

DIRITTO E PROCESSO TRIBUTARIO
Dialogo con le Corti

Rivista quadrimestrale
3/2024



Edizioni Scientifiche Italiane

Direzione

Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizioli, Clelia Buccico, Andrea Carinci, Giuseppe Maria Cipolla, Andrea Colli Vignarelli, Daria Coppa, Stefano Fiorentino, Marco Greggi, Enrico Marelli, Antonio Merone, Sebastiano Maurizio Messina, Mario Nussi, Maria Cristina Pierro, Francesco Pistolesi, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Antonio Felice Uricchio, Marco Versiglioni.

Comitato scientifico

Francisco David Adame Martínez, Giampiero Balena, Renaud Bourget, Marcello Clarich, Gian Domenico Comporti, Claudio Consolo, Roberto Conti, Daniela Di Sabato, Giovanni Fiandaca, Antonio Lepre, Joaquín Álvarez Martínez, Mauro Pennasilico, Giovanni Perlingieri, Michael Sciascia, Giorgio Spangher, Francesco Terrusi, Giuseppe Tesauero, Umberto Tombari, Ugo Villani.

Comitato editoriale

Patrizia Accordino, Mario Aulenta, Samantha Buttus, Daniela Casale, Anna Rita Ciarcia, Simona Disca, Samuele Donatelli, Marco Fasola, Matteo Golisano, Claudio La Valva, Laura Letizia, Michele Marzano, Maria Grazia Ortoleva, Angelo Parente, Salvatore Antonello Parente, Maria Concetta Parlato, Antonio Perrone, Alessio Persiani, Luca Peverini, Federica Pitrone, Stefano Reali, Luca Sabbi, Gianluca Selicato, Loredana Strianese.

Comitato esterno di valutazione

Fabrizio Amatucci, Mauro Beghin, Loredana Carpentieri, Andrea Castaldo, Angelo Contrino, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Luigi Ferlazzo Natoli, Valerio Ficari, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Ugo Patroni Griffi, Giovanni Puoti, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Scarselli, Dario Stevanato, Roberto Schiavolin, Loris Tosi, Giuseppe Zizzo.

Registrazione presso il Trib. di Napoli al n. 51 del 29 ottobre 2014.

Responsabile: Ludovico Greco.

Hanno collaborato a questo numero

Christian CALIFANO, Francesco COSSU, Michele MAURO, Antonio MERONE, Angelo PARENTE, Loredana STRIANESE, Federico TARINI.

Criteri di selezione dei contributi pubblicati

Questa Rivista sottopone i lavori destinati alla pubblicazione a un procedimento di valutazione anonima che garantisce l'obiettività e la ponderatezza del giudizio. Tali contributi possono essere inviati alla Redazione che li sottopone al giudizio di due *referee* individuati in ragione della competenza specifica richiesta (c.d. *double blind peer-review*) attraverso una procedura, dunque, che garantisce il rispetto dei requisiti di indipendenza di giudizio e assenza di conflitti di interesse. A questi fini la Redazione potrà avvalersi di uno o più Responsabili della valutazione, i quali disgiuntamente, li potranno sottoporre a due o più componenti del Comitato di valutazione o a *referee* esterni.

Il *referee* riceve il contributo da valutare senza l'indicazione dell'Autore; all'Autore non viene comunicata l'identità del *referee*. Il giudizio motivato potrà essere positivo senza riserve; positivo con riserve; negativo. Esso verrà trasmesso alla Direzione che, direttamente o tramite il Responsabile della valutazione, provvederà a comunicarlo all'Autore, sempre garantendo l'anonimato del *referee*. I contributi giudicati meritevoli di pubblicazione dai *referee* possono essere oggetto di pubblicazione nella Rivista in base alla insindacabile valutazione della Direzione. La Direzione può assumere direttamente la responsabilità della pubblicazione di studi provenienti da Autori stranieri di consolidata esperienza o di Autori anche italiani di anzianità e prestigio tali che la presenza del loro contributo si possa reputare di per sé ragione di lustro per la Rivista.

Indice

SAGGI

- CHRISTIAN CALIFANO E MICHELE MAURO, Illeciti tributari ed enti collettivi: la criticabile configurabilità del concorso del consulente. 273
- FRANCESCO COSSU, La circolazione delle perdite nei gruppi societari tra disciplina fiscale e societaria. 299
- LOREDANA STRIANESE, Strumenti per la continuità d'impresa: i lineamenti civilistici e tributari del patto di famiglia nel contesto della pianificazione successoria. 327
- FEDERICO TARINI, La legge di bilancio e i redditi diversi "immobiliari": costituzione e cessione di diritti reali di godimento e plusvalenze "Superbonus". 363

RASSEGNE

- Rassegna di giurisprudenza, a cura di ANTONIO MERONE con la collaborazione di ANGELO PARENTE 397

Tutti i lavori pubblicati nel presente numero sono stati sottoposti ad un procedimento di valutazione ad opera di blind referees, con esito positivo.

CHRISTIAN CALIFANO e MICHELE MAURO*

Illeciti tributari ed enti collettivi: la criticabile configurabilità del concorso del consulente**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Cenni sul concorso del consulente negli illeciti amministrativi tributari. – 3. La rimproverabilità della condotta nelle violazioni tributarie relative al rapporto fiscale proprio di enti collettivi: prime conclusioni sull'incompatibilità del concorso del consulente. – 4. I rapporti tra l'art. 7, d.l. n. 269/2003 e l'art. 9, d.lg. n. 472/1997. – 5. Il *revirement* nomofilattico. Implicazioni sistematiche e conseguenze applicative.

1. Premessa

Due recenti pronunciamenti del Giudice di legittimità¹ offrono lo spunto per una valutazione, in termini sistematici, circa la conformità ai principi del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, dell'applicazione dell'istituto del concorso di persone (art. 9, d.lg. n. 472/1997) con riferimento al consulente tributario quale soggetto estraneo alla società.

L'orientamento nomofilattico supera, infatti, i precedenti arresti che escludevano la responsabilità delle persone fisiche quali professionisti e consulenti, che ora invece rispondono, quali soggetti terzi "agevolatori", anche soltanto per il loro apporto psicologico/morale alla realizzazione dell'illecito tributario, con l'effetto che ciascun concorrente soggiace alla sanzione, fatta salva la diversa ipotesi di responsabilità solidale. La previsione dell'articolo 7 del d.l. n. 269/2003 sulla riferibilità delle sanzioni alla persona giuridica resta dunque "confinato" alle persone legate alla società da un rapporto organico (di diritto o di fatto), rimanendo applicabile la sanzione, ex articolo 9 del d.lg. n. 472/1997, ai terzi concorrenti persone fisiche (tra i quali ovviamente, i consulenti).

