azienda

*Commento a Corte di Cassazione, Sentenze n.7470, n.7495 del 20 marzo 2024 e n.7613 del 21 marzo 2024*



di - Paolo Comuzzi  
Dottore Commercialista

### Premessa

Il tema della cessione di partecipazioni (in primis quando la cessione è una cessione totalitaria<sup>1</sup>) è stato un aspetto che ha presentato ampie controversie in materia di imposta di registro (con la conseguenza che l'Agenzia delle Entrate ha cercato di tassare questa transazione come se ci trovassimo di fronte ad una vera cessione di azienda<sup>2</sup> e quindi con la debenza della imposta di registro secondo le normali aliquote previste per questo tipo di operazione<sup>3</sup>). Il contrasto tra contribuenti e AAFF è stato molto ampio ed ha toccato sia la cessione diretta delle azioni / quote sia una operazione che "consente" la circolazione indiretta dell'azienda (le ormai note operazioni di "conferimento" e successiva cessione delle quote della società conferitaria) ovvero una operazione, quest'ultima, impostata per risparmiare essenzialmente sulle imposte dirette più che in tema di imposta di registro. Il cammino di queste operazioni è stato certamente molto travagliato (si pensi anche ad un interpello recente – anno 2023 – riferito ad una operazione di acquisto di partecipazioni con successivo affitto dell'azienda verso il socio unico) e non sempre univoco<sup>4</sup> (con decisioni di merito pro e contro) e quindi è interessante capire come la giurisprudenza si sia evoluta con riferimento a questa specifica operazione che assume grande importanza in qualsiasi ipotesi di riorganizzazione.

1 E quando vi sono clausole di revisione del prezzo che paiono connesse ai cespiti posseduti dalla società le cui quote sono oggetto di cessione.

2 Ovvero degli asset che compongono una azienda come qualificata nel Codice Civile.

3 Cedere l'azienda o cedere partecipazioni presenta notevoli aspetti differenziali con riferimento a 1) registro; 2) imposte dirette; 3) IVA. Pensare di assimilare le due transazioni parlando di aspetti sostanziali appare certamente complesso e forse sono gli aspetti sostanziali non sono proprio il migliore degli angoli visuali. Va detto che sul piano del giudizio di merito le decisioni avverse ai contribuenti non sono mancate (basti leggere quanto indicato nella decisione di Cassazione 7470/2024).

4 Le decisioni di Cassazione nascono in due casi su 3 in ragione del ricorso dei contribuenti (la prima procede a cassare la decisione 805/2021 della CTR Toscana e la terza procede con la cassazione della decisione 86/05/21 della CTR Piemonte tutte e due sfavorevoli ai contribuenti).

## La posizione assunta dalla Corte di Cassazione nel 2024

### a- Premessa

Sono tre le sentenze recenti della Cassazione che dobbiamo prendere in considerazione in questa sede (tutte emanate nel 2024) ovvero le decisioni 7470 – 7495 – 7613 e queste decisioni si pongono in continuità con un arresto precedente (la decisione 34917/2023) che ha trattato lo stesso tema e quindi abbiamo un gruppo di decisioni coerenti. Possiamo dire che le sentenze sono tra loro allineate e quindi (unitamente alla decisione del 2023) formano un indirizzo ormai consolidato che consente di avere delle certezze in merito alla operazione di cessione delle partecipazioni e di fornire la indicazione che la suddetta operazione deve ritenersi ormai completamente diversa rispetto ad una operazione di cessione di azienda.

### b- Le decisioni del 2024

Nella prima decisione che abbiamo menzionato (7470/2024) la Corte di Cassazione afferma che *“... questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extratestuali, poiché l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi ...”*. In ragione di questi elementi la Corte di Cassazione afferma con chiarezza che *“... la cessione della totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale della società Fossalunga srl di cui risultavano unici soci i ricorrenti, non solo non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione aziendale, discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (v. artt. 2556 segg., 2112 cod.civ.), ma neppure può essere ritenuta espressiva del trasferimento di un compendio produttivo organizzato idoneo, ex articolo 2555 cod.civ., a fungere da azienda o ramo di essa ...”*. Stabiliti questi elementi i giudici concludono affermando in modo chiaro che *“... non possa revocarsi in dubbio che l'Amministrazione finanziaria, in forza di tale disposizione, non sia affatto tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella “forma apparente” al quale lo stesso art. 20 cit. fa riferimento. Tale attività qualificatoria, tuttavia, non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, mediante l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponente diversa da quella voluta dai contraenti e per di più comportante effetti giuridici differenti, soltanto in ragione, per quanto è dato leggere nel controricorso dell'Agenzia delle Entrate ...”*.

Passando alla seconda decisione (7495/2024) possiamo vedere come i supremi giudici abbiano fornito la precisa e non equivoca indicazione secondo cui *“... prendendo atto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, la stessa Agenzia delle Entrate ha recentemente finito per*

*ritenere che «(...) la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione totalitaria delle quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere riqualificata come cessione d'azienda unitaria ai sensi dell'art. 20 del T.U.R., così come modificato dalla Legge di bilancio 2018» (vedasi la risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020) ...» e quindi ha formulato un chiaro principio di diritto con la affermazione second cui “... Anche in caso di cessione totalitaria della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali, l'imposta di registro deve essere sempre liquidata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, essendo preclusa all'amministrazione finanziaria – in assenza di elementi extratestuali o atti collegati - la riqualificazione della fattispecie nei termini di cessione indiretta di azienda ...”.*

Se prendiamo in esame la terza decisione del 2024 (7613/2024) possiamo vedere che la Corte di Cassazione ha affermato in modo chiaro con riferimento alla decisione della CTR che “... discende che la sentenza impugnata ha contravvenuto ai principi enunciati, avendo erroneamente ritenuto che la cessione dell'integrale partecipazione al capitale sociale potesse essere riqualificata, pur in assenza del riferimento ad elementi extratestuali o ad atti collegati, nei termini di cessione indiretta di azienda per la prevalenza degli effetti economici sugli effetti giuridici del contratto, prescindendo nella formulazione di tale conclusione dalla retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, quale norma di interpretazione autentica dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 ...”. La stessa Corte di Cassazione prosegue affermando che “... dovendo essere considerati soltanto gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, così come da esso desumibili, non può assumere rilevanza lo scopo economico perseguito dalle parti, quand'anche fosse quello di acquistare in via indiretta l'azienda della società compravenduta (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34929). Ciò che è insuperabile è il diverso ed ulteriore aspetto secondo cui la cessione della partecipazione societaria non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione di azienda (ancorché l'atto preveda, con l'apposita pattuizione di una specifica clausola, anche la separata trasmissione dei debiti e crediti sociali), discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (artt. 2556 ss. cod. civ.; art. 2112 cod.civ.) (in termini: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34917) ...”. Possiamo dire che, anche in presenza di clausole di price adjustment, la cessione totalitaria delle quote non deve essere considerata come una cessione di azienda o meglio che questo elemento, almeno singolarmente preso, non consente di dare sostanza e validità ad una simile contestazione che vorrebbe far leva su una presunta identità sostanziale delle due transazioni, identità che invece non esiste in alcuna forma e modo.

## **Conclusione**

In ragione di quanto esplicitato in precedenza possiamo dire che ormai l'indirizzo in merito

alla cessione totalitaria di azioni / quote appare chiaro ed evidente: non è certamente lecito riqualificare una simile transazione in una cessione di azienda salvo che non emergano elementi tali da portare dubbi evidenti in merito al contratto come formulato (in sostanza una simulazione). Pensare che la cessione del 100% delle quote sia una cessione di azienda "in quanto tale" appare completamente erroneo e non può certamente essere accettato sul piano giuridico. Se una simile impostazione della Cassazione possa avere un influsso sui contenziosi pendenti ancora non è dato sapere (non sussistono prese di posizioni ufficiali dell'Agencia e quindi non siamo in grado di formulare considerazioni al riguardo ma resta che sarebbe opportuno riconsiderare le posizioni in contenzioso alla luce dei principi che sono stati espressi nelle decisioni citate).

## Il trasferimento per successione finalizzato alla dotazione del *Trust* è esente da imposta di successione e donazione

*Commento a AdE, Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali,  
Risposta ad Interpello n. 90 del 11 aprile 2024*



di - Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Come è noto la posizione dell'Agenzia delle Entrate sulle tematiche relative ai *Trust* è stata oggetto della corposa Circolare N. 34 /E, titolata "*Disciplina fiscale dei trust ai fini della imposizione diretta e indiretta - Articolo 13 decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 – decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 - Recepimento dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità*". La Circolare predetta rappresenta ad oggi lo stato di avanzamento della posizione dell'AdE in questa specifica materia. Nascono però di continuo delle situazioni di fatto che vengono sottoposte al parere dell'Amministrazione e in questo senso la risposta ad interpello n.90 pubblicata in data 11 aprile 2024 appare davvero importante. Analizziamo quindi in breve il contenuto e le applicazioni pratiche.

### **La Circolare 34/E del 2022 e il "*Recepimento dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità*"**

Trattando dei tributi indiretti la Circolare spiega che con riferimento all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale sugli atti di apporto di beni e diritti in *trust* da parte del disponente, si è generato nel tempo un rilevante contenzioso.

Non si dice naturalmente che il contenzioso si è venuto a determinare per una posizione interpretativa errata, pervicacemente applicata dall'AdE secondo la quale la costituzione di un vincolo di destinazione su beni (attraverso l'istituzione di un *trust*), costituisce - di per sé

ed anche quando non sia individuabile uno specifico beneficiario - autonomo presupposto impositivo in forza della L. n. 286 del 2006, art. 2, comma 47, che assoggetta tali atti, in mancanza di disposizioni di segno contrario, ad un onere fiscale parametrato sui criteri di cui alla imposta sulle successioni e donazioni.

Va detto che questa lettura è stata condivisa dalla Cassazione in alcune pronunce ormai risalenti<sup>1</sup> ma ormai da parecchio tempo la Suprema Corte ha abbracciato in maniera consolidatissima l'interpretazione secondo la quale - essendo la «costituzione di vincoli di destinazione» assoggettata alla reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni - occorre tenere conto, ai fini della tassazione, del presupposto stabilito per tale imposta dal d.lgs. n. 346 del 1990, che impone la sussistenza «del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari».

Quindi la soluzione è nella Legge stessa e nelle caratteristiche del *Trust*. Infatti in tale contesto la dotazione di beni e diritti in *trust* non integra di per sé un trasferimento imponibile bensì rappresenta un atto generalmente neutro, che non dà luogo ad un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta, per cui si deve fare riferimento non già alla – indeterminata – nozione di «utilità economica, della quale il costituente, destinando, dispone» (cfr. ordinanza n. 3886 del 2015, cit.), ma a quella di effettivo incremento patrimoniale del beneficiario (cfr. ordinanze 30 ottobre 2020, nn. 24153 e 24154).

E così di seguito fino ai nostri giorni. Insomma trasferire un bene a un *Trust*, cioè in sostanza dotare il *Trustee* coi vincoli del *Trust* di beni da poter impiegare per gli scopi del *Trust* non arricchisce nessuno. Non il *Trustee* a cui è vietata la confusione del proprio patrimonio con quello del *Trust*. Non i beneficiari finali che non ricevono al momento quei beni direttamente nella loro sfera giuridica.

Quindi la Circolare comunica agli Uffici che *“devono ritenersi superate le indicazioni fornite con i sopra richiamati documenti di prassi, posti alla base dell’attività impositiva e del contenzioso, con riferimento agli atti di dotazione di beni in trust, specificamente contenuti nella circolare n. 48/E del 2007 ai paragrafi 5.2, 5.3 e 5.5.*

Precisa anzi che solo in determinati casi l’atto di dotazione potrebbe in mera ipotesi comportare un vero e proprio trasferimento di ricchezza. Ciò in quanto *“i beneficiari individuati (o individuabili) siano titolari di diritti pieni ed esigibili, non subordinati alla discrezionalità del trustee o del disponente, tali da consentire loro l’arricchimento e l’ampliamento della propria sfera giuridico-patrimoniale già al momento dell’istituzione del trust. Si tratta di ipotesi in cui i beneficiari nominativamente o, comunque, inequivocabilmente individuati (o individuabili)*

<sup>1</sup> Ordinanze 24 febbraio 2015, nn. 3735 e 3737 e 25 febbraio 2015, n. 3886, ordinanza 18 marzo 2015, n. 5322, sentenza 7 marzo 2016, n. 4482.

*abbiano il diritto di ottenere dal trustee, in qualunque momento, sulla base delle clausole dell'atto istitutivo e di eventuali ulteriori disposizioni, il trasferimento di quanto spettante. 26 Di cui all'art. 2, comma 47 del decreto legge n. 262 del 2006. 33 In altri termini, tali diritti determinano un arricchimento in capo al beneficiario in conseguenza dell'atto istitutivo o della devoluzione patrimoniale del trust, integrando il presupposto impositivo nel senso delineato dall'orientamento della Corte di Cassazione, con applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni all'atto di costituzione o di dotazione del trust”.*

In conclusione il paragrafo 4.4.9 della Circolare riassume in maniera chiara i presupposti per l'applicazione delle imposte di successione e donazione, ipotecaria e catastale agli atti del Trust.

*“Le modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla fattispecie dei trust, in mancanza di specifiche disposizioni, sono stabilite dal d.lgs. n. 347 del 1990. Tali imposte sono dovute, rispettivamente, per le formalità di trascrizione di atti che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari e per le volture catastali conseguenti ai medesimi atti.*

*Al riguardo, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di trust sopra richiamato, gli atti di dotazione dei beni in trust comportano trasferimenti di beni meramente strumentali e finalizzati al solo compimento degli scopi del trust e non si traducono in effettivi trasferimenti di ricchezza dal disponente al trustee, non determinando effetti traslativi. L'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile, nel trust, si realizza solo all'atto di attribuzione del bene al beneficiario.*

*Ciò posto, le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione di beni immobili o diritti reali immobiliari al trust, al momento della costituzione del vincolo, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa. Analogamente, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa saranno (Cfr. art. 11 Tariffa, Parte Prima, del d.P.R. n. 131 del 1986 28 Cfr. art. 1 del d.lgs. n. 347 del 1990 e art. 4 della Tariffa allegata, quanto all'imposta ipotecaria, e art. 10, comma 2 del d.lgs. citato, quanto all'imposta catastale) dovute nell'ipotesi di formalità e volture catastali eseguite per effetto dell'atto di sostituzione del trustee.*

*Le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza di atti di attribuzione dei beni immobili o diritti reali immobiliari vincolati in trust ai beneficiari, realizzando l'effettivo trasferimento dei beni in questione, sono soggette, invece, alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale”.*



## Il *Trust* successorio

L'Ordinanza n. 18831 del 12 luglio 2019 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, decidendo un regolamento preventivo di giurisdizione, hanno per certi aspetti "sdoganato" il *Trust* successorio, ovvero il *trust* istituito per trasmettere un patrimonio ai beneficiari alla morte del disponente.

Infatti è noto che nel nostro ordinamento vige il divieto dei patti successori (articolo 458 del codice civile), norma secondo la quale *"Fatto salvo quanto disposto dagli articoli 768 bis e seguenti, è nulla ogni convenzione con cui taluno dispone della propria successione. È del pari nullo ogni atto col quale taluno dispone dei diritti che gli possono spettare su una successione non ancora aperta, o rinuncia ai medesimi."*

In ossequio al principio della libertà testamentaria (che prevede la revocabilità delle proprie volontà in qualsiasi momento della vita) sono nulli i patti finalizzati a regolare la propria futura successione o parte dei diritti ad essa relativi così come la rinuncia ai medesimi da parte dei potenziali eredi se la successione non è aperta.

Il dibattito sulla natura giuridica del *Trust* successorio, che viene istituito in vita dal disponente con effetti che si produrranno in favore dei beneficiari solo alla sua morte, ha visto confrontarsi due posizioni contrapposte. Per taluni la causa della trasmissione patrimoniale era da identificare nella morte del disponente e dunque questo tipo di *Trust* era da considerare un atto "mortis causa". Per altri la morte del disponente è invece solo il momento in cui si verifica un trasferimento deciso in vita. Pertanto non costituendone la causa, quindi, l'atto di trasmissione patrimoniale risulta essere atto "inter vivos".

Le Sezioni Unite hanno stabilito che il *trust* non comporta una "devoluzione mortis causa di sostanze" del disponente; piuttosto, è "costituito con atto "inter vivos" mediante cui si realizza un trasferimento patrimoniale dal disponente al *trustee*, il quale ha il compito fiduciario di gestire i beni ricevuti dal disponente e di devolverli ai beneficiari alla cessazione del *trust*. Costoro acquistano il patrimonio del *trust* "direttamente dal *trustee* e non già per successione mortis causa dal de cuius".

Inoltre, il decesso del disponente non costituisce la causa della trasmissione patrimoniale ai beneficiari del *trust*, ma è il momento nel quale detta trasmissione avviene: la causa della trasmissione patrimoniale è l'istituzione e la dotazione del *trust* e l'incremento patrimoniale per i beneficiari trova la sua fonte direttamente nell'istituzione del *trust*.

Dunque l'atto di trasferimento dei beni al *Trust* che fa dipendere il momento del trasferimento dalla morte del "settlor" è perfettamente lecito in quanto, come detto, il decesso del disponente non costituisce la causa della trasmissione patrimoniale, ma è solo il momento

nel quale detta trasmissione avviene. Invece, la causa della trasmissione è l'istituzione del *trust*.

### **Atti di dotazione del *Trust* in ambito successorio**

Il quesito è posto dal *Trustee* di un *Trust* che ha come beneficiario il figlio della disponente.

L'Istante evidenzia che la Disponente è deceduta nel 2022 disponendo delle proprie sostanze con testamento pubblico con il quale ha nominato proprio erede universale il *Trust*. Il patrimonio della Disponente è composto da beni immobili situati in Italia e da beni mobili. Il *Trustee*, quale soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione di successione, ha incaricato un notaio di porre in essere i relativi adempimenti e, pertanto, chiede chiarimenti in ordine alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione.

L'Agenzia delle Entrate riprende la Circolare 34/E citata e risponde:

*“Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui all'articolo 2, comma 47 del decreto legge n. 262 del 2006 (cfr. circolare n. 34/E del 2022, par. 4.4.3). Ai fini della determinazione dell'imposta da versare, le aliquote e le franchigie previste dall'articolo 2, commi 48 e 49 del decreto legge n. 262 del 2006 sono individuate, all'atto dell'attribuzione dei beni, sulla base del rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario.*

*Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, la richiamata circolare 34/E del 2022 ha chiarito che le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione degli immobili o diritti reali immobiliari al trust, al momento della costituzione del vincolo di destinazione, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa mentre quelle eseguite in dipendenza di atti di attribuzione di beni immobili o diritti reali immobiliari dal trustee ai beneficiari sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.*

*Il richiamato principio generale non muta nel caso in cui, come nel caso di specie, secondo quanto affermato nell'istanza, la dotazione dei beni nel trust da parte della Disponente è avvenuta *mortis causa*, mediante testamento con cui la stessa Disponente ha nominato quale erede universale il Trust”.*

Questo dunque il passaggio saliente della risposta a interpello n. 90 del 11 aprile 2024: le Entrate chiariscono che non si applica l'imposta di successione e donazione alla dotazione dei beni in *Trust*, anche se questo trasferimento avviene *mortis causa* per effetto di specifiche disposizioni testamentarie.

Nel caso del quesito, come appena ricordato, il *Trust* era già istituito e viene dotato di altri beni per testamento. L’Agenzia afferma comunque che occorre presentare una denuncia di successione. Quest’ultima lettura era peraltro già stata esternata dall’Agenzia in una “faq” pubblicata sul suo sito internet il 5 aprile 2023.

In realtà come è noto la dichiarazione di successione ha finalità di tassazione e nel caso specifico niente è dovuto, come detto in precedenza. Da qui l’emergere in dottrina già delle prime perplessità<sup>2</sup>.

---

2 Angelo Busani “*Trust* testamentario senza imposta di successione” Il Sole 24Ore 12 aprile 2024. L’autore prevede anche la possibilità che la dotazione in sede successoria non sia fatta ad un *Trust* costituito in vita dal disponente, ma anche il caso in cui “il de cuius scrive, nel suo testamento, l’intero atto istitutivo del *trust* oppure, come accade più frequentemente, delinea gli elementi fondamentali di un *trust* incaricando un esecutore testamentario di stipulare il relativo atto costituito e di definirne i particolari mancanti; in questo suo testamento il de cuius provvede anche alla dotazione patrimoniale del *trust*, attribuendo al *trustee* singoli beni oppure anche l’intero suo patrimonio”.

## **Per l’Agenzia delle Entrate la combinazione di due operazioni di fusione e scissione in luogo dello scambio diretto delle partecipazioni è operazione elusiva**

*Commento a AdE, Direzione Centrale Piccole e medie imprese, Risposta ad Interpello n. 84 del 29 marzo 2024*



di - Luciano Sorgato  
Dottore Commercialista

Con la risposta all’istanza d’interpello n. 84/2024 L’Agenzia delle Entrate si è pronunciata in ordine ad un’operazione di riorganizzazione societaria la cui dinamica strutturale avrebbe dovuto consistere in una fusione di tre società con basi associative pariteticamente costituite da tre nuclei familiari, seguita da una scissione asimmetrica con costituzione di tre società unipersonali, allo scopo di dirimere la discordia sopravvenuta in ordine ai diversi intenti imprenditoriali ritenuti più rispondenti al mercato da parte dei tre nuclei familiari. Le istanze fondavano causalmente le ragioni extrafiscali non marginali nella necessità di risolvere la controversia tra i soci allo scopo di evitare il rischio di perdite di dinamica imprenditoriale nelle attuali tre società, con un prospettabile depauperamento delle rispettive organizzazioni patrimoniali, sottolineando altresì che alcun pregiudizio erariale sarebbe potuto sopravvenire, in virtù del regime di neutralità fiscale legislativamente coordinato dagli artt. 172 e 173 TUIR, con riguardo alle tre direttrici: 1) verso le società, interdicensi gli ordinari meccanismi impositivi da cd realizzo, 2) verso il Fisco, impedendo, con l’invarianza dei valori fiscalmente riconosciuti, qualsiasi ammanco impositivo e 3) verso i soci, con la previsione del mero travaso del costo fiscale in conto alle partecipazioni scambiate.

L’Agenzia delle Entrate nella risposta in commento ha ritenuto elusiva l’operazione in quanto con la combinazione delle due operazioni di fusione e scissione, i soci perseguirebbero l’obiettivo di surrogare un reciproco interscambio delle loro originarie partecipazioni, con un corrispondente aggiramento del regime di tassazione delle plusvalenze da cessione delle partecipazioni di cui all’art. 67 Tuir. Inoltre, sempre per l’Agenzia, l’operazione prospettata non produrrebbe alcuna sostanziale modifica patrimoniale/organizzativa in capo alle società coinvolte, per cui nei loro confronti non si perseguirebbe alcun specifico interesse, ma

esclusivamente quello fiscalmente indebito dei soci.

Trattasi di conclusioni non condivisibili.

*In primis* l'interesse sociale è chiaramente intravedibile nella composizione della discordia sugli intenti imprenditoriali che i distinti nuclei familiari raccordano a logiche di mercato tra loro non coincidenti e foriere di tensioni alla base della possibile perdita di ogni vitalità operativa delle stesse società. Proprio per la Corte di Cassazione ( sentenza n. 24471 del 09/08/2022) il mantenimento nel mercato delle società e la disciplina del loro funzionamento vanno intese dettate anche nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, per cui appare incomprensibile come un'operazione riorganizzativa intesa a perseguire una omogeneità di intenti di mercato, idonei a rappresentarsi come propulsivi di più efficaci dinamiche produttive, non possa costituire un interesse diretto delle società e dei loro specifici paradigmi imprenditoriali.

L'Agenzia delle Entrate fonda la sua convinzione sul confronto e sull'economia degli strumenti giuridici impiegati per il perseguimento della strategia riorganizzativa: le due operazioni di fusione e di scissione in luogo dell'unica operazione di interscambio personale delle partecipazioni. Ma tale confronto non incontra alcuna significatività giustificativa nella libertà di opzione prevista nel comma 4 dell'art. 10bis a mente del quale: *"Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"*. Tale norma si ritiene possa riassumere una più chiara intellegibilità attraverso l'indagine ermeneutica dell'art. 176, comma 3, Tuir il quale dispone la non rilevanza ai fini dell'abuso del diritto dell'operazione di conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'art. 87 (Regime PEX) o di quella di cui all'art. 58 e 68 comma 3 Tuir.

L'esclusione di tale combinazione di operazioni va raccordata proprio alle prescrizioni del comma 4 dell'art. 10bis. Tra il comma 3 dell'art. 176 Tuir e il comma 4 dell'art. 10bis Legge 212/2000 si deve ritenere infatti sussistere un mero rapporto di specificazione, un raccordo causale di specie a genere, con la possibilità di riversare nel genere il valore interpretativo della specie. In altri termini, la specie (la combinazione delle due operazioni di conferimento e di cessione delle partecipazioni) può essere messa alla base dell'indagine sull'effettiva portata antielusiva della libertà di scelta che la norma raccorda all'alternatività di operazioni che comportano un diverso carico fiscale. La tesi erariale che ritiene che l'incastro di più operazioni fondate sull'uso di più strumento giuridici manifesti i sintomi dell'elusione, dal momento che il risultato riorganizzativo si rende perseguibile in modo più diretto e con economia di mezzi di diritto, incontra una manifesta ostruzione proprio nel citato comma 3 dell'art. 176 Tuir, il quale è all'evidenza portatore di una chiave di lettura

diversa nel momento in cui assegna identica dignità fiscale alla cessione diretta dell'azienda e all'intersezione della doppia operazione di conferimento dell'azienda e di cessione delle partecipazioni. Considerando che le dinamiche dell'abuso del diritto si fondono non sul diretto contrasto a norme tributarie esplicite (nel qual caso, come rappresentato nel comma 12 dell'art 10bis, si verte nell'ambito della diversa patologia dell'evasione), ma nel raggruppamento di principi impliciti di sistematico governo del diritto tributario, l'ammissibilità di più operazioni contemplata nel comma 3 dell'art 176 Tuir per conseguire gli effetti sostanziali della circolazione dell'azienda, obbliga, a parere di chi scrive, uno scrutinio diverso rispetto ad un confronto meramente numerico delle operazioni poste in essere. Il principio implicito, di portata, quindi, più generale, che appare ritraibile dal comma 3 in esame, è che una diluizione di effetti incapsulati in più operazioni anche se più linearmente sostituibili da uno strumento giuridico diretto, non può essere fiscalmente avversata. Solo in caso di incastro di più operazioni che, in una dinamica patologica *di mera circolarità delle medesime*, non determinano effetti giuridici innovativi sostanziali, in virtù di effetti compensativi dei vari atti, il raccordo con un vantaggio fiscale indebito non può che essere sintomatico dell'abuso del diritto, salvo l'eventuale riscontro dell'esimente delle eventuali valide ragioni extra fiscali.

Il valore informativo dell'art. 176, comma 3, Tuir, risiede anche nella possibilità di connotare come non elusivo il mero differimento temporale degli obblighi impositivi. In altri termini, dall'incastro degli step legittimati dalla norma e così rappresentabili:

- ✓ conferimento in regime fiscale neutro dell'azienda in una *new co*;
- ✓ subentro statico nei valori fiscalmente riconosciuti di ognuno degli elementi attivi e passivi dell'azienda conferita da parte del soggetto conferitario;
- ✓ cessione delle partecipazioni in regime pex
- ✓ in luogo della cessione diretta dell'azienda con immediata emersione delle plusvalenze tassabili, esterna l'irrilevanza della variabile temporale nello scrutinio elusivo delle operazioni.

Nel caso infatti di ricorso alla combinazione delle due operazioni "conferimento d'azienda - cessione delle partecipazioni", il diritto erariale non beneficia temporalmente di alcuna accelerazione rispetto alla progressione temporale di riscossione con cui sarebbero state incassate le imposte in assenza di subentro della conferitaria nelle partite fiscali pendenti del conferente.

In conclusione, non essendo possibile, per chiare questioni di conciliazione costituzionale, ritenere il comma 3 dell'art. 176 Tuir una circoscritta deroga all'abuso del diritto con valore discriminante rispetto alle altre fattispecie similari, ma dovendolo invece assumere come

valore ermeneutico delle specifiche dinamiche dell'elusione e come principio implicito del diritto tributario non pregiudizievole la giusta obbligazione tributaria, la conclusione più logica sul piano del diritto è che ogni volta che l'operazione venga causalmente ad incastrarsi in un processo di riorganizzazione aziendale, la variabile temporale non può ergersi a causa di pregiudizio della ragione erariale e, quindi a fondamento costitutivo dell'indebito risparmio d'imposta.

Nella fattispecie in esame, i compendi immobiliari rimangono fiscalmente governati in regime d'impresa e mantengono inalterati i loro costi fiscalmente spendibili, coordinati dalla disciplina fiscale neutra degli artt. 172 e 173 Tuir, senza rischi di pregiudizio delle ragioni erariali e neppure il differimento dell'incasso erariale può essere concepito come fattore alla base dell'abuso del diritto, proprio in virtù della rappresentata portata del citato art. 176, comma 3, Tuir, che, si ripete, nel consentire di differire il diritto finanziario dell'Erario con la combinazione delle due operazioni in esso contemplate, altrimenti subito introitabile con la diretta cessione dell'azienda, rende intravedibile che la variabile temporale soccombe rispetto a vicende circolatorie ausiliarie di più efficaci strategie imprenditoriali.

## Recentissime dal sito

Links alla Giurisprudenza Commentata su [iltributo.it](http://iltributo.it)

**Cumulo giuridico non applicabile agli omessi versamenti**

*Ordinanza 19 aprile 2024, n. 1063  
Corte di Cassazione*

**Processo tributario: in nessun caso il potere del giudice .... l'acquisizione di mezzi di prova può essere utilizzato per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento...onere probatorio.**

*Sentenza 16 aprile 2024, n. 10166  
Corte di Cassazione*

**Rimborsi IVA transfrontalieri:  
le cause ostantive rilevano soltanto  
con riferimento all'anno civile**

*Sentenza n. 9556 del 9 aprile 2024  
Corte di Cassazione*

**Validi i documenti in lingua straniera prodotti dalle parti nel processo tributario: il giudice può fare a meno di nominare un traduttore se ha la possibilità di comprenderne il significato, ...**

*Ordinanza n. 9410 del 8 aprile 2024  
Corte di Cassazione*

**Società estinta: la responsabilità degli amministratori per il mancato versamento delle imposte dovute non si estende all'IRAP**

*Sentenza n. 9170 del 5 aprile 2024  
Corte di Cassazione*

**Il trasferimento per successione finalizzato alla dotazione del Trust è esente da imposta di successione e donazione**

*Risposta a interpello n. 90 del 11 aprile 2024  
Agenzia delle Entrate*

**Omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello o su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio: integra l'error in procedendo (ovverosia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, n.4, c.p.c.)**

*Ordinanza 4 aprile 2024, n. 8810  
Corte di Cassazione*

**Mancata o tardiva opposizione a cartella esattoriale: la prescrizione dei crediti previdenziali rimane quinquennale e non si converte in decennale**

*Ordinanza n. 9024 del 4 aprile 2024  
Corte di Cassazione*

**Cessioni intracomunitarie "franco fabbrica": in assenza di CMR il trasporto in altro Stato membro può essere provato con documentazione equipollente**

*Sentenza n. 8477 del 28 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**Ristretta base partecipativa: l'annullamento dell'accertamento sulla società con sentenza passata in giudicato, per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, determina l'illegittimità dell'accertamento notificato al socio**

*sentenza n. 7756 del 22 marzo 2024  
Corte di Cassazione*



## Recentissime dal sito

Links alla Giurisprudenza Commentata su [iltributo.it](https://www.iltributo.it)

**Perdita su crediti da transazione: deducibile fiscalmente in quanto certa. E' altresì insindacabile la scelta imprenditoriale di pervenire ad un accordo**

*Ordinanza 28 marzo 2024, n. 8445  
Corte di Cassazione*

**Fondo svalutazione crediti: deducibile la quota relativa a crediti ceduti 'pro solvendo' se ancora a rischio per il cedente**

*Sentenza n. 7732 del 22 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**Procedure automatizzate della riscossione inutilizzabili quando occorre una valutazione giuridica e/o estimativa**