* CHRISTIAN CALIFANO è Professore Associato di Diritto Tributario, Università Politecnica delle Marche; MICHELE MAURO è Professore Associato di Diritto tributario, Università degli Studi di Catanzaro.

** Sebbene lo scritto sia frutto di una riflessione comune, CHRISTIAN CALIFANO ha scritto i paragrafi 1, 4 e 5, MICHELE MAURO i paragrafi 2 e 3.

¹ Cfr. Cass., 25 luglio 2024, n. 20697; Cass., 30 luglio 2024, n. 21122.

In tal modo, l'esclusione della sanzione (*ex* articolo 7) riguarderebbe solo le persone fisiche interne alla società (amministratori, dipendenti, dirigenti, ecc.), ma non anche i soggetti terzi esterni, risultando così la sanzione irrogabile all'autore ed a coloro che abbiano comunque dato un contributo causale di qualsiasi tipologia.

Pare opportuno rammentare, infine, che la recente riforma delle sanzioni ad opera del d.lg n. 87/2024, sul punto si limita ad estendere anche agli enti privi di personalità giuridica la riferibilità delle sanzioni tributarie e, seppure non intervenga direttamente sul concorso di persone, introduce per il sistema sanzionatorio tributario i principi fondanti di proporzionalità ed offensività, oltre a riaffermare il principio del *ne bis in idem sostanziale*.

Di seguito, anche alla luce del *revirement* della giurisprudenza di legittimità, saranno formulate talune considerazioni critiche sulla configurabilità del concorso esterno (*i.e.* del professionista) negli illeciti tributari dai quali scaturiscono sanzioni irrogate direttamente nei confronti dell'ente.

2. Cenni sul concorso del consulente negli illeciti amministrativi tributari

Al fine di affrontare *funditus* la questione riguardante la compatibilità del concorso del consulente, “di diritto” o “di fatto”², nelle le violazioni commesse a vantaggio di società o enti, occorre preliminarmente muovere dai tratti caratteristici del concorso di persone negli illeciti amministrativi tributari, distinguendolo, *in primis*, dall'istituto il cd. “autore mediato”³.

² Occorre considerare che la giurisprudenza di legittimità, similmente a quanto stabilito al fine di estendere la responsabilità penale (anche) al cd. amministratore “di fatto” (cfr., tra le altre, Cass. pen. n. 20552/2022; Cass. pen. n. 35158/2020; Cass. pen. n. 36474/2019; Cass. pen., n. 4745/2018, n. 4745; Cass. pen. n. 33397/2015; Cass. n. 35729/2014, sul noto caso Mediaset), ha sostenuto l'irrelevanza della mera qualifica formale di consulente della società che ha posto in essere i reati fiscali ai fini della configurabilità del concorso, ritenendo peraltro necessario, al fine di coinvolgere il consulente “di fatto” nella responsabilità penale, la dimostrazione di un suo “concreto, consapevole, seriale e ripetitivo” contributo alla commissione dell'illecito: cfr. Cass. pen., 27 agosto 2019, n. 36461.

³ Art. 10 del d.lg. n. 472/97, il quale stabilisce che «salva l'applicazione dell'art. 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale». Sulla figura dell'“autore mediato” cfr., tra i tanti, R. CORDEIRO GUERRA, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 395 ss.; F. PAPARELLA, *La rilevanza dell'autore mediato*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzio-*

Quest'ultima figura, in particolare, riveste una rilevanza concettuale autonoma e derogatoria della fattispecie concorsuale, nel senso che la sua disciplina stabilisce i casi in cui è integrata la punibilità di uno soltanto dei concorrenti⁴.

Tale conclusione consente, dunque, di escludere la sussistenza del concorso con soggetto non punibile, ferma restando la possibile qualificazione del consulente, eventualmente, quale "autore mediato".

Inoltre, la pluralità dei soggetti attivi dell'illecito, nella fattispecie concorsuale, non implica, in generale, l'intera esecuzione del fatto *contra legem* da parte di ciascuno dei trasgressori, ben potendosi prospettare esecuzioni frazionate dello stesso.

Peraltro, in diritto tributario tale ipotesi appare infrequente. Gli illeciti tributari sono generalmente integrati, se non con una condotta omisiva, con un'unica azione. Tuttavia, un'ipotesi di esecuzione frazionata del fatto illecito realizzato in concorso potrebbe nella realtà verificarsi allorquando il titolare dell'obbligo (e perciò "intraneeo") commetta l'illecito non direttamente ma avvalendosi di un soggetto estraneo all'obbligo fiscale, sprovvisto di una (idonea) delega di funzioni.

In tale evenienza, l'"intraneeo" apporterebbe alla fattispecie concreta la qualifica richiesta dalla fattispecie astratta (qualifica necessaria, trattandosi di illeciti "propri"⁵), mentre l'estraneo realizzerebbe la condotta punita dalla norma sanzionatoria.

natorio amministrativo, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, Milano, 2016, Tomo II, p. 1531 ss.

⁴ Cfr. F. PAPARELLA, *La rilevanza dell'autore mediato*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, cit., Tomo II, p. 1532. È questa anche l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, che nella circolare n. 180/E del 1998 ha affermato come con riferimento all'art. 9 del d.lg. n. 472/1997 «più che di salvezza, dovrebbe parlarsi, come per il codice penale, di deroga a tale norma, dal momento che viene stabilita la punibilità di uno soltanto dei concorrenti». Il comportamento dell'autore materiale della violazione sarebbe, in tale prospettiva, irrilevante. Al contrario, si potrebbe interpretare l'art. 10 in argomento in modo da ritenere integrata la fattispecie plurisoggettiva anche quando uno dei concorrenti non sia punibile. Questa tesi, ovviamente, attribuirebbe mera funzione chiarificatrice alla figura dell'autore mediato di cui all'art. 10, nel senso che, lungi dal rivestire autonoma rilevanza concettuale, si tradurrebbe in una specificazione del ruolo del concorrente con soggetto non colpevole o non imputabile. Tale interpretazione, tuttavia, non appare condivisibile, in quanto si tratterebbe di una specificazione superflua. La fattispecie concorsuale, invero, è *ex se* esaustiva, mentre è evidente che la ratio della norma sia quella di chiarire che i principi sul concorso di persone possono essere derogati dalla norma sull'autore mediato solo se sono integrati tutti i requisiti previsti dall'art. 10.