*Sentenza 28 marzo 2024, n. 8462  
Corte di Cassazione*

**"Prova di resistenza": la Sezione Tributaria chiede la pronuncia a Sezioni Unite**

*Ordinanza Interlocutoria n. 7829  
del 22 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**La mancata comunicazione ENEA non preclude le detrazioni legate alle spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici. Dietrofront della Cassazione?**

*Sentenza n. 7657 del 21 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**Cessione totalitaria di quote a registro fisso anche con la presenza di clausole di aggiustamento prezzo e di indennizzo**

*Sentenza n. 7613 del 21 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**La Suprema Corte precisa il significato (ratione temporis) del concetto di "stabile organizzazione" ed il valore delle norme internazionali pattizie (convenzioni) nel diritto interno**

*Sentenza n. 7200 del marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**Donazioni informali e donazioni indirette: non sono tassate se non superano la franchigia, non sussistendo un obbligo di registrazione generalizzato**

*Sentenza 20 marzo 2024 n. 7442  
Corte di Cassazione*

**Società di capitali estinta: sussiste un litisconsorzio di natura processuale per debiti sociali. Esso si delinea al momento in cui uno solo dei soci agisca ovvero sia convenuto in luogo della società**

*Ordinanza n. 6772 del 13 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

**La Cassazione conferma (ancora una volta) l'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi e IVA anche in sede giudiziaria per il ricorrente che vi abbia interesse**

*Ordinanza n. 6995 del 13 marzo 2024  
Corte di Cassazione*

## Corte di Cassazione, Sentenza n.7613 del 21 marzo 2024

### FATTI DI CAUSA

Tizio e Caio hanno proposto ricorso congiunto per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte il 4 febbraio 2021, n. 86/05/2021, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale di € 9.825,00 (risultante dall'applicazione dell'aliquota del 3% sul prezzo indicato in appresso) – a fronte dell'autoliquidazione nella misura fissa di € 200,00 - in seguito alla riqualificazione ex art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, della cessione dell'integrale partecipazione al capitale della "Ditta di Tizio & C. S.n.c." da parte di Tizio e Caio, ciascuno per la quota del 50%, in favore di Sempronio, che acquistava da Tizio la quota del 50% per il prezzo di € 163.750,00 e da Caio la quota del 10% per il prezzo di € 32.750,00, e di Minni, la quale acquistava da Caio la quota del 40% per il prezzo di € 131.000,00, con rogito notarile del 28 febbraio 2017, nei termini complessivi di cessione indiretta di azienda, in base alla pattuizione di una specifica clausola sulla incidenza delle sopravvenienze passive relative al periodo anteriore alla cessione sul prezzo di quest'ultima, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di Tizio e Caio Pluto avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Vercelli il 6 maggio 2019, n. 40/02/2019, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di primo grado – che aveva accolto il ricorso originario con l'annullamento dell'atto impositivo - sul presupposto che, anche dopo la modifica dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro dovesse applicarsi in relazione alla causa reale dell'atto stipulato, ritenendo che la cessione dell'integrale partecipazione al capitale sociale equivallesse quoad effectum alla cessione dell'azienda sociale.

L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del ricorso.

In prossimità della pubblica udienza, il difensore dei ricorrenti ha depositato la nota spese.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

Il ricorso è affidato a due motivi.

Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2557, 2558, 2559 e 2560

cod. civ., nonché degli artt. 2252 e 2300 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la cessione totalitaria delle quote sociali potesse essere riqualficata ex art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in cessione indiretta di azienda.

Con il secondo motivo, si denuncia, al contempo, nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nonché omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato deciso l'appello con motivazione meramente apparente, tralasciando di valutare il contratto stipulato tra le parti.

Ragioni di pregiudizialità logico – giuridica inducono a discostarsi dall'ordine di prospettazione in ricorso, scrutinando in via prioritaria il secondo motivo rispetto al primo motivo.

Ciò posto, il secondo motivo è, in parte, inammissibile, e, in parte, infondato.

Sotto il primo aspetto, è noto che l'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma primo,

n. 6, e 369, comma secondo, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il “fatto storico”, il cui esame sia stato omesso, il “dato”, testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il “come” e il “quando” tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua “decisività”, fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le tante: Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-3, 27 novembre 2014, n. 25216; Cass., Sez. 2<sup>^</sup>, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 12 luglio 2021, nn. 19820, 19824, 19826 e 19827; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 22 luglio 2021, n. 20963; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 27 luglio 2021, n. 21431; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 maggio 2022, n. 17359; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 novembre 2023, n. 31327; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 29 dicembre 2023, n. 36426; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 febbraio 2024, n. 3404). L'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 14 settembre 2018, n. 26305; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-1, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 maggio 2021, n. 12400; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 luglio 2021, nn. 21457 e 21458; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 dicembre 2022, n. 37346; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 novembre 2023, n. 31327; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 29 febbraio 2024, n. 5426) né l'omessa disanima di questioni o argomentazioni (Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-1, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 aprile 2021, n. 10285; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 dicembre 2022, n. 37346; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 novembre 2023, n. 31327; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 29 febbraio 2024, n. 5426).

Nella specie, il “fatto” decisivo è stato ravvisato dai ricorrenti nello stesso contratto di cessione totalitaria di quote sociali, che, a loro dire, non sarebbe stato adeguatamente apprezzato dal giudice di appello, con particolare riguardo all'incidenza della clausola sulla revisione del prezzo in conseguenza di sopravvenienze passive relative al periodo antecedente in grado di diminuire il valore patrimoniale della società.

Ma la valutazione della peculiarità di tale elemento era assorbita, a monte, nell'apprezzamento del giudice di appello sulla totale ed assoluta equivalenza tra la cessione dell'intera partecipazione

al capitale sociale e la cessione dell'azienda sociale, laddove, all'esordio della motivazione della sentenza impugnata, si è lapidariamente affermato che: «La vendita della totalità delle azioni o quote di società si configura come cessione di azienda in quanto produce gli stessi effetti giuridici ed economici (...). E questo anche in caso che non vi sia collegamento tra il prezzo di cessione delle partecipazioni alla possibile insorgenza di passività tali da incidere negativamente sul valore dell'azienda e del valore sociale», evidenziando la “neutralità” della clausola in questione ai fini della esatta qualificazione del contratto di cessione.

Sotto il secondo aspetto, come è noto l'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sulla falsariga dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (nel testo modificato dall'art. 45, comma 17, della legge 18 giugno 2009, n. 69), dispone che la sentenza: «(...) deve contenere: (...) 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; (...)».

Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza impugnata, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 dicembre 2022, n. 37344; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 aprile 2023, n. 10354);

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di “motivazione apparente”, allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del “minimo costituzionale” richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 aprile 2023, n. 10354);

Nella specie, tuttavia, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia insufficiente ed incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata illustrazione delle ragioni sottese all'accoglimento dell'appello (al di là della loro fondatezza o meno in punto di diritto) in relazione all'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale sul presupposto dell'equipollenza tra cessione dell'integrale partecipazione al capitale sociale e cessione dell'azienda sociale. Secondo la motivazione della sentenza impugnata, infatti: «Per l'operazione non può dunque essere versata la sola imposta di registro in misura fissa (articolo 11 della tariffa, parte I, allegata al dpr 131/1986) ma l'imposta di registro proporzionale, trattandosi di un fenomeno giuridico unitario tendente ad attuare l'effetto della cessione del compendio aziendale». Né rileva a contrario la riformulazione – con efficacia retroattiva - dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dal momento che la riqualificazione del contratto di cessione è stata operata dall'amministrazione finanziaria, «tenendo conto del contenuto sostanziale dello stesso e non della mera forma», dando «preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, e prescindendo da elementi extratestuali e da atti ad esso collegati». Da cui la conclusione che: «(...) in definitiva, l'applicazione della tassazione di registro al 3% sarebbe comunque la medesima sia applicando la precedente formulazione sia applicando il nuovo art. 20 modificato a seguito della legge 205/2017, proprio in virtù della nuova qualificazione dell'atto in questione».

E tanto basta a soddisfare il requisito del minimum costituzionale ai fini dell'adeguatezza motivazionale della sentenza impugnata.

Il primo motivo è, invece, fondato.

Al riguardo, si osserva che, in tema di imposta di registro, ai sensi dell'art.20 modificato dall'art. 1,

comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali, l'amministrazione finanziaria non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile; invero, l'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, prevede che: «Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 20, comma 1: 1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: «dell'atto presentato»; 2) dopo la parola:

«apparente» sono aggiunte le seguenti: «, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

L'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, prevede che: «L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

Di recente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020 ha statuito che non è fondata la questione di legittimità costituzionale, posta in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 modificato dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali.

Secondo il giudice delle leggi, «il legislatore, con la denunciata norma ha inteso, attraverso un esercizio non manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico»; per altro verso, un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe «incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10-*bis* della Legge 212 del 2000» e «consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «indebiti» vantaggi fiscali e di operazioni «prive di sostanza economica», precludendo di fatto al contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)».

Da ultima, poi, la sentenza della Corte Costituzionale n. 39 del 16 marzo 2021 ha avuto modo di tornare sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., che è stata dichiarata manifestamente infondata con specifico riguardo all'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa; secondo il giudice delle leggi, «si deve escludere che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva a un intervento che, come quello descritto, ha assunto un carattere di sistema».

In tale prospettiva, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta all'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avendo riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato

dal remittente; inoltre, la medesima ragione impone di disattendere la censura di irragionevolezza della disposizione anche sotto il profilo della ipotizzata violazione dei «motivi imperativi di interesse generale» desumibili dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, sottolineando che tali norme sono volte a tutelare i diritti della persona contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa (vedasi anche: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065).

Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extra-testuali o atti collegati, poiché l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 12 gennaio 2022, n. 715; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 maggio 2022, nn. 16482 e 16483; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34901; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34917).

Va aggiunto, per mera completezza, che, in risposta al rinvio pregiudiziale del giudice di legittimità alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea sulla questione «se gli artt 5, numero 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva n. 2006/112/CE ostino ad una disposizione nazionale come l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che impone all'Amministrazione finanziaria di qualificare l'operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorché essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l'Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d'azienda, in sé indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni - le plurime cessioni dei beni -, con il conseguente riconoscimento della detrazione IVA in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'Unione Europea» (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 31 marzo 2022 n. 10283), il giudice eurounitario ne ha dichiarato la manifesta irricevibilità, «non avendo il giudice del rinvio esposto in modo sufficiente sotto quale profilo l'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva e dell'articolo 19 della direttiva IVA sia rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 20 del TUR, la Corte non può valutare in quale misura una risposta alla questione sollevata sia necessaria per consentire a tale giudice di decidere» (Corte Giust., 21 dicembre 2022, causa C-250/2022, Fallimento Villa di Campo S.r.l. contro Agenzia delle Entrate).

Dunque, ai fini della presente decisione, non resta che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ritenendo applicabile l'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari siano ancora pendenti.

Invero, è pacifico che la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come

diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941; Cass., Sez. Un., 21 agosto 2009, nn. 18565, 18566, 18567, 18568, 18569, 18570, 18571, 18572, 18573, 18574, 18575, 18576, 18577, 18578, 18579, 18580, 18581 e 18582).

Ne discende che la sentenza impugnata ha contravvenuto ai principi enunciati, avendo erroneamente ritenuto che la cessione dell'integrale partecipazione al capitale sociale potesse essere riqualficata, pur in assenza del riferimento ad elementi extratestuali o ad atti collegati, nei termini di cessione indiretta di azienda per la prevalenza degli effetti economici sugli effetti giuridici del contratto, prescindendo nella formulazione di tale conclusione dalla retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, quale norma di interpretazione autentica dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Nel caso di specie, infatti, stante l'applicabilità retroattiva dell'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per effetto della precisazione contenuta nell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018 n. 145, l'amministrazione finanziaria non aveva la facoltà di riqualficare la cessione della integrale partecipazione al capitale della "Ditta di Tizio € C." nei termini di una cessione indiretta dell'azienda sociale, anche in assenza del riferimento ad elementi extratestuali o ad atti collegati, dovendo sempre darsi la prevalenza agli effetti giuridici sugli effetti economici del singolo atto.

Pertanto, dovendo essere considerati soltanto gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, così come da esso desumibili, non può assumere rilevanza lo scopo economico perseguito dalle parti, quand'anche fosse quello di acquistare in via indiretta l'azienda della società compravenduta (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34929). Ciò che è insuperabile è il diverso ed ulteriore aspetto secondo cui la cessione della partecipazione societaria non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione di azienda (ancorché l'atto preveda, con l'apposita pattuizione di una specifica clausola, anche la separata trasmissione dei debiti e crediti sociali), discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (artt. 2556 ss. cod. civ.; art. 2112 cod.civ.) (in termini: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34917).

Tanto può essere ribadito anche in relazione alla pattuizione della clausola sulla revisione del prezzo di cessione in dipendenza di sopravvenienze passive, anche di natura fiscale o tributaria, che siano idonee a deperare il valore patrimoniale della società.

Secondo la motivazione dell'atto impositivo (che è stata trascritta in ricorso, secondo il canone dell'autosufficienza),

«(...) la cessione totalitaria delle partecipazioni societarie è stata accompagnata dalla stipula di dichiarazioni e clausole di garanzia, con cui le parti hanno ritenuto di sollevare l'acquirente dai possibili rischi derivanti dalla precedente gestione, regolando gli effetti del possibile minor valore delle quote rispetto al corrispettivo pagato, a fronte del successivo manifestarsi di passività ignorate al momento della stipulazione del negozio che avrebbero potuto incidere sulla consistenza quantitativa e qualitativa del patrimonio indirettamente ceduto. Le clausole inserite, frutto dell'autonomia contrattuale delle parti, ha consentito alle stesse in questione, di ricollegare implicitamente il valore delle quote al valore di mercato del patrimonio sociale della "Ditta di Tizio & C. S.N.C.", cosicché le convenzioni stipulate dalle parti si sono rese suscettibili di surrogare la tutela giuridica prevista per la cessione d'azienda in forma diretta. Pertanto, la cessione totalitaria delle quote di partecipazione in oggetto può ritenersi riqualficabile ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 come atto di cessione di azienda con l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura del 3% sul valore dei beni facenti parte del compendio aziendale».

In tema di cessione di partecipazioni sociali, secondo l'indirizzo costante di questa Corte (da ultima: Cass., Sez. 2<sup>a</sup>, 5 aprile 2023, n. 9347 – in senso analogo: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 agosto 2020, n. 17011;

Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 luglio 2023, n. 20538), alle cui conclusioni il collegio ritiene di prestare piena adesione in questa sede, le clausole che attribuiscono rilievo alle sopravvenienze passive della società (società “target”), le cui partecipazioni siano cedute, “garantisce” una determinata situazione debitoria della società ovvero un determinato valore patrimoniale netto dell’azienda, sicché lo scopo di queste previsioni consiste nel dettare una specifica disciplina pattizia dei fatti che influiscono sul valore delle quote – o, più propriamente, sul patrimonio dell’azienda, che è indirettamente l’utilità che si prefigge di raggiungere la parte acquirente della totalità delle partecipazioni sociali – cosicché, a tutela di parte acquirente, in caso di insorgenza di sopravvenienze passive, il corrispettivo può essere adeguato alla minore consistenza patrimoniale societaria oppure, per effetto dell’integrazione di tale ultima situazione, può essere riconosciuto un obbligo di “manleva”, attraverso la prestazione di un indennizzo. In proposito, si premette che la cessione delle partecipazioni di una società di capitali o di persone fisiche ha come oggetto immediato la partecipazione sociale (bene di secondo grado) e solo quale oggetto mediato la quota parte del patrimonio sociale che tale partecipazione rappresenta (tra le tante: Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 13 dicembre 2006, n. 26690; Cass., Sez. 3<sup>^</sup>, 19 luglio 2007, n. 16031; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 23 giugno 2010, n. 15220; Cass., Sez. 3<sup>^</sup> 14 febbraio 2012, n. 2087). Ne consegue che siffatte pattuizioni di “garanzia” (c.d. “sale purchase agreement”), assunte dal cedente di partecipazioni sociali, in ordine alla situazione patrimoniale o debitoria della società, hanno la funzione di neutralizzare l’incidenza negativa di atti o fatti di gestione compiuti prima del mutamento della compagine sociale. Si tratta, peraltro, con riferimento alle clausole di “garanzia” del venditore in ordine alle sopravvenienze passive, di previsioni ricorrenti nel caso di cessione di partecipazioni sociali, essendo il loro effetto tipico quello di consentire all’acquirente di ridurre il corrispettivo della cessione per un ammontare pari all’importo delle sopravvenienze passive a carico della società, le cui quote sono state cedute, o di assicurarsi a posteriori (ossia dopo la corresponsione del prezzo), comunque, un indennizzo, alla stregua del sopravvenuto verificarsi di detti accadimenti. In questa logica esse sono definite come clausole di “price adjustment” ovvero di “indemnity”, la cui finalità si traduce nella tutela dell’acquirente delle partecipazioni sociali in ordine a situazioni debitorie ancora ignote al momento del perfezionamento della cessione, i cui fatti costitutivi si siano, all’epoca, già verificati, come accade per i debiti di natura tributaria o fiscale (c.d. “due diligence”), inevitabilmente accertati e quantificati in epoca successiva a quella in cui si è verificato l’omesso o insufficiente versamento, ma i cui effetti negativi sul patrimonio e sulle prospettive della società, le cui quote sono state cedute, non erano ancora oggettivamente percepibili al tempo in cui è stato raggiunto l’accordo di cessione.