⁵ Cfr., già in tempi risalenti, L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 351 ss.

La responsabilità dei concorrenti si configura, chiaramente, soltanto in presenza di un nesso di causalità tra la condotta e la realizzazione dell'illecito, in aderenza al principio di personalità⁶.

Attesa, dal punto di vista della teoria generale, l'omogeneità di struttura tra la fattispecie illecita plurisoggettiva penale e quella amministrativa tributaria⁷, si possono ritenere vevoli per quest'ultima le elaborazioni teoriche della dottrina penalistica in tema di accertamento del rapporto di causalità.

La teoria che più si attaglia alla fattispecie *de qua*, sembra essere quella della "causalità agevolatrice"⁸, per cui si ritiene sufficiente che il concorrente abbia agevolato (nel senso di renderla più facile, più probabile o più pronta) la realizzazione dell'illecito, non essendo necessaria (come richiesto dalla teoria della *condicio sine qua non*⁹) una condotta causale - condizionale dello stesso¹⁰.

Quanto alla tipologia del contributo causale, la partecipazione potrà essere sia materiale (come, ad esempio, l'emissione di documentazione fiscale falsa o irregolare), sia morale¹¹. Quest'ultima ipotesi è senz'altro frequente

⁶ Art. 2, comma 2, del d.lg. n. 472/1997.

⁷ Sul concorso di persone nell'illecito amministrativo tributario cfr., tra gli altri, R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 328; A. GIOVANNINI, *Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 153 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., p. 395 ss.; C. RICCI, *il concorso di persone*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, cit., tomo II, p. 1515 ss.

⁸ Sulla teoria della "causalità agevolatrice" o "di rinforzo" v. P. COCO, *L'imputazione del contributo concorsuale atipico*, Napoli, 2008, p. 62 ss.

⁹ Sulla teoria delle "*condicio sine qua non*" e la sua critica cfr., tra gli altri, T. PADOVANI, *La concezione finalistica dell'azione e la teoria del concorso di persone*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2003, p. 406 ss.; M. CAPECCHI, *Il nesso di causalità. Dalla condicio sine qua non alla responsabilità proporzionale*, Padova, 2012, p. 157 ss.

¹⁰ Cfr., tra gli altri, L. STORTONI, *Agevolazione e concorso di persone nel reato*, Padova, 1981, p. 17 ss.; R. GUERRINI, *Il contributo concorsuale di minima importanza*, Milano, 1997, p. 62 ss.; G. DENORA, *Condotta di agevolazione e sistema penali*, Napoli, 2006, p. 54 ss. Sul nesso di causalità si rinvia, tra i tanti, a M. CAPECCHI, *Il nesso di causalità. Dalla condicio sine qua non alla responsabilità proporzionale*, cit., p. 157 ss. e spec. p. 257 ss., il quale ha risolto la gestione dell'incertezza del rapporto causale mediante il ricorso alla cd. responsabilità proporzionale, secondo la quale il danneggiante è tenuto a farsi carico dell'illecito in misura proporzionale all'apporto causale della condotta.

¹¹ Cfr. S. SEMINARA, *Riflessioni sulla condotta istigatoria come forma di partecipazione al reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1983, p. 1123 ss.; V. MORMANDO, *Prime riflessioni sulla condotta di istigazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1994, p. 554 ss.

negli illeciti tributari e rappresenta un contributo psicologico determinante sull'altrui proposito di commettere l'illecito o rafforzativo di un tale proposito già esistente, ovvero anche un mero sostegno morale all'attività illecita¹².

Riguardo al contributo causale, è opportuno specificare inoltre che la fattispecie plurisoggettiva (intesa come fattispecie autonoma che nasce dalla combinazione tra la singola disposizione sanzionatoria e la norma generale sul concorso), soggiace al principio di colpevolezza¹³, cui deve aggiungersi la necessaria previsione e volontà del fatto tipico¹⁴.

È il caso di rilevare che, se è richiesta la coscienza e la volontà di tutti i compartecipi di realizzare il fatto materiale tipico, non occorre che tutti i concorrenti abbiano la coscienza e la volontà di concorrere con gli altri alla realizzazione del fatto, essendo sufficiente che quest'ultima condizione sussista in uno solo dei soggetti¹⁵.

Quanto al coefficiente psicologico della colpa, attesa la punibilità degli illeciti amministrativi tributari a titolo di dolo e di colpa, può ritenersi punibile anche il concorso colposo, sebbene non espressamente disciplinato come in ambito penale¹⁶. È necessario, tuttavia, sottolineare come in concreto non sembri facilmente realizzabile tale fattispecie, poiché è difficile che sussista la rappresentazione dell'altrui condotta, la quale coincide con la rappresentazione dell'illecito, senza dolo¹⁷.

¹² Cfr. L. RISICATO, *La causalità psichica tra determinazione e partecipazione*, Torino, 2007, p. 10 ss., ove anche approfondimenti sulla nota distinzione tra "determinazione" e "istigazione". Circa le manifestazioni concrete del contributo morale v., in giurisprudenza, Cass. pen., 20 settembre 2013, n. 39030. È proprio questo il caso richiamato nella circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 ai fini della rilevanza dell'illecito commesso dal contribuente che abbia «agito secondo le indicazioni forniteli dagli esperti di settore». Peraltro, nell'esempio da ultimo citato, resta inteso che il concorrente morale risponderà a titolo di concorso solo in presenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave.

¹³ Art. 5 del d.lg. n. 472/1997.

¹⁴ In particolare, secondo quanto disposto dall'art. 43, comma 1, c.p. Ne consegue che il dolo sarà escluso, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d.lg. n. 472/1997 (conforme alla previsione di cui all'art. 47, comma 1, c.p.), nell'ipotesi di errore sul fatto.

¹⁵ Cfr. C. RICCI, *il concorso di persone*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, cit., Tomo II, p. 1520 ss., ove riferimenti dottrinali.

¹⁶ Peraltro, un riferimento alla colpa (lieve) è contenuto nell'art. 11 del d.lg. n. 472/1997, a conferma dell'indiscussa configurabilità del concorso colposo.

¹⁷ Un esempio di concorso colposo è stato fornito proprio nella richiamata circolare n. 180/E del 1998, precisamente nel caso in cui «due o più coamministratori di una società affidano ad una persona non qualificata la tenuta della contabilità sociale allo scopo di contenere la relativa spesa, ponendo così in essere una situazione nella quale è prevedibile il verificarsi di irregolarità, suscettibili di tradursi, poi, in violazioni della normativa tributa-

Quanto fin qui osservato si riferisce, in particolare, alle ipotesi di concorso nell'illecito commissivo.