Occorre rilevare che le clausole di “indemnity” si distinguono dalle clausole di “price adjustment” in senso proprio (ossia di “aggiustamento” del prezzo o, più esattamente, di “adeguamento” o “revisione” del prezzo). Siffatte ultime clausole – che operano nel caso di mancata determinazione del prezzo di cessione delle partecipazioni sociali in misura fissa e immutabile (come nel caso di specie, in cui il prezzo è stato stabilito in relazione ad un programma rateale che tiene espressamente conto delle possibili sopravvenienze passive in prospettiva verificabili, ai fini dell’adeguamento al ribasso del corrispettivo della cessione) – costituiscono il meccanismo negoziale strumentale alla determinazione del prezzo definitivo di cessione delle azioni, ogni qual volta quest’ultimo rappresenti l’espressione monetaria di un parametro patrimoniale (come il patrimonio netto o posizione finanziaria netta) o reddituale (come il margine operativo lordo - EBITDA) della società “target” (c.d. “valore rilevante”), da calcolarsi alla data del trasferimento della proprietà delle partecipazioni sociali e dell’adempimento delle formalità esecutive del closing (“closing date”). In tal caso, il prezzo viene inizialmente determinato dalle parti in via provvisoria, al momento della stipulazione del contratto di cessione (“signing”), sulla base della più aggiornata possibile – rispetto alla data del closing – situazione patrimoniale, finanziaria e/o reddituale della società “target” (tenendo conto di una determinata data di “riferimento”); mentre il corrispettivo viene fissato in via definitiva, sulla base di una nuova situazione patrimoniale, finanziaria e/o reddituale della società “target” aggiornata alla



data del closing, e quindi tale da coprire il periodo anteriore a quest'ultima data e successivo alla "data di riferimento".

La (eventuale) differenza positiva o negativa tra il "valore rilevante" della società "target" alla data di "riferimento" e quello alla data del closing legittima, appunto, l'"aggiustamento" (recte l'"adeguamento") dell'iniziale prezzo provvisorio e, quindi, la fissazione del prezzo definitivo.

Per l'effetto, le clausole di "aggiustamento" del prezzo e quelle di indennizzo intervengono su piani diversi: le prime attengono alla determinazione della misura della prestazione principale e indefettibile a carico del compratore (pagamento del prezzo), sulla base degli inevitabili cambiamenti del "valore rilevante" della società "target" tra la data di "riferimento" e la data del closing, e i relativi "aggiustamenti" del prezzo provvisorio possono essere indifferentemente a favore del compratore o del venditore, a seconda dei risultati della gestione della società "target" nel citato periodo interinale (salvo che non sia pattiziamente previsto in concreto, come nel caso di specie, esclusivamente un adeguamento al ribasso); le seconde, viceversa, si ricollegano alla previsione di una prestazione complementare (ed eventuale) a carico del (solo) venditore (e che si aggiunge, quindi, a quella del prezzo, anche, se del caso, "aggiustato"), da eseguire in favore del compratore solo in caso di violazione delle clausole di "garanzia convenzionale" e, quindi, di difformità tra il "valore rilevante" della società "target" garantito dal venditore e quello effettivo, allo scopo di ripristinare l'originario equilibrio tra le prestazioni corrispettive contrattuali principali. E ciò dopo che l'effetto traslativo si è prodotto (l'alienazione delle partecipazioni sociali a carico del venditore) in esito al finale assetto patrimoniale della vicenda (con il pagamento del prezzo, definitivo e non provvisorio, a carico del compratore, ancorato al "valore rilevante"). In sostanza, l'obbligo di indennizzo a carico del venditore è un meccanismo patologico, che attiene alla reintegrazione del valore delle azioni o quote acquistate dal compratore, così come diminuito per effetto della difformità tra il "valore rilevante" della società "target" "garantito convenzionalmente" e quello effettivo. Per converso, gli obblighi di "aggiustamento" del prezzo (provvisorio) – secondo lo schema dell'aggiornamento del patrimonio netto (aggiustamento del prezzo su base economica) o della posizione finanziaria netta (aggiustamento del prezzo su base finanziaria) –, a carico del venditore o del compratore, consacrano un meccanismo fisiologico che concerne la fissazione del prezzo (definitivo), in funzione del "valore rilevante", ossia effettivo della società "target" alla data del closing.

In base all'opinione espressa da un autorevole filone della dottrina, le clausole di indemnity e gli (eventuali) importi relativi corrisposti al compratore costituirebbero, in realtà, una mera modalità accessoria del contratto di cessione, ai fini della (ri-)determinazione del prezzo delle azioni cedute, che, al tempo della cessione, sarebbe stato fissato in un importo inferiore (pari all'ammontare dell'indennizzo effettivamente pagato), qualora i contraenti fossero stati consapevoli dell'effettivo avveramento del rischio coperto dalle clausole di "garanzia convenzionale" (Representations & Warranties).

In sintesi, secondo quest'ultima impostazione, gli indennizzi opererebbero come una sorta di sopravvenuto (ed eventuale) price adjustment di secondo livello, a carattere unidirezionale in riduzione (ossia, modificherebbero solo in diminuzione, a favore del compratore, il prezzo fissato al closing, che, quindi, non sarebbe più definitivo tout court); mentre, il price adjustment di primo livello operante sul prezzo provvisorio (recte: sul prezzo iniziale) alla "data di riferimento" anteriore al closing presenterebbe carattere bidirezionale (ossia di possibile modifica, in aumento o diminuzione, a favore, secondo il caso, del venditore o del compratore).

Secondo detta tesi, la clausola di indemnity dovrebbe essere ricondotta nel campo applicativo della clausola di price adjustment, all'interno dei contratti di acquisizione societaria: sarebbe, dunque, possibile che il corrispettivo venga pattuito sulla scorta del valore assegnato al patrimonio sociale ad una certa data, al fine di tenere indenne l'acquirente dall'eventuale emersione di passività quiescenti emerse solo dopo il trasferimento.

La ratio di tali previsioni sarebbe quella di superare il deficit di informazioni che grava sul soggetto che si accinge ad entrare in una compagine sociale, il cui assetto patrimoniale è determinato da scelte e condotte rispetto alle quali esso è rimasto estraneo. La clausola in oggetto verrebbe, così, ad atteggiarsi, in ogni caso, quale clausola di revisione del prezzo, a fronte dell'effettiva consistenza patrimoniale del bene oggetto di compravendita, costituendo, in tal modo, un negozio del tutto legittimo e ragionevole posto a tutela della parte acquirente, a prescindere dal fatto che questa ricopra o meno una posizione di forza negoziale. Per effetto della previsione di una clausola di adeguamento del prezzo (quand'anche a mezzo della corresponsione di un indennizzo successivo), quindi, la parte cedente assumerebbe in proprio ed ex novo, a favore dell'acquirente, un'obbligazione "compensativa" per il caso di violazione di impegni dalla stessa assunti, riguardanti eventuali passività latenti ed esistenti già al momento del trasferimento, con esclusione delle passività future. In linea con questa ricostruzione e con il conseguente inquadramento dogmatico del rapporto, si sostiene che la discriminazione tra le clausole di indemnity e di price adjustment in senso stretto rischierebbe di non trovare fedele riscontro nella pratica degli affari, che tende ad adottare – in ragione della sottoposizione ad autonoma tassazione delle clausole di indemnity - tecniche contrattuali tali da ricondurre queste ultime nell'alveo delle clausole di price adjustment (depotenziandone, quindi, l'autonomia strutturale e funzionale), al fine di usufruire del regime fiscale più favorevole.

Ora senza entrare nel merito dell'esatta identificazione sul piano commercialistico della clausola stipulata tra le parti nell'odierna fattispecie, è indubbio che si tratta di una pattuizione compatibile con la causa tipica della cessione di partecipazione sociale, essendo finalizzata a "rafforzare" la garanzia del cessionario in caso di sopravvenienze incidenti in senso negativo sul valore del patrimonio sociale, rispetto al quale si parametrizza il valore della partecipazione sociale e, di conseguenza, il prezzo corrisposto al cedente. Va, poi, aggiunto che suddetta clausola contiene una comune regolamentazione anche delle sopravvenienze attive,

Per cui, nell'economia complessiva della cessione, la clausola di revisione del prezzo (pur nelle sue diverse declinazioni) assume la funzione accessoria di adeguare ex post la commisurazione del corrispettivo alle alterazioni subite dal patrimonio sociale per l'incidenza negativa o positiva di eventi insorti ex ante (ma con rilevanza postuma) rispetto alla produzione dell'effetto traslativo, senza mutare in alcun modo l'oggetto immediato del contratto, che continua ad essere costituito dalla quota (e non dal patrimonio) sociale.

A maggior ragione, poi, l'ininfluenza di tale clausola sulla conformazione della causa contrattuale deve essere ribadita con riguardo alla cessione di compartecipazione al capitale di società personale (nella specie, di una società in nome collettivo), laddove la responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali, che fisiologicamente insorge (per il cessionario) con l'ingresso nella compagine sociale (art. 2291, primo comma, cod. civ.) e cessa (per il cedente) con la fuoriuscita dalla compagine sociale (art. 2290 cod. civ.), giustifica una pattuizione diretta a contenere entro limiti programmati e prestabiliti il rischio di un accrescimento o incremento del patrimonio sociale per effetto di sopravvenienze impreviste o imprevedibili al momento della stipulazione della cessione, attraverso una "traslazione" dell'onere economico a carico, rispettivamente, del cedente o del cessionario mediante l'incremento o la riduzione proporzionale del prezzo convenuto ab origine (sotto forma di "conguaglio" secondo la terminologia adoperata dai contraenti) in misura rapportata alla plusvalenza o alla minusvalenza del patrimonio netto (risultante da un bilancio infrannuale al 30 giugno 2017) rispetto al valore fissato alla data del closing (€ 500.000,00).

D'altra parte, il fisiologico riferimento – ai fini della determinazione e della revisione del prezzo di cessione - al valore imputabile razione temporis al patrimonio netto della società di persone o di capitali è indirettamente confermato dalla disciplina codicistica in tema di liquidazione delle azioni o delle quote in caso di morte, recesso o esclusione del socio (artt. 2289, secondo comma, 2293,

2315, 2355-*bis*, secondo comma, 2437-*ter*, secondo comma, 2437-*sexies*, 2454, 2469, secondo comma, 2473, terzo comma, 2473-*bis* e 2497-*quater*, secondo comma, cod. civ.), nella quale è costante il rinvio alla situazione patrimoniale della medesima società;

Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto all'imposta di registro, avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con autonomo, distinto e separato riferimento alla cessione totalitaria della quota di compartecipazione nella società target, dovendo avallarsi la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili.

Peraltro, prendendo atto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, la stessa Agenzia delle Entrate ha recentemente finito per ritenere che «(...) la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione totalitaria delle quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere riqualificata come cessione d'azienda unitaria ai sensi dell'art. 20 del T.U.R., così come modificato dalla Legge di bilancio 2018» (vedasi la risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020);

Giova ricordare che, con riferimento agli atti di cessione di quote societarie, l'art 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevede che gli «(...) atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4 o di titoli di cui all'art. 8 della tabella o aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4, 5, 11, 11-*bis* e 11-*ter*; atti di ogni specie per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa».

Questa Corte (in termini: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 27 novembre 2006, n. 25087; Cass., Sez. 6<sup>a</sup>-5, 16 aprile 2015, n. 7809; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 23 giugno 2021, n. 18037; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 26 aprile 2022, n. 13006) ha già affermato che le scritture private autenticate, aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società di qualunque tipo, sono assoggettate all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. L'affermazione che all'atto di cessione di quota societaria si applica, ex art 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro in misura fissa risulta, poi, conforme anche ai principi comunitari, ed in particolare ai principi stabiliti dalla Direttiva n. 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969; tale Direttiva, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, aveva lo scopo di fissare una armonizzazione nella Comunità sulla tassazione indiretta dei conferimenti societari, precisando all'art. 11 che «Gli Stati membri non sottopongono ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma: a) la creazione l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali o titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente (...)».

Tale ultima disposizione è stata abrogata dall'art. 16 della Direttiva n. 2008/7/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, ma la previsione in essa contenuta è stata sostanzialmente riprodotta dall'art. 5 ("Operazioni non soggette all'imposta indiretta") della medesima Direttiva.

L'esenzione da imposta proporzionale stabilita dall'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 non è, quindi, una disposizione meramente nazionale, ma è una disposizione di diretta applicazione di principi comunitari ispirati al principio della libera circolazione dei capitali in ottica di sviluppo del mercato comune (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 23 giugno 2021, n. 18037).

Ne discende che la sentenza impugnata ha contravvenuto ai principi enunciati con l'affermazione che: «La vendita della totalità delle azioni o quote di società si configura come cessione di azienda in quanto produce gli stessi effetti giuridici ed economici di tale negozio (...). E questo anche in caso che non vi sia collegamento tra il prezzo di cessione delle partecipazioni alla possibile insorgenza di passività tali da incidere negativamente sul valore dell'azienda e del valore sociale. Per l'operazione non può dunque essere versata la sola imposta di registro in misura fissa (articolo 11 della tariffa,

parte I, allegata al dpr 131/1986) ma l'imposta di registro proporzionale, trattandosi di un fenomeno giuridico unitario tendente ad attuare l'effetto della cessione del compendio aziendale».

In conclusione, il collegio ritiene di poter enunciare in funzione nomofilattica il seguente principio di diritto: «In caso di cessione totalitaria della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali (società target), anche nel caso di specifica pattuizione tra i contraenti di una clausola di price adjustment ovvero di una clausola di indemnity, la quale preveda, rispettivamente, una revisione (mediante incremento o riduzione) del prezzo ovvero una garanzia assicurativa (mediante il versamento di un'indennità compensativa della plusvalenza o della minusvalenza) a latere del prezzo, in dipendenza di sopravvenienze idonee ad incidere (in maius o in minus) sul valore del patrimonio netto della società, al quale è stata commisurata la determinazione originaria del valore e, di conseguenza, del prezzo delle azioni o delle quote al momento della cessione (data del closing), l'imposta di registro deve essere sempre liquidata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, essendo preclusa all'amministrazione finanziaria – in assenza di elementi extratestuali o atti collegati - la riqualificazione della fattispecie nei termini di cessione indiretta di azienda, in forza dell'art. 20 mod dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, secondo l'interpretazione autentica dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018 n. 145), dal momento che la suddetta pattuizione non è idonea ad alterare la causa né a mutare l'oggetto del contratto, al quale rimane estraneo, in coerenza con la sua «intrinseca natura» ed i suoi «effetti giuridici», il trasferimento dell'azienda appartenente alla società di persone o di capitali».

Dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del primo motivo e l'inammissibilità/infondatezza del secondo motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso originario e l'annullamento dell'atto impositivo.

Le spese dei giudizi di merito sono compensate tra le parti in ragione dell'andamento processuale e dell'evoluzione giurisprudenziale, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo (come da nota depositata il 10 marzo 2024).