Invero, con riguardo alla fattispecie concorsuale omissiva, è prevista l'irrogazione di una sola sanzione cui sono assoggettati solidalmente i trasgressori¹⁸.

Poiché in ambito tributario rilevano esclusivamente le ipotesi di illecito omissivo proprio, non potendosi in concreto prospettare illeciti commissivi mediante omissione¹⁹, la disciplina normativa si applica ai coautori dell'illecito che, sebbene obbligati ad una stessa condotta, non si siano attivati per realizzarla²⁰.

La previsione di un'unica sanzione, in deroga al principio generale *tot capita tot penae*, pur determinando un trattamento sanzionatorio più favorevole, produce l'effetto di irrogare una sanzione che non può tenere conto dei criteri di determinazione previsti dall'art. 7 del d.lg. n. 472/97. Difatti, derogando al principio di personalità della responsabilità, non può sussistere alcuna valutazione sulla condotta di ciascun agente, sulla (eventuale) opera svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze dell'illecito, nonché sulla personalità e sulle condizioni economiche e sociali dei coautori²¹.

ria». Sul dibattito dottrinale circa la configurabilità del concorso colposo di veda C. RICCI, *il concorso di persone*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, cit., Tomo II, p. 1526 ss.; L. CORNACCHIA, *Concorso di colpe e principio di responsabilità penale per fatto proprio*, Torino 2004, p. 465; ID., *Cooperazione colposa (nel diritto penale contemporaneo)*, in *Dig. disc. pen.*, agg. XI, Milano, 2021, pp. 180 ss.

¹⁸ In specie, il secondo comma dell'art. 9 del d.lg. n. 472/97 stabilisce che «Quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso».

¹⁹ Cfr. C. RICCI, *il concorso di persone*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, cit., p. 1525.

²⁰ È il caso, ad esempio, dell'inadempimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione, ai fini delle imposte dirette, posto a carico dei soci amministratori delle società di persone, ovvero dell'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta di successione da parte dei coeredi.

²¹ Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., p. 395 ss. In proposito l'Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 180/E del 1998, ha affermato che «ai fini della concreta quantificazione dell'unica sanzione, si dovrà tenere conto delle caratteristiche della condotta e della personalità che ne comportano la determinazione nella misura più elevata. Infatti, la regola seguita dal legislatore (unificazione della sanzione da irrogare a una pluralità di soggetti), che considera "collettiva" la violazione e ne ripartisce la conseguenza repressiva nell'ambito del

Orbene, passando alla responsabilità concorsuale del consulente, risulta evidente come il dato positivo di cui all'art. 9 d.lg. n. 472/1997 sia di fatto derogato dall'art. 5, comma 1, del medesimo decreto, ai sensi del quale «Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave».

Come già rimarcato, nella fattispecie illecita plurisoggettiva assume rilevanza fondamentale l'elemento soggettivo della colpevolezza che richiede un accurato vaglio critico del comportamento dei (diversi) trasgressori, sia esso doloso o colposo.

Con riferimento al contribuente, destinatario degli obblighi fiscali, l'art. 5 del d.lg. n. 472 cit. presuppone la sussistenza della coscienza e volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma è interpretata nel senso di stabilire una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico del soggetto che lo abbia commesso, il quale è tenuto a provare di aver agito senza colpa²². Dunque, il contribuente, in presenza di una (valida) delega di funzioni, per andare esente da colpa dovrà dimostrare di aver correttamente individuato il professionista cui affidarsi (onde non ricadere nella *culpa in eligendo*) e di aver vigilato sul suo operato (per evitare la *culpa in vigilando*).

Per quanto riguarda, invece, il professionista, qualora l'attività di consulenza svolta abbia ad oggetto la soluzione di problemi di speciale difficoltà, in virtù dell'espressa limitazione della sua responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave (*ex* art. 5, comma 1, del d.lg. n. 472) è, *in primis*, fondamentale definire la colpa "lieve" che lo esonera da responsabilità. La definizione, evidentemente, si desume *a contrario* rispetto ai successivi commi del medesimo art. 5, che individuano le nozioni di colpa "grave" e "dolo".

Come noto, il comma 3 della disposizione qualifica la colpa grave in maniera estremamente restrittiva, ricollegandola all'imperizia o negligenza indiscutibili (e quindi non in termini di imprudenza, da considerare assorbita nella nozione comune di negligenza), ovvero, avuto riguardo al possibile errore di diritto, all'impossibilità di dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata.

“gruppo”, comporta anche che la violazione medesima assuma la connotazione impressale dal comportamento più grave, assunto come dato che la caratterizza». In realtà tale orientamento sembra perseguire più finalità civilistiche di ristoro patrimoniale che finalità punitive.

²² Sul punto, di recente, A. MARCHESELLI, *Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 aprile 2021.

Deve, pertanto, trattarsi di una evidente e macroscopica inosservanza di obblighi tributari elementari, sì che la formulazione legislativa rende estremamente difficile individuare in concreto ipotesi di colpa grave²³, che appare assimilabile al dolo “di fatto”.

Il comma 4, invece, nel definire il dolo specifica la rilevanza dell'intento di pregiudicare la determinazione del tributo oppure di ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Traspare, dunque, la volontà legislativa di escludere la rilevanza del dolo generico, in cui il fatto descritto dalla norma incriminatrice è meramente voluto, ed anche del dolo eventuale (o indiretto), che conduce a ritenere come voluti gli effetti del comportamento che sono stati previsti dal soggetto anche soltanto come possibili, purché egli ne abbia accettato il rischio o, più semplicemente, purché non abbia agito con la sicura convinzione che non si sarebbero verificati. In particolare, il dolo eventuale è escluso dalla definizione della norma in quanto è richiesto - per integrare il dolo - un comportamento ispirato da una determinata direzione della volontà.

Orbene, la menzionata limitazione della responsabilità del consulente, prevista all'art. 5 del d.lg. n. 472/1997, circoscrive fortemente la sussistenza del concorso per il professionista che abbia fornito un contributo causale all'illecito, in un contesto legislativo incerto.