### P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo e rigetta il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario ed annulla l'avviso di rettifica e liquidazione n. 20171T001037000; compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore dei ricorrenti, liquidandole nella misura di € 200,00 per esborsi e di € 3.082,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 13 marzo

## **Corte di Cassazione, Sentenza n. n.7495 del 20 marzo 2024**

### **FATTI DI CAUSA**

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia – Romagna il 27 ottobre 2020, n. 1175/14/2020, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione dell'imposta di registro in relazione alla riquilificazione ex art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, della cessione dell'intera partecipazione al capitale della "Immobiliare XY S.r.l." da parte di Tizio e Caio, ciascuna per la quota di sua spettanza, a favore della "ZZ IMMOBILIARE S.r.l." per il prezzo unitario di € 175.000,00, con scrittura privata autenticata nelle firme dell'11 dicembre 2014, nei termini complessivi di cessione indiretta di azienda, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della "ZZ IMMOBILIARE S.r.l." avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia il 31 gennaio 2018, n. 4/02/2018, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

La Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione di primo grado – che aveva accolto il ricorso originario con l'annullamento dell'atto impositivo - sul presupposto che l'imposta di registro dovesse applicarsi in relazione agli effetti giuridici dell'atto stipulato.

La "ZZ IMMOBILIARE S.r.l." ha resistito con controricorso.

Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

La controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, 1362, 2727, 2729 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'imposta di registro dovesse liquidarsi in relazione agli effetti giuridici dei singoli atti, senza tener conto delle modifiche apportate al citato art. 20 dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, che esclude la rilevanza di elementi extratestuali ed atti collegati, a causa della loro inapplicabilità *ratione temporis* alla fattispecie in decisione.

Il suddetto motivo è infondato, ancorché la conformità a diritto del dispositivo non esima il collegio

dalla correzione della motivazione della sentenza impugnata nei sensi specificati in appresso, a norma dell'art. 384, quarto comma, cod. proc. civ..

Al riguardo, si osserva che, in tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali, l'amministrazione finanziaria non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile; invero, l'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, prevede che: «Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 20, comma 1: 1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: «dell'atto presentato»; 2) dopo la parola:

«apparente» sono aggiunte le seguenti: «, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

L'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, prevede che: «L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

Di recente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020 ha statuito che non è fondata la questione di legittimità costituzionale, posta in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 del modificato dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali.

Secondo il giudice delle leggi, «il legislatore, con la denunciata norma ha inteso, attraverso un esercizio non manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico»; per altro verso, un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe «incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10- bis della Legge 212 del 2000» e «consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «indebiti» vantaggi fiscali e di operazioni «prive di sostanza economica», precludendo di fatto al contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)»;

Da ultima, poi, la sentenza della Corte Costituzionale n. 39 del 16 marzo 2021 ha avuto modo di tornare sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., che è stata dichiarata manifestamente infondata con specifico riguardo all'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa; secondo il giudice delle leggi, «si deve escludere che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva a un intervento che, come quello descritto, ha assunto un carattere di sistema».

In tale prospettiva, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta all'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con

altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avendo riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato dal remittente; inoltre, la medesima ragione impone di disattendere la censura di irragionevolezza della disposizione anche sotto il profilo della ipotizzata violazione dei «motivi imperativi di interesse generale» desumibili dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, sottolineando che tali norme sono volte a tutelare i diritti della persona contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa (vedasi anche: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065).

Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extra-testuali o atti collegati, poiché l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 12 gennaio 2022, n. 715; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 maggio 2022, nn. 16482 e 16483; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34901; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34917).

Va aggiunto, per mera completezza, che, in risposta al rinvio pregiudiziale del giudice di legittimità alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea sulla questione «se gli artt. 5, numero 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva n. 2006/112/CE ostino ad una disposizione nazionale come l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che impone all'Amministrazione finanziaria di qualificare l'operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorché essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l'Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d'azienda, in sé indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni - le plurime cessioni dei beni -, con il conseguente riconoscimento della detrazione IVA in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'Unione Europea» (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 31 marzo 2022 n. 10283), il giudice eurounitario ne ha dichiarato la manifesta irricevibilità, «non avendo il giudice del rinvio esposto in modo sufficiente sotto quale profilo l'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva e dell'articolo 19 della direttiva IVA sia rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 20 del TUR, la Corte non può valutare in quale misura una risposta alla questione sollevata sia necessaria per consentire a tale giudice di decidere» (Corte Giust., 21 dicembre 2022, causa C-250/2022, Fallimento Villa di Campo S.r.l. contro Agenzia delle Entrate).

Dunque, ai fini della presente decisione, non resta che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ritenendo applicabile l'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari siano ancora pendenti.

Invero, è pacifico che la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire

un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941; Cass., Sez. Un., 21 agosto 2009, nn. 18565, 18566, 18567, 18568, 18569, 18570, 18571, 18572, 18573, 18574, 18575, 18576, 18577, 18578, 18579, 18580, 18581 e 18582);

Ne discende che, pur avendo correttamente ritenuto che l'imposta di registro dovesse essere liquidata sulla cessione delle partecipazioni sociali, essendone preclusa un'eventuale riqualificazione nei termini di cessione indiretta di azienda per la prevalenza degli effetti giuridici sugli effetti economici, la sentenza impugnata non ha tenuto conto della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1 e 2, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, quale norma di interpretazione autentica dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testonovellato dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Nel caso di specie, infatti, stante l'applicabilità retroattiva dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per effetto della precisazione contenuta nell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018 n. 145, l'amministrazione finanziaria non aveva facoltà di riqualificare la cessione della partecipazione integrale al capitale della "Immobiliare XY S.r.l." nei termini di cessione indiretta di azienda, anche in assenza del riferimento ad elementi extratestuali o ad atti collegati, dovendo sempre darsi la prevalenza agli effetti giuridici sugli effetti economici del singolo atto.

Pertanto, dovendo essere considerati soltanto gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, così come da esso desumibili, non può assumere rilevanza lo scopo economico perseguito dalle parti, quand'anche fosse quello di acquistare in via indiretta l'azienda della società compravenduta (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34929).

Ciò che è insuperabile è il diverso ed ulteriore aspetto secondo cui la cessione della partecipazione societaria non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione di azienda (ancorché l'atto preveda, con l'apposita pattuizione di una specifica clausola, anche la separata trasmissione dei debiti e crediti sociali), discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (artt. 2556 ss. cod. civ.; art. 2112 cod. civ.) (in termini: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34917).

Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto all'imposta di registro avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con autonomo, distinto e separato riferimento alla cessione totalitaria della quota di compartecipazione nella società unipersonale di nuova costituzione, dovendo avallarsi la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili;

Peraltro, prendendo atto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, la stessa Agenzia delle Entrate ha recentemente finito per ritenere che «(...) la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione totalitaria delle quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere riqualificata come cessione d'azienda unitaria ai sensi dell'art. 20 del T.U.R., così come modificato dalla Legge di bilancio 2018» (vedasi la risposta ad interpellato n. 371 del 17 settembre 2020);

Giova ricordare che, con riferimento agli atti di cessione di quote societarie, l'art 11 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 prevede che gli «(...) atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4 o di titoli di cui all'art. 8 della tabella o aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4, 5, 11, 11-bis e 11-ter; atti di ogni specie per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa».

Questa Corte (in termini: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 27 novembre 2006, n. 25087; Cass., Sez. 6<sup>a</sup>-5, 16 aprile 2015, n. 7809; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 23 giugno 2021, n. 18037; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 26 aprile 2022, n. 13006) ha già affermato che le scritture private autenticate, aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società di qualunque tipo, sono assoggettate all'imposta di registro in misura fissa,



ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. L'affermazione che all'atto di cessione di quota societaria si applica, ex art 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R.26 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro in misura fissa risulta, poi, conforme anche ai principi comunitari, ed in particolare ai principi stabiliti dalla Direttiva n. 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969; tale Direttiva, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, aveva lo scopo di fissare una armonizzazione nella Comunità sulla tassazione indiretta dei conferimenti societari, precisando all'art. 11 che«Gli Stati membri non sottopongono ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma: a) la creazione l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali o titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente (...)».

Tale ultima disposizione è stata abrogata dall'art. 16 della Direttiva n. 2008/7/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, ma la previsione in essa contenuta è stata sostanzialmente riprodotta dall'art. 5 ("Operazioni non soggette all'imposta indiretta") della medesima Direttiva.

L'esenzione da imposta proporzionale stabilita dall'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 non è, quindi, una disposizione meramente nazionale, ma è una disposizione di diretta applicazione di principi comunitari ispirati al principio della libera circolazione dei capitali in ottica di sviluppo del mercato comune (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 23 giugno 2021, n. 18037).

In conclusione, il collegio ritiene di poter enunciare in funzione nomofilattica il seguente principio di diritto: «Anche in caso di cessione totalitaria della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali, l'imposta di registro deve essere sempre liquidata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, essendo preclusa all'amministrazione finanziaria – in assenza di elementi extratestuali o atti collegati - la riqualificazione della fattispecie nei termini di cessione indiretta di azienda, in forza dell'art. 20 del d dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, secondo l'interpretazione autentica dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018 n. 145), restando estraneo a tale contratto, in coerenza con la sua «intrinseca natura» ed i suoi «effetti giuridici», il trasferimento dell'azienda appartenente alla società di persone o di capitali».

Dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza del motivo dedotto, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 20 giugno 2022, n. 19747).

#### P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di € 200,00 per esborsi ed € 6.000,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 16 febbraio

## Corte di Cassazione, Sentenza n.7470 del 20 marzo 2024

### FATTI DI CAUSA

Con atto a rogito del Notaio Alessandra Rossi del 4 giugno 2015, registrato a Carrara l'8 giugno 2015 al n. 2XXX, serie 1T, i Signori Tizio e Caio cedettero alla Società Alfa srl (d'ora in poi per brevità anche solo AF S.r.l.) la totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale della società Beta srl di cui risultavano unici soci.

Il prezzo di siffatta compravendita venne dalle parti pattuito in complessivi € 919.000,00, di cui la somma di € 459.500,00, relativa al 50% delle quote di titolarità di Tizio ed il residuo importo di € 459.500,00, relativo al 50% delle quote di titolarità del Sig. Caio.

L'atto di cessione venne registrato, in data 8 giugno 2015, a tassa fissa ed in termine fisso, ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 11, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, 131.

In data 8 giugno 2018, l'Agenzia delle Entrate notificava alla AF S.r.l., ed ai Signori Antonio e Caio l'avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni n. 2018/ORAO0001, procedendo alla riqualificazione dell'atto di cessione totalitaria di quote poco sopra richiamato.

In specie, l'Ufficio, nell'ambito <del controllo effettuato sulle operazioni innanzi citate ha ravvisato che la cessione totalitaria delle quote debba essere riqualificata ex art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, come cessione d'azienda>, richiamando a supporto della propria pretesa una serie di pronunce rese da codesta Corte che hanno confermato la possibilità di effettuare la riqualificazione in questione, stante l'identità della funzione economica dei contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro; assoggettando l'atto di cessione totalitaria di quote ad imposta proporzionale di registro secondo le aliquote di cui agli artt. 1 e 2 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986.

I contribuenti impugnavano i rispettivi avvisi di liquidazione dell'imposta, contestando la possibilità di riqualificare la cessione di quote in atto di cessione d'azienda.

La C.T.P. di Massa Carrara, riuniti i ricorsi, li respingeva con sentenza che veniva impugnata dai contribuenti. La C.T.R. della Liguria, nel confermare la decisione di prime cure, respingeva l'appello. In particolare, la CTR, dopo aver affermato di condividere l'indirizzo di legittimità in punto di identità della funzione economica dei contratti di cessione totalitaria di quote e di cessione di azienda, ha

affermato che la modifica dell'art. 20 del d.P.R. n.131 del 1986, operata dall'art. 1, comma 87 della legge 27 dicembre 2017 n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) «incide solo parzialmente sul citato orientamento di legittimità che rimane fermo nelle ipotesi in cui la prevalenza del dato giuridico reale emerga da un unico atto soggetto a registrazione, senza necessità di far riferimento ad atti collegati o a dati extratestuali».

I contribuenti ricorrono, sulla base di tre motivi, per la cassazione della decisione indicata in epigrafe, illustrati con memorie ex art. 378 cod.proc.civ. L'Agenzia delle Entrate replica con controricorso. Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

## MOTIVI DI DIRITTO

La prima censura deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 nella versione vigente inseguito alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87 della legge 27 dicembre 2017 n. 205 (cd. legge di bilancio 2018), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc.civ..

Secondo i ricorrenti, la sentenza impugnata ha applicato erroneamente la disciplina in punto di interpretazione degli atti dettata dall'art. 20, d.P.R. 131/1986, nella versione vigente in seguito alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87 della legge 27 dicembre 2017 n. 205, allorquando per un verso, afferma che

<l'art. 20 cit. impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva; talché l'interprete è chiamato a valutare quale fosse il risultato concreto perseguito dalle parti e ad individuare quale sia l'imposta di registro prevista per quel risultato>; per l'altro, che <la modifica dell'art. 20 d.P.R. n. 131/86 ...incide solo parzialmente ...nelle ipotesi in cui la prevalenza del dato giuridico reale emerge da un unico atto soggetto a registrazione>.

Il nuovo testo non concernerebbe più gli atti presentati alla registrazione, ma <l'atto presentato>, rendendo così incontestabile che la norma riguardi la qualificazione del singolo atto e non di un complesso di atti, anche se questi siano stati tutti presentati per la registrazione, con la conseguenza che l'applicazione dell'imposta secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, opera sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati. Si obietta che l'Ufficio deve limitarsi a valutare gli elementi del rapporto giuridico costituito o documentato attraverso l'atto sottoposto a registrazione, senza considerare elementi estranei al contenuto dello stesso (atto), anche se tali elementi, interagiscano con tale contenuto venendo a palesare motivi o circostanze che possano aver indotto le parti a stipularlo.

La seconda doglianza prospetta violazione e falsa applicazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, nella versione vigente in seguito alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87 della legge 27 dicembre 2017 n. 205 (cd. legge di bilancio 2018), nella parte in cui ha ritenuto che con la cessione totalitaria di quote di fatto si realizzi una cessione d'azienda, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) cod.proc.civ.

La sentenza impugnata assume apoditticamente che «nel caso di specie l'intenzione delle parti di realizzare di fatto una cessione di azienda risulta dall'atto di cessione delle quote sottoposto a registrazione».

I Giudici, dunque, hanno ritenuto che la cessione totale delle quote sociali debba essere ritenuta fattispecie dissimulante una cessione d'azienda ed equiparabile alla stessa, senza peraltro tenere in alcun conto che le due fattispecie giuridiche non sono in alcun modo riconducibili al medesimo schema ed al medesimo obiettivo negoziale. Si afferma che, con la cessione delle quote sociali, i soci si spogliano completamente di qualunque relazione con la società le cui quote sono cedute

e, quindi, perdono ogni connessione con la stessa e con la loro precedente posizione di soci (partecipazione alle assemblee, nomina degli organi sociale, diritto alla distribuzione degli utili).

Mentre, con la cessione dell'azienda ad un terzo, viceversa, i soci avrebbero mantenuto il loro status di partecipanti alla compagine sociale, rimanendo partecipi della società stessa che avrebbe avuto nelle sue disponibilità non più l'azienda ceduta, ma le masse finanziarie rivenienti dalla cessione ed avrebbero potuto continuare a gestire la società secondo le loro scelte strategiche ed imprenditoriali.

E' evidente, dunque, che le due fattispecie – cessione di quote sociali, sia pur totalitaria e cessione di azienda – rispondono, non solamente a schemi giuridici, ma anche a scelte strategiche ed imprenditoriali assolutamente non coincidenti.

Il terzo strumento di ricorso lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ.

La sentenza deve essere annullata, infine, ad avviso dei contribuenti, per erroneo governo della disciplina dettata per la tassazione della cessione di partecipazioni sociali, atteso che l'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, deve comunque essere «coordinata e integrata con la regola interpretativa dettata dall'art. 20 la quale, nell'imporre di qualificare l'atto avendo riguardo alla sua intrinseca portata oggettiva ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, costituisce una norma generale di chiusura del regime dell'imposta di registro dettata per i singoli atti».

I tre motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate – sono fondati.

Occorre in proposito ripercorrere, seppure a grandi linee considerata la notorietà della vicenda, l'evoluzione normativa ed interpretativa che ha di recente segnato la sfera di operatività della norma invocata. L'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) ha infatti modificato l'art. 20 TUR in tema di «interpretazione degli atti», la cui previgente formulazione («L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente») trova oggi una più circoscritta definizione normativa. Riaffermato il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali:

«L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». Questo nuovo assetto normativo è stato poi fatto oggetto di ulteriore intervento legislativo. Il 1° gennaio 2019, infatti, è entrato in vigore l'art.1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (bilancio di previsione per l'anno 2019), secondo cui: «l'art. 1, comma 87, lett. a), legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del testo unico di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131». In tal modo il legislatore del 2018 ha ritenuto di espressamente attribuire alla previsione dell'art.1, comma 87, legge n. 205 cit., portata di interpretazione autentica della disposizione-base di cui all'art. 20 TUR. E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1° gennaio 2018. Questi interventi legislativi – tali da imprimere alla materia un indirizzo ricostruttivo radicalmente diverso da quello fatto proprio da una pluriennale e consolidata

giurisprudenza di legittimità - sono stati vagliati sotto vari profili dal giudice delle leggi.