Di conseguenza, ove il professionista assuma obbligazioni di risultato prive di attività ermeneutiche (si pensi, a titolo esemplificativo, alla presentazione, entro i termini di legge, di una dichiarazione fiscale predisposta dal contribuente, ovvero alla presentazione di un'istanza di accertamento con adesione, o di un ricorso giurisdizionale, entro i termini previsti dalla legge a pena di decadenza), la diligenza richiesta per ritenerlo esente da responsabilità non può coincidere con quella, tipica delle obbligazioni di mezzi (es. redazione di pareri *pro veritate*, volti a valutare la corretta applicazione delle norme fiscali alla fattispecie concreta prospettata dal cliente), richiesta dalla *best practice* che contraddistingue lo svolgimento della professione, peraltro da parametrare all'“agente modello” ovvero alle conoscenze che il consulente avrebbe dovuto possedere.

²³ V. F. BATISTONI FERRARA, *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *Riv. G. d. F.*, 1997, p. 11354 ss.; G. FALSITTA, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 487 ss.; F. D'AYALA VALVA, *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 205.

Pertanto, proprio sul terreno della consulenza tributaria (che sembra essere alla base del *revirement* della Cassazione in tema di concorso nelle violazioni riferibili agli enti²⁴) si riscontra la maggiore complessità che attiene alla dimostrazione dell'elemento soggettivo in grado di integrare la responsabilità concorsuale del professionista.

Invero, tenuto conto dell'evoluzione provocata – oltre che dall'intensificazione degli adempimenti e dalla complessità del sistema normativo – dalla globalizzazione dei mercati e dalla conseguente diffusione delle imprese multinazionali, tra le prestazioni del consulente riveste un ruolo fondamentale quella di programmare e ridurre, spesso con comportamenti elusivi, la pressione fiscale delle imprese.

Si tratta, segnatamente, di attività di pianificazione fiscale che presuppongono capacità e formazione tecnica altamente specializzate in ambito fiscale, tali da rendere l'apporto del consulente tributario indispensabile per il contribuente²⁵.

In relazione a tali consulenze, al fine di giudicare l'operato del professionista sotto il profilo della responsabilità fiscale per concorso nelle violazioni, in quanto riconducibile o meno alla soluzione di problemi di "speciale difficoltà", assume un ruolo fondamentale la formulazione delle norme tributarie e la relativa attività di interpretazione.

In particolare, quanto più la tecnica normativa di contrasto dei fenomeni elusivi (o evasivi) faccia ricorso a clausole generali, intese quali termini o sintagmi valutativi contenuti in enunciati normativi e caratterizzati da indeterminatezza²⁶, tanto più la prestazione professionale del consulente, svolta in un contesto legislativo incerto, non sarà punibile per assenza del dolo o della colpa grave.

²⁴ In specie, la fattispecie alla base della sentenza n. 20697/2024 riguardava un notaio che aveva autenticato una serie di atti di cessione dei crediti avvenute in tempi molto ristretti, con la consapevolezza di trovarsi di fronte a società rappresentate solo formalmente da alcuni soggetti; la fattispecie oggetto della pronuncia n. 21122/2024, invece, riguardava un intermediario che aveva trasmesso dichiarazioni Iva per una cooperativa, riportanti esportazioni e cessioni intracomunitarie che, in realtà, non erano mai state effettuate.

²⁵ Anche l'Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 19/E dell'8 agosto 2019, ha evidenziato la frequente opera di ausilio del professionista nella costruzione di veri e propri "pacchetti di risparmio fiscale", che si traducono in meccanismi sofisticati.

²⁶ Cfr. V. VELLUZZI, *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010, p. 57.

3. *La rimproverabilità della condotta nelle violazioni tributarie relative al rapporto fiscale proprio di enti collettivi: prime conclusioni sull'incompatibilità del concorso del consulente*

Da quanto finora emerso, onde configurare la responsabilità del professionista per concorso negli illeciti tributari, assume un ruolo fondamentale il principio di colpevolezza, che, come si è visto, per il consulente si atteggia in maniera differente ed estremamente restrittiva.

Resta inteso, in ogni caso, che il contribuente a sua volta deve aver agito con colpa (se anche presunta fino a prova contraria), poiché, come sottolineato, è da escludere la sussistenza del concorso con soggetto non punibile (in quanto incolpevole), ferma restando la possibile qualificazione del consulente, in tali casi, quale “autore mediato”.

Occorre, a questo punto, interrogarsi sulla *ratio* della responsabilità dell'ente collettivo – introdotta dall'art. 7 del d.l. n. 269/2003 ed estesa, dal d.lg. n. 87/2024, a tutte le società o enti, anche privi di personalità giuridica – al fine di cogliere le peculiarità del requisito della rimproverabilità della condotta.

Appare utile ricordare preliminarmente che il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, disciplinato dal d.lg. n. 472/1997, rimane fondato sui principi di ispirazione penalistica²⁷, tra i quali risalta quello personalistico, secondo cui la sanzione è riferita alla persona che materialmente ha commesso o concorso a commettere l'illecito (art. 2, comma 2)²⁸, il che

²⁷ Cfr., tra gli altri, R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 328 ss.; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 264 ss.; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1328 ss.; A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 1188 ss.; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 107 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di responsabilità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1509 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, voce *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Digesto disc. priv. – sez. comm.*, Agg., Torino, 2017, p. 456 ss.

²⁸ L'opzione teorica che ha ispirato il sistema sanzionatorio riformato con il d.lg. n. 472/1997 è stata quella di matrice penalistica, secondo cui la sanzione (amministrativa) pecuniaria consiste in una misura afflittiva (o repressiva, o punitiva) ispirata al principio della “retribuzione”, che consiste nel rendere male per male, basandosi sull'assunto che un male sofferto è la giusta reazione ad un male inferto: cfr., per tutti, N. BOBBIO, voce *Sanzione*, in *Nss. Dig. It.*, 1969, p. 534 ss., ove ampi riferimenti anche all'opposta funzione risarcitorio – ripristinatoria (o restituiva) della sanzione, nonché alla categoria delle misure positive o premiali dirette a promuovere l'osservanza o l'esecuzione di una norma.

non ha consentito di escludere, con una qualche malcelata incoerenza²⁹, che ove l'autore della violazione non coincida con il soggetto beneficiario dell'illecito, quest'ultimo risponda in via solidale della sanzione.

Pertanto, il regime di responsabilità sanzionatoria degli enti collettivi, pur avendo superato le censure, a seguito della riforma attuata con il d.lg. n. 87/2024, di irragionevole disparità di trattamento tra enti con o senza personalità giuridica³⁰, si scontra tuttora, *prima facie*, con il principio personalistico, che da tempo ha alimentato il dibattito sul "doppio binario" del sistema sanzionatorio, alla base del sincretismo dei modelli concettuali di riferimento³¹.