5.2. Investita una prima volta con ordinanza di questa Corte n. 23549/19 (dubiativa della legittimità, ex artt. 3 e 53 Cost., della nuova formulazione dell'art. 20 in punto esclusione degli elementi estrinseci all'atto e degli atti collegati), la Corte Costituzionale (sentenza n. 158/2020) ha ritenuto non fondati i dubbi così sollevati, osservando che: - ferma restando l'insindacabilità da parte del giudice delle leggi della interpretazione evolutiva attribuita dalla Corte di Cassazione, in funzione nomofilattica, all'art. 20 in parola, siccome riferita alla causa concreta dell'atto ed alla rilevanza del collegamento negoziale, non può dirsi, diversamente da quanto affermato dal giudice rimettente, che tale interpretazione sia l'unica costituzionalmente necessitata, essendo infatti compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse di 'atto presentato alla registrazione' e di 'effetti giuridici' in relazione alle quali considerare la capacità contributiva espressa; - la scelta del legislatore del 2017 di discrezionalmente escludere ogni rilevanza agli elementi extra-testuali ed ai negozi collegati (salvo che negli specifici casi desumibili da diverse disposizioni dello stesso TU Registro) deve ritenersi non arbitraria, ed anzi coerente con i principi ispiratori dell'imposta di registro e, in particolare, sia con la sua natura, storicamente riconosciuta, di 'imposta d'atto', sia con la tipizzazione tariffaria e per effetti giuridici degli atti imponibili; - la tesi dell'interpretazione dell'atto incentrata sulla nozione di causa reale non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento dell'articolo 10- *bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poiché <consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di indebiti vantaggi fiscali e di operazioni prive di sostanza economica, precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)>.

5.3. Analoga questione di legittimità costituzionale è stata sollevata, con ordinanza di rimessione 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna. La quale ha altresì sottoposto al vaglio della Corte Costituzionale, in via subordinata, la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale del cit. art. 1, comma 1084, legge 30 dicembre 2018, n. 145, in forza del quale l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 «costituisce interpretazione autentica» del censurato art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986. Orbene, la Corte Costituzionale (sentenza n. 39/2021), ha richiamato – quanto alla legittimità in sé del nuovo testo dell'art. 20 - il convincimento di infondatezza della questione così come già emerso con la menzionata sentenza n. 158/20; ha quindi dichiarato inammissibili (ex artt. 24, 81, 97, 101, 102 e 108 Cost.), ovvero infondati (ex art. 3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività per interpretazione autentica della nuova disciplina. In ordine a quest'ultimo profilo, in particolare, ha osservato la Corte che: - non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema come quello inciso, posto che il legislatore ha in tal modo certamente fissato uno dei contenuti normativi riconducibili, più che all'ambito semantico di una singola disposizione, a quello dell'intero impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro, dove la sua origine storica di 'imposta d'atto' «non risulta superata dal legislatore positivo» (sentenza n. 158 del 2020); nemmeno, l'intervento può dirsi irragionevole quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993), fermo restando che l'interpretazione di legittimità dell'art. 20 non risultava comunque del tutto monolitica, trovando anche forte dissenso nella dottrina; - non può dirsi che la modificazione legislativa fosse a tal punto imprevedibile da palesarsi irragionevole (neppure nella sua attribuita efficacia retroattiva), ponendosi invece essa su un piano di rispettata <coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico>, secondo quanto già osservato con la sentenza 158/20; - quanto alla asserita violazione del principio di uguaglianza, valgono i principi già evidenziati in quest'ultima pronuncia sul fatto che la disciplina del

2017 non leda l'art. 3 -e neppure l'art. 53 - Cost., dovendosi qui aggiungere (per quanto concerne lo specifico aspetto della retroattività) che «nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa».

All'esito dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato finora conto, la giurisprudenza di questa Corte di legittimità – appunto preso atto del mutato quadro di riferimento – ha innanzitutto osservato come le riforme del 2017 e 2018 non abbiano intaccato il principio legislativo-cardine dell'imposizione di registro, costituito dalla prevalenza della sostanza sulla forma. Ciò perché, a parte ogni considerazione sul rilievo anche ex art. 53 Cost. del principio, ne esce comunque riaffermata la testuale prescrizione per cui <L'imposta deve essere applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente>, sicché la prevalenza sostanziale dei presupposti dell'imposizione, rispetto al titolo o alla forma apparente dell'atto, può (deve) a tutt'oggi essere fatta valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i ricordati limiti imposti all'attività ermeneutica dall'art.20 novellato, cioè < per intrinseco> (Cass. del 22.06.2022, n. 20073).

Su tale fondamentale premessa, la giurisprudenza di legittimità registra l'adattamento della nuova disciplina dell'art.20 secondo i criteri ricostruttivi di compatibilità costituzionale dettati dal giudice delle leggi, con conseguente affermata preclusione alla riqualificazione negoziale 'per estrinseco' o per collegamento negoziale <in tema di imposta di registro, le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualificate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrelevanza, alla luce delle sentenze n.158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte Costituzionale, degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro (Cass. n. 25601/2021); ed ancora: <in tema di imposta di registro, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione successiva alla l. n. 205 del 2017 cui, ai sensi dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018, va riconosciuta efficacia retroattiva (norme ritenute esenti da profili di illegittimità dalla Corte Costituzionale, rispettivamente, con sentenze n. 158 del 21 luglio 2020 e n. 39 del 16 marzo 2021) - deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salve le diverse ipotesi espresse dalla legge>.

Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extratestuali, poiché l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 12 gennaio 2022, n. 715; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 maggio 2022, nn. 16482 e 16483; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 dicembre 2023, n. 34901; Cass. 11.10.2023, n. 24668). Così

anche si era espressa Cass. n. 10688/2021, la quale ha evidenziato come, a seguito del duplice intervento della Corte Costituzionale, l'Amministrazione Finanziaria non può più riqualificare l'atto facendo ricorso a contenuti diversi da quelli propri delle clausole contrattuali ed estranei agli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione. Più in particolare, quest'ultima pronuncia ha osservato che: - l'attività di qualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare è legittima soltanto se operata <per intrinseco>, senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, in quanto l'interpretazione prevista dall'art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986, non può basarsi sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dal singolo atto presentato alla registrazione; - l'accesso ad elementi negoziali o comportamentali estrinseci è invece consentito nella diversa ottica (estranea all'art.20) dell'emersione di un abuso del diritto ed elusione fiscale, nel qual caso – però - l'amministrazione finanziaria (i cui poteri accertativi in tema di imposta di registro ed ipo-catastale sono stati equiparati a quelli propri dell'imposizione sul reddito ex art.53-*bis* d.P.R. 131/86 novellato nel 2017) deve osservare il contraddittorio preventivo, il procedimento e le garanzie tutte di cui all'art.10- *bis* legge 27 luglio 2000, n. 212 (ben inteso, soltanto alle fattispecie successive alla sua introduzione).

L'attenzione dell'interprete muove oggi, dunque, dalla polarizzazione <intrinseco-estrinseco>, dovendosi in concreto valutare quali elementi siano da considerarsi interni all'atto presentato alla registrazione, così da rilevare ai fini della qualificazione < sostanziale> dell'atto stesso, e quali siano invece ad esso esterni, così da risultare ininfluenti ed inutilizzabili (salva la diversa ipotesi dell' <abuso del diritto o elusione del diritto> ex art. 10 -*bis* legge 212/00 cit.). E questa opera di classificazione e qualificazione negoziale <per intrinseco> deve essere finalizzata all'individuazione del regime di imposizione applicabile all'atto tenuto conto, da un lato, della sua intrinseca natura e dei suoi effetti giuridici (non economici) e, dall'altro, della sua atomistica ed autosufficiente analisi secondo il paradigma – ancora insito nell'Ordinamento (C.Cost. cit.) – della <imposta d'atto>.

Orbene, da quanto finora osservato discende de plano la fondatezza della tesi dei ricorrenti. La cessione della totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale della società Beta srl di cui risultavano unici soci i ricorrenti, non solo non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione aziendale, discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (v. artt. 2556 segg., 2112 cod.civ.), ma neppure può essere ritenuta espressiva del trasferimento di un compendio produttivo organizzato idoneo, ex articolo 2555 cod.civ., a fungere da azienda o ramo di essa. Osserva sul punto la Commissione Tributaria Regionale: << la cessione totalitaria delle quote di una società ha la medesima funzione economica della cessione dell'azienda sociale: entrambi tali contratti tendono a realizzare l'effetto giuridico del trasferimento dei poteri di godimento e disposizione dell'azienda sociale da un gruppo di soggetti (i partecipanti alla società che cedono le loro quote) ad un altro soggetto, o gruppo di soggetti (l'acquirente, o gli acquirenti, della totalità delle quote sociali) e trovano la loro causa in detto trasferimento>>.

L'assunto del decidente si fonda dunque sulla erronea circostanza che cessione di quote e cessione di azienda hanno la medesima funzione economica.

Il Collegio ritiene che non possa revocarsi in dubbio che l'Amministrazione finanziaria, in forza di tale disposizione, non sia affatto tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso art. 20 cit. fa riferimento. Tale attività qualificatoria, tuttavia, non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, mediante l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponente diversa da quella voluta dai contraenti e per di più comportante effetti giuridici differenti, soltanto in ragione, per quanto è dato leggere nel controricorso dell'Agenzia delle Entrate, <del risultato concreto perseguito dalle parti> o di una opinabile equivalenza economico-sostanziale tra la cessione totalitaria di quote societarie e la cessione di azienda. Il giudice di merito, cui spetta vagliare la corretta interpretazione dei negozi giuridici, avrebbe dovuto analizzare le ragioni dell'accertamento dell'Ufficio, relativamente

alla operata qualificazione dell'atto tassato, escludendo ovvero affermando la decisività di talune pattuizioni, laddove ritenute in grado di snaturare l'essenza del tipo contrattuale adottato dalle parti. Come, del resto, ribadito anche dalla Consulta, non si deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto, tanto più se e quando, come nel caso di specie, lo stesso è il medesimo che il negozio tipico prescelto, atteso che l'Ufficio non indica nell'avviso impugnato quali sarebbero gli elementi del regolamento negoziale adottato dalle parti che ne avrebbero immutato la sostanza, facendone scaturire effetti giuridici diversi, equivalenti a quelli del trasferimento d'azienda (v. artt. 2556 e ss. gg. cod. civ.) e, quindi, suscettibili di una differente e più

onerosa imposizione tributaria. Da un punto di vista economico, si può astrattamente ipotizzare che la situazione di chi ceda l'azienda sia assimilabile a quella di chi cede l'intera partecipazione societaria, posto che in entrambi i casi, in qualche modo, si "monetizza" il valore del complesso dei beni aziendali. Ciò nondimeno, non si può non riconoscere che, dal punto di vista giuridico, le situazioni sono assolutamente diverse.

Così posta la questione, va pure considerato che chi aliena un'azienda soggiace ad una peculiare disciplina legale perché, ad esempio, ha l'obbligo di astenersi dall'intraprendere una nuova attività imprenditoriale che si ponga in concorrenza con l'azienda ceduta per oggetto o ubicazione (art. 2557 cod. civ.) e, nel contempo, cede all'acquirente crediti, debiti e rapporti contrattuali inerenti all'azienda ceduta ed all'impresa con essa esercitata (artt. 2558, 2559, 2560 e 2112 cod. civ.) e neppure è liberato dei debiti anteriori al trasferimento se i creditori non vi abbiano acconsentito. Con la compravendita delle quote societarie (art. 2479 cod. civ.), il cessionario continua, naturalmente, l'attività della società in cui è subentrato come socio ed i debiti della società gravano su di essa con totale liberazione del soggetto che ha ceduto la partecipazione, anche senza il consenso dei creditori. Significativo appare, anche, il regime di responsabilità solidale del cessionario dell'azienda o del ramo d'azienda, per i debiti tributari concernenti le annualità pregresse, dettato dall'art. 14, d.lgs. n. 472 del 1997. Tanto, a riprova della diversità degli effetti giuridici degli atti (cessione delle partecipazioni sociali e cessione dell'azienda) qui considerati, fatta salva, ovviamente, la valutazione della portata degli effetti derivanti dall'eventuale inserimento, nel singolo atto traslativo tassato, di clausole pattizie in relazione ad obiettivi ulteriori che le parti intendano, in concreto, raggiungere avuto riguardo alle caratteristiche della società ed alla situazione patrimoniale dei contraenti ( v. Cass. del 5.12.2023, n. 34930; Cass. del 5.12.2023, n. 34955, in motiv.).

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, anche in questa sede, si è limitata a svolgere argomentazioni generiche sugli effetti della cessione totalitaria di quote, mentre nessun elemento, in ordine alle regole di interpretazione dei contratti, è stato fornito per resistere ai rilievi critici proposti dai contribuenti, circa l'effettiva volontà delle parti di incidere, oggettivamente, sugli effetti tipici del negozio prescelto (compravendita di partecipazioni societarie) e presentato alla registrazione.

In conclusione, il ricorso va accolto alla stregua del seguente principio di diritto < la cessione totalitaria di quote societarie è soggetta ad una disciplina codicistica difforme da quella che regola la cessione d'azienda, sia sotto il profilo del regime di responsabilità dei debiti che della continuazione della medesima attività imprenditoriale, il che osta alla possibilità di qualificare la cessione di quote quale cessione d'azienda, in mancanza di elementi intrinseci all'atto soggetto a registrazione da cui inferire una diversa volontà delle parti>.

Conseguentemente, la sentenza impugnata va cassata e la causa, non necessitando di ulteriori accertamenti in fatto, può essere decisa con l'accoglimento degli originari ricorsi dei contribuenti.

Il sopravvenire del complesso iter normativo ed interpretativo poc'anzi richiamato depone per la compensazione delle spese di lite del giudizio di merito.

Le spese di legittimità seguono la soccombenza, tenuto conto che il ricorso è stato introdotto successivamente agli interventi delle Corti Costituzionale.



**P.Q.M.**

La Corte, accoglie il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie gli originari ricorsi dei contribuenti.

Dichiara compensate tra le parti le spese di giudizio di merito; condanna l'amministrazione finanziaria alla refusione delle spese di lite in favore dei ricorrenti che liquida in euro 6.000,00, oltre 200,00 euro per esborsi, rimborso forfettario e d accessori come per legge.

Così deciso in Roma, all'udienza della Sezione tributaria

**AGENZIA DELLE ENTRATE**  
**Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi**  
**ed enti non commerciali**

**Risposta n. 90 del 11 aprile 2024**

OGGETTO: Imposta di successione in caso di *trust* testamentario.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il *trust* istante (di seguito "*Trust*" o "*Istante*"), per il tramite del *Trustee*, rappresenta di essere stato istituito in Italia con atto del 2021 dalla Disponibile (di seguito anche "*de cuius*"), residente in Italia, e di essere regolato dalla legge di Jersey del 1984.

Il Beneficiario del *Trust* è il figlio della Disponibile o, in sua mancanza, il coniuge dello stesso o, in sua mancanza, una Fondazione.

La durata del *Trust* è stabilita al compimento del 75esimo anno di età del Beneficiario o, in sua mancanza, del coniuge o, in sua mancanza, al 31 dicembre 2050.

L'*Istante* evidenzia che la Disponibile è deceduta nel 2022 disponendo delle proprie sostanze con testamento pubblico con il quale ha nominato proprio erede universale il *Trust*.

Il patrimonio della Disponibile è composto da beni immobili situati in Italia e da beni mobili.

Il *Trustee*, quale soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione di successione, ha incaricato un notaio di porre in essere i relativi adempimenti e, pertanto, chiede chiarimenti in ordine alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL**  
**CONTRIBUENTE**

L'*Istante* osserva che nel caso di specie non si applica l'imposta di successione in quanto non si è prodotto alcun arricchimento in capo al *Trustee* e che le imposte ipotecaria e catastale in relazione ai beni immobili presenti nell'asse ereditario siano dovute in misura fissa.