Difatti, con riguardo alla responsabilità per la sanzione pecuniaria applicabile (anche a seguito della riforma) alle persone fisiche, restano in vigore le previsioni (opportunamente adattate) dell'art. 11 d.lg. n. 472/1997 che, coinvolgendo nella responsabilità soggetti diversi dall'autore materiale della violazione (i quali possono anche accollarsi l'obbligazione san-

²⁹ Cfr. G. FALSITTA, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, cit., p. 475 ss.

³⁰ Come ampiamente noto, l'art. 7 del d.l. n. 269/2003 (convertito dalla l. n. 326/2003) aveva previsto che, limitatamente alle sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, erano esclusivamente quest'ultimi soggetti a rispondere della sanzione. Si è dibattuto a lungo, e con differenti approdi ermeneutici, sull'opportunità di introdurre tale disposizione, che individuava nella persona giuridica il soggetto beneficiario della violazione commessa e quindi il responsabile del pagamento della sanzione. Secondo una parte della dottrina, l'art. 7 individuava nella persona giuridica un soggetto di diritto autonomamente capace di essere destinatario di sanzioni e di compiere illeciti amministrativi, permettendo di imputare all'ente medesimo la commissione dell'illecito: cfr., di recente, S.M. RONCO, *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, p. 595 ss., ove ampi riferimenti dottrinari. Tale imputazione era giustificata proprio dal fatto che il vantaggio economico della violazione ricade sull'ente, che soddisfa l'interesse di un illecito risparmio di imposta. Difatti, se, da un lato, la violazione è commessa dall'organo, dall'altro, il soggetto beneficiario resta l'ente, configurabile quale centro di aggregazione autonoma di responsabilità sanzionatoria.

³¹ Cfr., tra i tanti, G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 414 ss.; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 19 ss.; L. PEVERINI, *Brevi riflessioni in tema di responsabilità dell'amministratore di società per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2022, p. 845 ss., il quale ha osservato che il coordinamento tra i principi generali della responsabilità personale e la responsabilità dell'ente per la sanzione realizzava un bilanciamento tra i criteri penalistici ispiratori della riforma e gli interessi erariali a contrastare il fenomeno dell'evasione, incassando comunque la sanzione per il tramite delle obbligazioni poste in capo all'ente, pur formalmente non identificato come destinatario dell'irrogazione della misura punitiva.

zionatoria), aggira comunque il principio della responsabilità personale, attuando una forma occulta di responsabilità oggettiva.

Pertanto, parte della dottrina non ha mai condiviso la scelta del legislatore del 1997 di far proprio, in linea generale, l'antico brocardo *societas delinquere non potest*³².

Già in tempi risalenti, invero, è stato osservato come né il principio della responsabilità personale, né quello di colpevolezza avrebbero costituito un ostacolo insormontabile alla introduzione di misure sanzionatorie di carattere patrimoniale a carico dell'ente collettivo³³.

Pertanto, come già ricordato, l'esigenza di concentrare le sanzioni sul soggetto che avesse tratto effettivo beneficio dalla violazione perpetrata ha indotto il legislatore, con l'art. 7 del d.l. n. 269/2003 (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 326/2003), a stabilire che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica fossero esclusivamente a carico della persona giuridica.

Tale assunto è confermato dal recente intervento riformatore e, in specie, dal nuovo comma 2-*bis* dell'art. 2 d.lg. n. 472/1997, in cui è previsto che, qualora sia accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto.

La disposizione recepisce il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di enti con personalità giuridica costituiti per fini illeciti³⁴, sanzionando il trasgressore (socio o amministratore, "di diritto" ovvero "di fatto") che, a prescindere dalla carica sociale rivestita, abbia tratto personalmente un vantaggio economico dall'illecito.

In specie, la richiamata giurisprudenza ha inteso punire direttamente il soggetto che abbia agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica come schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio vantaggio. In simili circostanze,

³² Cfr., tra gli altri, G. FALSITTA, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, cit., p. 475 ss.; G. TABET, *Considerazioni introduttive*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. Tabet, Torino, 2000, p. 10.

³³ Cfr. F. BRICOLA, *Il costo del principio «societas delinquere non potest» nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. it. proc. pen.*, 1976, p. 951.

³⁴ Cfr., tra le tante, Cass. civ., 11 novembre 2022, n. 34434 (citata anche nel *dossier* parlamentare del 19.03.2024); Cass. civ. Cass. civ., 6 giugno 2022, n. 18116. L'orientamento è ribadito anche nelle pronunce oggetto di *revirement* sulla configurabilità del concorso del consulente in caso di sanzioni irrogate a società con personalità giuridica: v. Cass. n. 20697/2024; Cass. n. 21122/2024.

è stato disapplicato il disposto dell'art. 7 del d.l. n. 269/2003 in favore dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973, in base al quale il reddito della società interposta, e la conseguente sanzione, sono imputati all'effettivo possessore.

Una pronuncia di legittimità³⁵ ha anche precisato che, per poter disapplicare l'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare esclusivamente la società dotata di personalità giuridica, ripristinando la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito, è necessario (ove non si tratti di società cartiera) acquisire riscontri probatori idonei ad escludere la vitalità della società medesima, ancorché gestita da un amministratore "di fatto".

È chiaro, dunque, che l'interpretazione giurisprudenziale, che ha originato l'intervento riformatore, si fonda sull'assunto che l'ente, in quanto fittizio o interposto, non sia stato "vitale", ossia che dalla violazione perpetrata non abbia conseguito alcun vantaggio, inteso quale elemento *contra ius*.

Se non appare dubitabile che, in quest'ultime fattispecie, il consulente possa rispondere per concorso, al ricorrere dei requisiti di cui si è detto, con la persona fisica (amministratore "di diritto" o "di fatto") che abbia agito nel proprio esclusivo interesse, sembra invece da escludere che, ove l'ente sia l'effettivo destinatario della sanzione, il professionista possa essere attinto dalla responsabilità concorsuale.

Difatti, nei casi in cui sia vitale e abbia tratto effettivo beneficio dalla violazione, l'ente è in grado di subire il giudizio sulla propria condotta e colpevolezza, ricondotto all'omessa adozione delle misure preventive idonee ad evitare la violazione fiscale, e cioè alla cd. colpevolezza organizzativa.

Come risulta anche dal dichiarato obiettivo della riforma attuata con il d.lg. n. 87/2024 (in specie nel *dossier* parlamentare del 19/03/2024), l'ottica è quella di adeguare il sistema sanzionatorio tributario alla nuova logica ordinamentale espressa dal d.lg. n. 231 del 2001, sulla responsabilità degli enti collettivi (con o senza personalità giuridica).

Segnatamente, i principi attuati da questo decreto in materia di "responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato, mirano ad imputare la sanzione al soggetto (*i.e.* l'organismo produttivo) che effettivamente abbia tratto vantaggio dalla condotta illecita³⁶. Pertanto, anche ai fini tributari, il giudizio sulla condotta dell'ente e sulla sua

³⁵ Cfr. Cass. civ., 23 gennaio 2023, n. 1946.

³⁶ Cfr., di recente, F. VARAZI, *Spunti in merito alla sanzionabilità (fiscale amministrativa) del soggetto che ha effettivamente tratto beneficio dalla violazione*, in *Boll. trib.*, 2020, p. 1483 ss.

colpevolezza – giova ribadirlo – è riconducibile all’omessa adozione delle misure preventive idonee ad evitare la violazione fiscale. In questa prospettiva, peraltro, non è contraddetto il carattere afflittivo della sanzione tributaria, alla base della disciplina recata dal d.lg. n. 472/1992³⁷.

Si comprende, allora, che, rifuggendo da ogni indagine circa la consapevolezza dei singoli partecipi alla commissione dell’illecito tributario (inteso quale struttura unitaria) in concorso tra loro, con l’art. 7 del d.l. n. 269/2003 il legislatore ha ritenuto rimproverabile della violazione, per responsabilità oggettiva (in specie “colpa organizzativa”), esclusivamente la società o ente che ne ha tratto beneficio.

Risulta pienamente condivisibile, in conclusione, il precedente orientamento della Cassazione³⁸, secondo cui la qualifica di soggetto “interno” o “esterno” (i.e. il professionista) all’ente non rileva al fine di individuare le fattispecie per le quali può realizzarsi il concorso di persone nell’illecito. Invero, l’inequivocabile dato testuale dell’art. 7 d.l. n. 269/2003, che ha inteso punire una forma di responsabilità oggettiva, esclude *tout court* l’operabilità dell’istituto, a prescindere da qualsivoglia rapporto con l’ente.

4. I rapporti tra l’art. 7, d.l. n. 269/2003 e l’art. 9, d.lg. n. 472/1997

Occorre, a questo punto, sulla base delle considerazioni e dei concetti già emersi, approfondire i capisaldi che reggono l’indirizzo della giurisprudenza di legittimità.

Il mutato orientamento si fonda su due concorrenti aspetti: l’applicabilità dell’art. 7, d.l. n. 269/2003 solo nel caso in cui il soggetto agente/ autore materiale della violazione sia legato da rapporto organico con l’ente dotato di personalità giuridica, di diritto o anche di fatto, affinché solo a tale ente possa riferirsi la sanzione amministrativa irrogata e la configurabilità del concorso di persone nella violazione *ex art. 9*, d.lg. n. 472/1997 nei confronti del consulente fiscale dell’ente dotato di personalità giuridica e, quindi, la compatibilità tra il disposto dell’art. 7, d.l. n. 269/2003 e il suddetto art. 9, d.lg. n. 472/1997.

L’orientamento nomofilattico più recente ne impone un approccio unitario, senza tenere conto che i due punti sono concettualmente divisi e

³⁷ Cfr., di recente, R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, p. 62 ss., ove riferimenti bibliografici.

³⁸ Cfr., tra le altre, Cass., 22 maggio 2020, nn. 9448, 9449, 9450 e 9451; Cass., 13 novembre 2020, n. 25757; Cass., 7 settembre 2023, n. 26057.

che il primo costituisce il presupposto logico-applicativo del secondo. Va dunque analizzato l'approccio interpretativo che sorregge il nuovo principio di diritto enunciato dalla giurisprudenza di legittimità.

La Cassazione precisa, analizzando concettualmente dapprima la riferibilità della sanzione solo nei confronti della persona fisica del trasgressore, che «il sistema sanzionatorio si è caratterizzato, in ossequio ai principi di matrice penalistica e alla volontà di allineare il sistema sanzionatorio tributario alla disciplina generale sulle sanzioni amministrative di cui alla legge n. 689 del 1981, per una “personalizzazione” della sanzione, rivolta a punire l'effettivo autore dell'illecito (decreto legislativo n. 472 del 1997), in un secondo momento, con il decreto legge n. 269 del 2003, la portata del principio di personalità è stata mitigata, istituendo la responsabilità esclusiva degli enti dotati di personalità giuridica che traggono beneficio dal compimento della violazione del precetto fiscale (art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003)»³⁹.

Da tale approccio si individuano i tre presupposti concettuali che il giudice di legittimità individua come necessari e sufficienti a sorreggere, dapprima, la ricognizione di quali condizioni consentano l'applicabilità dell'art. 7, d.lg. n. 269/2003 e, poi, se tale norma abbia posto una definitiva ed esclusiva imputabilità della sanzione tributaria in capo all'ente dotato di personalità giuridica, qualora le violazioni possano essere riferite al suddetto ente.

Il primo presupposto si rinviene nella connotazione “personalistica” della sanzione, in quanto, in materia di sanzioni amministrative tributarie, vige il principio mutuato dal diritto penale della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall'art. 2 comma 2 del d.lg. n. 472 del 1997, secondo cui «la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione»⁴⁰.

³⁹ Cass, 25.07.2024, n. 20697 (§1.4).

⁴⁰ Cfr. Cass., sez. V trib., 30 luglio 2024, n. 21222, §§4, 4.1 e 4.2; Cass., sez. V trib., Ord. 11 luglio 2024, n. 19150, §3. In dottrina, per tutti, C. RICCI, *Il concorso di persone in Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, cit., pp. 1516-1517 spec. rif. note nn. 5 e 6; R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario in Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, p. 933 ss.; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, p. 482 ss.; e, a maggior evidenza dell'affermazione del principio già da tempo nell'ambito del diritto penal-tributario da cui esso si mutua, si v. per tutti L. VERONESE, *Il problema della responsabilità penale del consulente tributario*, in *L'indice penale*, 1992, 1, pp. 460-462; V. SERIANNI, *Cenni generali sulla responsabilità degli amministratori di società*, in *Rass. trib.*, 10, 1985, pp. 372-375; C.F. GROSSO, *Osservazioni sui principi generali del diritto penale tributario dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1982 n. 516*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1, 1984, pp. 52-53.

Il secondo snodo concettuale è rinvenibile nella previsione del d.l. n. 269/2003 che mitiga la suddetta connotazione personalistica nella misura in cui la sanzione è esclusivamente riferibile all'ente.