Al riguardo, l'Istante richiama la circolare 20 ottobre 2022, n. 34/E che, con riferimento alla fiscalità indiretta del *trust*, accoglie il principio della tassazione "in uscita", ovvero dell'applicazione dell'imposta di successione e donazione e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale al momento dell'effettiva attribuzione dei beni segregati in *trust* ai beneficiari, precisando che gli atti di apporto di beni al *trust* non comportano l'attribuzione definitiva al *trustee* che è tenuto solo ad amministrare e a custodire il fondo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un ritrasferimento ai beneficiari del *trust*.

Secondo l'Istante, tali conclusioni sono applicabili sia quando l'apporto al *trust* avviene con atto tra vivi e sia quando avviene mortis causa, come nel caso di specie.

L'Istante ritiene, quindi, di poter produrre la dichiarazione di successione in questione in modalità cartacea presso l'Ufficio competente. Al riguardo richiama quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella risposta FAQ pubblicata il 5 aprile 2023 sul sito dell'Agenzia delle entrate che prevede la possibilità di presentare in via telematica la dichiarazione di successione in favore di un *trust* a condizione che il *trustee* sia una persona fisica e non rientri tra gli eredi e che nel testamento non vi siano indicati altri soggetti destinatari di beni diversi dal *trust* e dai suoi beneficiari e che, inoltre, nella predetta risposta è stato precisato che in tutti i casi in cui non sia possibile inviare la dichiarazione telematica sarà possibile rivolgersi all'ufficio competente in base all'ultimo domicilio del de cuius ed effettuare la dichiarazione tramite il modello cartaceo.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istituto del *trust* ha trovato ingresso nell'ordinamento interno con la ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ad opera della legge 16 ottobre 1989, n. 364 e in vigore dal 1° gennaio 1992.

Detto istituto si sostanzia in un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito "disponente" (o settlor), con un negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi, trasferisce ad un altro soggetto, definito "*trustee*", beni (di qualsiasi natura), affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri, coerentemente con quanto previsto dall'atto istitutivo del *trust* per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo.

L'effetto principale dell'istituzione di un *trust* è la segregazione patrimoniale in virtù della quale i beni in *trust* costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

L'articolo 2 della citata Convenzione, oltre a fornire la definizione di *trust*, ne individua le caratteristiche essenziali, ovvero:

i beni del *trust* costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del *trustee*;

i beni del *trust* sono intestati a nome del *trustee* o di un'altra persona per conto del *trustee*;

il *trustee* è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del *trust* e le norme particolari impostegli dalla legge».

Il disponente esprime la volontà di costituire il *trust* e gli atti con cui il disponente dota il *trust* di beni, vincolandoli agli scopi del *trust*, non sono assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni poiché, in linea con l'orientamento della Corte di Cassazione, tali atti non comportano l'attribuzione definitiva dei beni al *trustee* che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un trasferimento ai beneficiari del *trust*.

Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in *trust* ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui all'articolo 2, comma 47 del decreto legge n. 262 del 2006 (cfr. circolare n. 34/E del 2022, par. 4.4.3). Ai fini della determinazione dell'imposta da versare, le aliquote e le franchigie previste dall'articolo 2, commi 48 e 49 del decreto legge n. 262 del 2006 sono individuate, all'atto dell'attribuzione dei beni, sulla base del rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario.

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, la richiamata circolare 34/E del 2022 ha chiarito che le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione degli immobili o diritti reali immobiliari al *trust*, al momento della costituzione del vincolo di destinazione, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa mentre quelle eseguite in dipendenza di atti di attribuzione di beni immobili o diritti reali immobiliari dal *trustee* ai beneficiari sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Il richiamato principio generale non muta nel caso in cui, come nel caso di specie, secondo quanto affermato nell'istanza, la dotazione dei beni nel *trust* da parte della Disponente è avvenuta mortis causa, mediante testamento con cui la stessa Disponente ha nominato quale erede universale il *Trust*.

Al riguardo, si richiamano le pronunce della Corte di Cassazione che più volte ha affermato che «il *trust* può rispondere a finalità eterogenee: di garanzia; di liquidazione e pagamento; di solidarietà sociale; di realizzazione di interessi meritevoli di tutela a favore di persone disabili, pubbliche amministrazioni o altri soggetti (art. 2645ter c.c.); può essere costituito per atto tra vivi o per testamento (...). L'elemento comune è l'effetto segregativo che si verifica perché i beni conferiti in *trust* non entrano nel patrimonio del *trustee* se non per la realizzazione dello scopo indicato dal settlor (...) effetto che si determina attraverso l'intestazione formale dei beni al *trustee* e l'attribuzione al medesimo di poteri gestori finalizzati alla realizzazione dello scopo (...)» e che «l'imposta sulle successioni e donazioni prevista dal d.l. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, così come le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, saranno dovute non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost.» e che tale soluzione viene estesa ad «ogni tipologia di *trust*» (cfr. tra le altre sentenze nn. 410 del 10/01/2022, 8719 del 30/03/2021, 19167 del 17/07/2019).

In misura fissa, è possibile effettuare l'adempimento dichiarativo mediante la presentazione del modello 4 cartaceo rivolgendosi presso l'ufficio territoriale competente in base all'ultimo domicilio del *de cuius*, come indicato nella FAQ del 5 aprile 2023.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della sua veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione circa la validità del *Trust* e circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

**AGENZIA DELLE ENTRATE**  
**Direzione Centrale Piccole e medie imprese**

**Risposta n. 84 del 29 marzo 2024**

OGGETTO: Fusione e contestuale scissione totale asimmetrica – società unipersonali beneficiarie – mantenimento dei medesimi patrimoni delle società ante fusione – artt. 172 e 173 del Tuir – neutralità fiscale– abuso del diritto – sussiste

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Le società ALFA, BETA e GAMMA (di seguito [...] "Istanti") presentano un'unica istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge n. 212 del 2000 (nella sua formulazione anteriore alle modifiche operate dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219), chiedendo un parere sull'eventuale sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto ex articolo 10bis della citata legge n. 212, sotto il profilo delle imposte dirette, in relazione all'operazione di riorganizzazione societaria qui di seguito descritta.

Le Istanti rappresentano di essere società di locazione immobiliare, titolari di cespiti situati nel Comune di XXX, le cui quote di partecipazioni appartengono interamente a tre rami della famiglia XXX.

Più precisamente le tre Istanti appartengono ai soci i sig.ri TIZIO, CAIO e SEMPRONIO (membri di prima e seconda generazione di un medesimo nucleo familiare, di seguito, "soci") in quote equamente ripartite al 33,33%.

L'attuale assetto societario è stato realizzato al fine di creare le basi per separare in seguito le

compagini sociali delle Istanti in modo tale che gli eredi dei soci di prima generazione potessero continuare autonomamente a svolgere l'attività imprenditoriale secondo le proprie prospettive ed inclinazioni. A tal fine, sono state costituite tre diverse società da assegnare, in un momento successivo, ai tre diversi rami della famiglia XXX riconducibili ai tre fratelli soci fondatori, i sig.ri MEVIO (padre di TIZIO), CAIO e SEMPRONIO.

A seguito della dipartita di uno dei soci fondatori (il sig. MEVIO), è emersa un'evidente distanza di vedute tra i soci di prima (i sig.ri CAIO e SEMPRONIO) e di seconda (il sig. TIZIO) generazione, con il maturarsi di "opinioni divergenti e insanabili sulla gestione futura delle società".

Infatti, mentre i soci di prima generazione prediligerebbero una gestione conservativa dell'attuale attività imprenditoriale, in attesa del futuro passaggio generazionale delle quote partecipative possedute, il socio di seconda generazione avrebbe intenzione di ampliare e diversificare l'attuale business societario.

Pertanto, al fine di evitare che le eventuali divergenze possano impedire la proficua prosecuzione dell'attuale attività di locazione immobiliare svolta dalle Istanti,

i soci hanno prospettato una complessiva operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata alla separazione delle diverse compagini societarie e dei rispettivi patrimoni anche in una prospettiva di passaggio generazionale delle quote societarie dei sig.ri CAIO e SEMPRONIO ai rispettivi eredi.

Al fine di realizzare tale operazione di riorganizzazione societaria, le Istanti intendono realizzare, ai sensi degli articoli 2501 e ss. del codice civile, la fusione per incorporazione di ALFA e GAMMA in BETA, con efficacia condizionata alla successiva scissione totale asimmetrica, ai sensi dell'articolo 2506 del codice civile, della stessa BETA in tre società di capitali unipersonali di nuova costituzione, interamente partecipate da ciascuno dei tre soci.

Secondo lo schema prospettato:

il sig. CAIO diventerà interamente titolare delle partecipazioni di una società di capitali (di seguito, "CAIO S.r.l.") che accoglierà gli immobili posseduti attualmente da BETA (successivamente indentificato come "lotto n. 1");

il sig. SEMPRONIO diventerà interamente titolare delle partecipazioni di una società di capitali (di seguito, "SEMPRONIO S.r.l.") che accoglierà gli immobili posseduti attualmente da GAMMA (successivamente indentificato come "lotto n. 2")€

il sig. TIZIO diventerà interamente titolare delle partecipazioni di una società di capitali (di seguito, "TIZIO S.r.l.") che accoglierà gli immobili posseduti attualmente da ALFA (successivamente indentificato come "lotto n. 3").

Le Istanti evidenziano che, a seguito della descritta operazione di riorganizzazione, i soci risulterebbero titolari di partecipazioni societarie di valore pari a quelle detenute precedentemente nella società scindenda (i.e., BETA, a seguito della fusione), in modo tale da non prevedere alcun conguaglio in denaro, né tantomeno determinare un rapporto di concambio.

Le operazioni verrebbero inoltre realizzate in regime di neutralità di imposta, ai sensi degli articoli 172 e 173 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir").

Le Istanti sottolineano come la sopra descritta fusione per incorporazione di ALFA e GAMMA in BETA costituisca un'operazione meramente strumentale, nonché condizionata, alla realizzazione del descritto progetto di suddivisione patrimoniale da attuare tramite la successiva scissione totale asimmetrica della società risultante dalla fusione in tre società beneficiarie neocostituite unipersonali.

Tanto premesso, le Istanti chiedono di conoscere il parere di questa Amministrazione in merito alla conferma che, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge n. 212 del 2000, l'operazione di fusione per incorporazione di ALFA e GAMMA in BETA, con efficacia condizionata alla successiva

scissione totale asimmetrica di quest'ultima in tre società unipersonali con cui viene realizzata la totale separazione delle attuali compagini sociali e dei rispettivi patrimoni in capo a ciascun ramo della famiglia che proseguirà in maniera autonoma una propria attività imprenditoriale, non rappresenti, ai fini delle imposte dirette, una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, né per le Istanti né per i loro soci.

Con nota del [...], la Scrivente ha formulato identiche richieste di documentazione integrativa. In data [...], le Istanti hanno prodotto la documentazione (di seguito, "documentazione integrativa") evidenziando:

il valore fiscale, economico e contabile riconosciuto delle partecipazioni nelle società istanti detenute dai tre soci persone fisiche (i sig.ri. TIZIO, CAIO e SEMPRONIO) alla data di efficacia dell'operazione descritta nell'istanza;

il valore economico delle partecipazioni nelle società beneficiarie unipersonali postscissione in capo agli stessi soci coinvolti;

valori contabili, fiscali ed economici degli immobili che costituiscono i tre "lotti" descritti nell'istanza appartenenti alle società istanti;

la destinazione economica e l'utilizzo dei singoli immobili e la precisazione che a seguito dell'operazione descritta nell'istanza, la loro destinazione e/o utilizzo non muteranno;

la stratificazione ai fini fiscali del patrimonio netto delle Istanti e delle società beneficiarie unipersonali, con indicazione dei relativi criteri;

che l'operazione era prevista per il XXX ma in virtù del condizionamento dell'effettiva realizzazione della riorganizzazione in commento alla risposta positiva dell'Agenzia delle entrate, l'operazione verrà eventualmente realizzata nel XXX;

che fino alla data di efficacia dell'operazione descritta, le Istanti continueranno a svolgere l'attuale attività di locazione immobiliare.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le Istanti ritengono che la complessiva operazione descritta non configuri alcuna ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10bis della legge n. 212 del 2000, né per le società coinvolte né per i soci.

Le Istanti evidenziano che il seppur eventuale vantaggio fiscale maturato a seguito della descritta operazione di riorganizzazione non possa essere considerato "indebito" in quanto non realizzato in violazione della ratio delle disposizioni tributarie in materia di fusione e scissione societaria e dei principi dell'ordinamento fiscale.

Il regime di neutralità, che trova applicazione ai sensi degli articoli 172 e 173 del Tuir, sarebbe pertanto una fisiologica conseguenza delle legittime scelte di riorganizzazione societaria prospettate dai soci, i sig.ri CAIO, SEMPRONIO e TIZIO.

Inoltre, con la citata operazione non verrebbero costituiti contenitori vuoti bensì soggetti operativi che proseguiranno la medesima attività economica oggi esercitata dalle Istanti.

Le Istanti evidenziano altresì che la riorganizzazione "poggia su solide e comprovabili ragioni extrafiscali non marginali di cui al comma 3, dell'art. 10bis".

L'operazione, infatti, è finalizzata a pervenire a un nuovo assetto societario con lo scopo di continuare le attività imprenditoriali che attualmente sono svolte dalle società istanti ma attraverso

nuovi soggetti societari unipersonali, ove ogni socio possa perseguire i propri progetti e inclinazioni. Diversamente, i dissidi e le divergenze in merito alla gestione delle società porterebbero ad una situazione di stallo, di depauperamento e di conseguente liquidazione per impossibilità di funzionamento delle società stesse, come emerge dai verbali di assemblea del XXX e XXX, dove viene manifestata “[...] la preoccupazione comune rispetto alla continuità aziendale a causa delle diverse visioni in merito alla strategia futura ed operativa delle Società di famiglia [...]”.

La fusione delle tre società e la contestuale scissione asimmetrica non proporzionale della società risultante dalla fusione, dunque, rappresenta una ragione extrafiscale non marginale, prevista dal comma 3, dell’articolo 10bis.

## PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare va evidenziato che il presente parere non implica o presuppone alcuna valutazione in ordine alla correttezza e alla fattibilità, anche sotto il profilo civilistico, delle operazioni straordinarie rappresentate nell’istanza nei termini ivi descritti, sia singolarmente considerate che nel loro complesso. Inoltre, si fa presente che in questa sede non viene espresso alcun giudizio o fornita alcuna valutazione in merito ai valori contabili, economici e fiscali indicati dall’istanza. Resta, pertanto, fermo ogni potere di controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria su tali aspetti.

Va aggiunto che dette operazioni straordinarie sono ancora in fase embrionale e che non sono stati ancora realizzati i relativi adempimenti civilisti e contabili (tanto da non essere ancora disponibili neppure in bozza, come evidenziato in sede di documentazione integrativa, cfr. la risposta al quesito n. 7 le relative scritture contabili).

Trattandosi, dunque, di operazioni in itinere le considerazioni qui svolte saranno effettuate considerando gli elementi così come forniti nell’istanza di interpello e nella documentazione integrativa.

Secondo il disposto del comma 1 dell’articolo 10bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modifiche, recante la “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, affinché un’operazione o una serie di operazioni possa essere

considerata abusiva, l’Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

la realizzazione di un vantaggio fiscale “indebito”, costituito da “benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”;

l’assenza di “sostanza economica” dell’operazione o delle operazioni poste in essere, consistenti in “fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”;

l’essenzialità del conseguimento di un “vantaggio fiscale”.

Il mancato riscontro di uno dei tre presupposti costitutivi dell’abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, siano giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa o dell’attività professionale).



Per richiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n. 9/ E del 1° aprile 2016, debbono fra l'altro indicare:

il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;

le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

Ciò posto, qui di seguito si procederà prioritariamente alla verifica della sussistenza del primo elemento costitutivo dell'abuso del diritto (i.e., l'indebito vantaggio fiscale), in assenza del quale l'analisi in discorso dovrà considerarsi conclusa. Laddove dovesse ravvisarsi, al contrario, un indebito vantaggio fiscale, si procederà a verificare le ulteriori condizioni applicative della disciplina antiabuso (ovverosia l'assenza della sostanza economica dell'operazione e l'essenzialità del vantaggio indebito). Solo in presenza di tutti gli elementi richiamati sub a), b) e c), si affronterà l'analisi circa la fondatezza e la non marginalità delle ragioni extrafiscali dedotte.

Il quesito antiabuso formulato dalle Istanti è volto, in sostanza, a conoscere se possa costituire una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10bis della legge n. 212 del 2000, ai fini del comparto delle imposte di dirette, la complessiva operazione descritta nell'istanza e costituita dall'attuazione:

di una fusione per incorporazione di due società in una terza società (tutte partecipate in ugual misura dai medesimi tre soci, appartenenti al medesimo nucleo familiare) e di una contestuale scissione totale asimmetrica della società incorporante a favore di tre società beneficiarie neocostituite (ognuna detenuta totalmente da ciascuno dei tre soci originari).

Nel suo complesso l'operazione appare dunque volta a far sì che ciascuna delle tre società risultanti dalla scissione (le tre beneficiarie appositamente costituite CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l.):

disponga del medesimo patrimonio immobiliare (in ordine, lotto n. 1, lotto n. 2 e lotto n. 3) che avevano, in origine, ognuna delle singole società partecipanti alla fusione (rispettivamente, BETA, GAMMA e ALFA) e risulti, al contempo, totalmente partecipata da uno dei soci originari (i sig.ri CAIO, SEMPRONIO e TIZIO).

In altri termini, all'esito dell'operazione, ogni singola società risultante dalla scissione riproporrà il patrimonio immobiliare originariamente detenuto da ogni singola società partecipante alla fusione, e sarà partecipata in via totalitaria da uno dei tre soci originari e non più da tutti e tre i soci in quote paritarie (così, ad esempio, il sig. CAIO deterrà il 100% della partecipazioni nella società beneficiaria della scissione, CAIO s.r.l., la quale risulterà assegnataria del lotto n. 1 già di proprietà dell'incorporante BETA).

Delineato in questi termini il perimetro dell'indagine antiabuso, il presente parere si limiterà a fornire una risposta al predetto quesito.

Prima di entrare nel merito della risposta, va rilevato che la non proporzionalità di un'operazione di scissione come quella rappresentata non consente, in alcuni casi, a ciascun socio di ottenere una partecipazione avente il medesimo valore economico di quella precedentemente detenuta e gli eventuali "ristori", cioè somme di denaro o beni normalmente richiesti da chi subisce il pregiudizio dei propri interessi economici, costituiscono proventi per il percettore, da assoggettare a imposizione ordinaria (cfr., da ultimo, la risposta ad istanza di interpello pubblicata sub n. 133 del 2022).

Nel caso in esame, sulla base degli elementi forniti dalle Istanti (anche in sede di documentazione integrativa cfr. le riposte ai quesiti n. 2, relativo al valore economico delle partecipazioni ante e post scissione, e n. 3, relativo al valore economico degli

immobili che costituiscono i tre lotti) emerge che l'operazione descritta e, in particolare, la scissione risulti sperequata (ossia, all'esito della scissione non verranno attribuiti ai soci i medesimi valori economici che gli stessi avevano anteriormente ad essa). Pur non rilevando nel particolare caso qui in esame tale aspetto ai fini della richiesta analisi antiabuso, ciò non esclude che lo stesso possa essere valutato nelle competenti sedi accertative.

Ciò posto, si ritiene che la complessiva operazione in parola costituisca una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10bis della legge n. 212 del 2000, nei termini di cui si dirà.

Occorre ricordare che con due previsioni pressoché di eguale tenore, sia l'articolo 172, comma 1, del TUIR per le fusioni, che il successivo articolo 173, comma 1, per le scissioni, prevedono che dette operazioni straordinarie non costituiscono realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse (o incorporate) ovvero della scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

In forza del menzionato principio di neutralità, sono fiscalmente irrilevanti come previsto dal comma 2 degli articoli 172 e 173 del TUIR l'eventuale avanzo o disavanzo, sia da annullamento che da concambio, emergenti nel bilancio della società incorporante o risultante dalla fusione, ovvero della società beneficiaria di un'operazione di scissione. Del pari, non sono imponibili gli eventuali maggiori valori iscritti in bilancio

per effetto dell'imputazione del disavanzo da concambio e da annullamento dalla società incorporante, risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione, in relazione agli elementi patrimoniali della società incorporata o fusa, ovvero a quelli della società scissa.

La neutralità fiscale comporta, al contempo, l'effetto di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, in base al quale i beni delle società fuse o incorporate, ovvero della società scissa, assumono ai fini delle imposte sui redditi in capo alla società incorporante, risultante dalla fusione ovvero beneficiaria della scissione, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto che avevano presso la società originaria prima dell'operazione (cfr., la circolare n. 57/E del 2008).

Tali previsioni trovano il loro fondamento nella natura riorganizzativa di dette operazioni e nella continuità dei rapporti giuridici tra i soggetti partecipanti alle operazioni di fusione e, *mutatis mutandis*, a quelle di scissione.

Al pari, il comma 3 dell'articolo 172 e il comma 3 dell'articolo 173 del TUIR prevedono anche la neutralità fiscale per il concambio delle partecipazioni in capo ai singoli soci delle società partecipanti alle operazioni straordinarie in parola.

Come rilevato nella citata circolare n. 57/E del 2008, infatti, "[i]l principio di neutralità fiscale vige anche in capo ai soci della società incorporata, fusa o scissa, fatta salva la presenza di eventuali conguagli in denaro che ai sensi dell'articolo 2501ter, comma 1 (per la fusione), ovvero dell'articolo 2506bis, comma 1 (per la scissione), del codice civile non possono, in ogni caso, essere superiori al dieci per cento del valore nominale delle azioni o delle quote assegnate ai soci. In altri termini, la sostituzione delle partecipazioni nella società incorporata, fusa o scissa con le partecipazioni nella società incorporante, risultante dalla fusione, ovvero della società beneficiaria della scissione, non genera materia imponibile, né costi fiscalmente deducibili in capo ai soci, in quanto le partecipazioni ricevute assumono il medesimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni detenute nelle società di origine".

Dunque, anche in capo ai soci, la sostituzione delle partecipazioni detenute con quelle ricevute, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione straordinaria non determina alcuna fattispecie impositiva.

Un simile effetto è da ascrivere (sempre) alla natura riorganizzativa dell'operazione straordinaria (sia essa una fusione o una scissione) che viene ad essere attuata coinvolgendo i soggetti societari mediante un riassetto delle loro strutture organizzative.

Orbene, va rilevato che, in linea di massima, il porre in essere operazioni societarie volte ad approfittare di opportunità e di vantaggi (i.e., il principio di neutralità fiscale) messi a disposizione dall'ordinamento tributario non può configurare una fattispecie di abuso del diritto, laddove il loro conseguimento non sia contrario alla ratio delle norme tributarie che li prevedono o ai principi generali dell'ordinamento tributario (cfr., da ultimo, la risposta ad istanza di interpello pubblicata sub n. 165 del 2022).

Nel caso in esame, con la preliminare fusione delle Istanti e la contestuale scissione della società risultante dalla fusione stessa a favore di tre società beneficiare neocostituite (interamente partecipate dai singoli componenti della famiglia XXX), il regime di neutralità fiscale di cui ai menzionati articoli 172 e 173 verrebbe usato allo scopo:

da un lato, di assegnare alle tre società costituite a seguito della scissione (CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l.) il medesimo patrimonio immobiliare (in istanza, indicato suddiviso in lotto n. 1, lotto n. 2 e lotto n. 3, tanti quante sono le società coinvolte), già di BETA, di GAMMA e di ALFA, prima della fusione;

da un altro lato, di continuare lo svolgimento della medesima attività economica (in particolare, quella di gestione immobiliare) già svolto dalle precedenti società (prima della fusione).

Attraverso questa unica e complessa operazione straordinaria (combinazione va sottolineato di due operazioni di segno opposto), i soci surrogerebbero, di fatto, un trasferimento fra loro delle quote delle originarie partecipazioni detenute in quote nelle tre società presenti ante fusione (ossia BETA, GAMMA e ALFA), tramite l'assegnazione per effetto della scissione asimmetrica a ciascuno di essi, della partecipazione totalitaria in una delle tre società beneficiare della scissione (CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l.). Ciò avverrebbe in un contesto in cui ognuna delle società coinvolte, di fatto, manterrebbe la medesima ripartizione dei patrimoni immobiliari detenuti dalle originarie società ante fusione; ossia, l'operazione prospettata non produrrebbe alcuna sostanziale modifica patrimoniale/organizzativa in capo ai soggetti societari coinvolti (riproponendosi la ripartizione dei lotti presenti presso BETA, GAMMA e ALFA, ante fusione, in CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l., post scissione).

Con la concatenazione di due opposte operazioni straordinarie (la fusione aggregante e la scissione disaggregante), dunque, non si assisterebbe al perseguimento di alcun interesse proprio delle società coinvolte, ma esclusivamente di quelli dei soci.

Si ritiene, pertanto, che l'operazione rappresentata in istanza non verrebbe realizzata in conformità alla ratio sottesa agli articoli 172 e 173 del TUIR e che il vantaggio fiscale che ne consegue sia, pertanto, qualificabile come indebito in quanto conseguito in aggiramento del regime di tassazione delle plusvalenze da cessione delle partecipazioni di cui all'articolo 67 del TUIR.

Anche sotto il profilo dell'assenza di sostanza economica, si deve ritenere che l'operazione costituita dalla fusione di ALFA e GAMMA in BETA e dalla contestuale scissione di quest'ultima nelle società CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l., appaia inidonea a produrre effetti economici significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Al riguardo, occorre evidenziare che nell'istanza viene rappresentato che "[l]'attuale assetto societario [ossia, l'assetto societario esistente al momento della presentazione dell'istanza, nel quale le tre società istanti sono equamente partecipate dai soci i sig.ri CAIO, SEMPRONIO e TIZIO] è il risultato di una scelta della famiglia XXX, soprattutto in considerazione dell'età dei soci di prima generazione (i.e. CAIO e SEMPRONIO) di creare le basi per separare, un domani, le compagini sociali delle Società Istanti in modo tale che i propri eredi potessero continuare autonomamente a svolgere l'attività imprenditoriale secondo le proprie prospettive ed inclinazioni. A tal fine, sono state costituite tre diverse società da assegnare, all'occorrenza, ai tre diversi rami della famiglia XXX riconducibili ai tre fratelli soci fondatori [...]".

Invero, va sottolineato che GAMMA è stata costituita nel XXX a seguito della scissione di un'altra società posseduta dalla stessa famiglia XXX (la società DELTA), mentre la ALFA è stata costituita nel XXX per effetto della scissione di BETA.

Da quanto emerge dall'istanza, dunque, la famiglia XXX con l'assetto societario raggiunto attraverso la costituzione di ALFA e di GAMMA aveva già posto le basi per effettuare il successivo passaggio generazionale.

Pur a fronte di dette "basi", a seguito delle operazioni descritte in istanza, si assisterebbe alla incorporazione di ALFA (e del suo patrimonio) da parte di BETA (da cui era stata come detto scorporata nel XXX), per poi essere (sostanzialmente) di nuovo scissa dalla stessa, mantenendo, peraltro, sempre il medesimo patrimonio immobiliare.

Inoltre, la circostanza che "[l]e operazioni sopra descritte, infatti, permetteranno la creazione di tre società immobiliari afferenti ciascuna ad un diverso ramo della famiglia XXX al quale verrà attribuito un pacchetto di immobili gestionalmente congruo ed autonomo in modo tale che TIZIO potrà perseguire i propri obiettivi imprenditoriali e CAIO e SEMPRONIO creare le basi per il passaggio generazionale delle proprie società ai rispettivi eredi [...]" non appare raggiunta considerato che alle società costituende, CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l. verranno assegnati rispettivamente il lotto n. 1, lotto n. 2 e lotto n. 3 che alla data di presentazione dell'istanza appartengono a BETA, GAMMA e ALFA, senza che sia stata prevista una particolare attribuzione di pacchetti di immobili che possano permettere il perseguimento dei diversi e inconciliabili obiettivi imprenditoriali.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che nel caso in esame le operazioni descritte siano prive di sostanza economica in quanto il loro utilizzo non appare conforme a normali logiche di mercato.

Nell'ambito della situazione sopra descritta, infatti, si assiste all'attuazione di due distinti negozi giuridici, di segno opposto, combinati tra loro:

il primo (la fusione) destinato ad aggregare i patrimoni delle tre società coinvolte in un unicum;

il secondo (la scissione) demandato a disaggregare il patrimonio (prima aggregato) in tanti soggetti quanti erano presenti e secondo la medesima ripartizione esistente ante fusione, tanto da far sì che il secondo (la scissione) vada a ricostituire, di fatto, la situazione antecedente al primo (la fusione).

Attraverso la combinazione di entrambi i negozi, emerge evidente che le operazioni straordinarie attuate (la fusione con contestuale scissione) verrebbero utilizzate in modo irragionevole rispetto ai fini riorganizzativi ordinariamente loro propri. Le stesse, invero, sarebbero destinate null'altro che ad ottenere una diversa ripartizione delle partecipazioni detenute dai soci nelle società coinvolte: scopo che ben potrebbe essere raggiunto attraverso altri strumenti negoziali più coerenti e diretti (come, ad esempio, la cessione di partecipazioni) rispetto all'assetto degli interessi che le parti (i.e., i soci) intendono realizzare.

Si deve ritenere che sussista anche l'ultimo requisito richiesto dall'articolo 10bis citato per la configurazione di una fattispecie di abuso, ossia l'essenzialità del vantaggio fiscale (indebito). Infatti, il complesso delle operazioni prospettate appare destinato unicamente a evitare l'imposizione fiscale delle eventuali plusvalenze derivanti dalla differenza (positiva) tra il valore di mercato delle partecipazioni oggetto di un eventuale trasferimento (fra i soci, soggetti non in regime d'impresa) e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Ciò posto, ritenendo integrati nell'ambito della fattispecie in esame gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, si rende necessario procedere alla valutazione di sussistenza o meno di valide ragioni extrafiscali non marginali indicate dall'articolo 10bis della legge n. 212 del 2000.

Al riguardo, occorre rilevare che, tra l'altro, le Istanti evidenziano che:

“[l]’obiettivo sotteso all’Operazione in esame è quello di pervenire ad un nuovo assetto societario che permetta agli attuali Soci di continuare, autonomamente, le attività imprenditoriali che attualmente sono svolte sotto il medesimo comune denominatore societario, allocandole in funzione delle diverse competenze e inclinazioni [fusione per incorporazione di ALFA e GAMMA in BETA e contestuale scissione di quest’ultima in tre società unipersonali CAIO S.r.l., SEMPRONIO S.r.l. e TIZIO S.r.l.];

“[d]’altro canto, se i Soci non provvedessero alla suddetta riorganizzazione, il dissidio in merito alla destinazione delle risorse in pancia alle Società porterebbe ad una situazione di stallo, di depauperamento e di conseguente liquidazione per impossibilità di funzionamento delle società stesse. Tanto emerge dai già richiamati verbali di assemblea del XXX e XXX, dove i Soci manifestano la preoccupazione comune rispetto alla continuità aziendale a causa delle diverse visioni in merito alla strategia futura ed operativa delle Società di famiglia [...]”.

Si ritiene che le complessive argomentazioni addotte dalle Istanti non siano idonee a escludere la sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto nei termini sopra descritti perché non forniscono, nell’ambito della ricostruzione della fattispecie qui in esame, alcun elemento volto a individuare (e a dimostrare) le ragioni economiche extra fiscali alla base delle singole e concrete operazioni prospettate e attraverso le quali si esplica e realizza l’obiettivo finale dell’intero disegno prospettato. Di fatto, le Istanti non evidenziano alcun elemento (diverso dal conseguimento di un mero risparmio d’imposta nei termini sopra detti) che supporti la scelta di effettuare le operazioni descritte in istanza, tenuto conto che le dichiarate difficoltà di funzionamento delle società potrebbero essere superate ricorrendo a più consoni e legittimi strumenti predisposti dal nostro ordinamento.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell’istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della sua veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non compiutamente rappresentati o descritti.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell’Amministrazione finanziaria volto a verificare se la fattispecie rappresentata (anche in relazione ad atti, fatti e/o negozi ad essa collegata non compiutamente rappresentati) realizzi un disegno un ulteriore disegno elusivo altrimenti censurabile ai sensi dell’articolo 10bis della legge n. 212 del 2000.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)



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