La *ratio legis* della norma eccezionale⁴¹ veicolata dall'art. 7, sarebbe dunque da ricercarsi nell'affermazione della personalità della sanzione, seppur in capo non a una persona fisica, ma a un ente. In altri termini: poiché l'ente è dotato di personalità giuridica, allora la sanzione amministrativa ben può essere ad esso imputabile, in quanto la "personalità" dell'ente è "figura" della "personalità" del trasgressore (quale autore materiale della violazione) che, di conseguenza, deve aver agito nell'interesse e a beneficio dell'ente amministrato o rappresentato⁴².

I primi due presupposti concettuali, pertanto, giustificerebbero, sul piano logico e sistematico, il riferimento al disposto dell'art. 11, d.lg. n. 472/1997, in tema di responsabilità solidale al pagamento della sanzione amministrativa, nei casi in cui il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio; in tal senso dunque verrebbe meno la *ratio* che giustifica l'applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, con il ripristino della regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona che fisica autrice dell'illecito.

Confermerebbe tale conclusione, secondo il *revirement* della Cassazione, l'art. 11 del d.lg. n. 472 del 1997 che prevede la responsabilità solidale delle società senza personalità giuridica per le sanzioni amministrati-

⁴¹ Il carattere di "eccezionalità", riconosciuto unanimemente in giurisprudenza, è stato da ultimo recentemente ribadito da Cass., sez. V trib., 28 agosto 2024, n. 23229; tuttavia, in dottrina, rileva F. PAPARELLA, *Sulla responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Giur. comm.*, 4, 2021, p. 765 ss., che «non è stato mai precisato l'argomento che dovrebbe favorire simile conclusione, detta natura può non essere risolutiva perché impone di precisare: a) la norma generale rispetto alla quale essa si pone in rapporto di *genus* e *species* ed il relativo rapporto di coerenza; b) il perimetro della norma eccezionale anche in ragione dei noti limiti in tema di interpretazione».

⁴² La sentenza n. 20697/2024 afferma in tal senso che «l'applicazione della norma eccezionale introdotta dal citato art. 7 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore» (cfr. §1.7).

ve irrogate a carico della persona fisica autrice della violazione, qualora la violazione sia stata commessa “nell’interesse” della società rappresentata o amministrata.

Tali considerazioni conducono la giurisprudenza a concludere, innovativamente rispetto al suo precedente e consolidato indirizzo, che l’applicazione dell’art. 7 del d.l. n. 326 del 2003 (che qualifica come disposizione “eccezionale”), presupponga che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell’interesse e a beneficio della società, in quanto tale circostanza giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l’autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse.

Tali assunti, tuttavia, fanno emergere delle criticità argomentative e sistematiche.

In primo luogo, a mente della Relazione illustrativa al d.l. n. 269/2003 si legge chiaramente che «l’articolo 7 introduce il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie» e che tale disposizione “introduce disposizioni innovative rispetto al sistema sanzionatorio delineato dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472»⁴³, di talché la qualificazione espressa di norma innovativa e l’utilizzo dell’avverbio “esclusivamente” pongono la necessità di chiarire se, e in quale misura tale disposizione abbia condotto (nella sua asserita caratterizzazione di norma eccezionale) ad una attribuzione all’ente con personalità giuridica dell’unica responsabilità per la violazione riferibile al rapporto fiscale suo proprio, indipendentemente dal contributo materiale/morale, da *intraneus* o *extraneus* alla compagine organizzativa dell’ente, dell’autore materiale della violazione.

In un secondo tempo andrebbe poi valutato e chiarito in che modo l’art. 11, d.lg. n. 472/1997 possa condizionare (o mitigare) il riferimento esclusivo all’ente con personalità giuridica della sanzione amministrativa, sotto il necessario profilo dell’agire dell’autore materiale nell’interesse e a beneficio dell’ente medesimo.

La dottrina sul punto ha affermato che l’art. 11 dello stesso d.lg. richiede la ricognizione dell’agire nell’interesse dell’ente che risulta, in-

⁴³ Aggiunge la Relazione: «In deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica, di cui all’articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e al principio di solidarietà di cui all’articolo 11 dello stesso decreto legislativo, si prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica» (cfr. Rel. Ill.va d.l. 269-2023).

vece, del tutto assente nel testo dell'art. 7, d.l. n. 269/2003; da ciò si dovrebbe evincere, al contrario, una presunzione di riferibilità assoluta della sanzione tributaria alla persona giuridica per fatti che sono stati commessi in suo nome, indipendentemente dall'esistenza di un effettivo vantaggio o interesse che consegua alla commissione della violazione da parte dell'autore materiale⁴⁴.

È stato, in ogni caso, evidenziato che occorre distinguere tra autore materiale che agisce “nell'interesse” dell'ente o “a beneficio” (in vantaggio) dello stesso, come invece pare emergere dal nuovo indirizzo giurisprudenziale, distinguendosi, nell'esperienza penalistica, l'interesse ed il vantaggio quali concetti giuridicamente diversi: «il primo, infatti, richiede una valutazione del reato al momento della commissione dell'illecito, apprezzabile *ex ante* e secondo un giudizio strettamente soggettivo in relazione all'elemento psicologico dell'autore materiale; diversamente, il criterio del vantaggio ha una connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile *ex post*, sulla base degli effetti derivanti dalla realizzazione dell'illecito ed indipendentemente dalla finalizzazione originaria del reato»⁴⁵.

Sulla base di tali presupposti, pertanto, la deroga prevista dall'art. 7 d.l. n. 269 del 2003 necessita il riferimento, in via sussidiaria, all'art. 11 del d.lg. n. 472 del 1997 al fine di precisare il principio del beneficio con il riferimento al vantaggio diretto dell'autore dell'illecito⁴⁶.

Il carattere “diretto” del vantaggio sembra indicare che dovrebbe rientrare nella sfera di esclusività del trasgressore, dovendo di conseguenza lo stesso rimanere escluso dall'applicazione della sanzione qualora la sua condotta determini anche un beneficio per la società; nel sistema delineato invece dal d.lg. n. 472/1997 non dovrebbe essere apprezzato il mero inte-

⁴⁴ In questi termini R. CORDEIRO GUERRA, *Il principio di specialità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino e E. Marzaduri, Milano, 2016, pp. 1454-1457. Cfr. anche S.M. RONCO, *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., pp. 595-596.

⁴⁵ Così F. PAPARELLA, *Sulla responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., §5; aggiunge tale A. che il criterio del vantaggio «deve essere inteso come potenziale o effettiva utilità e, pertanto, non necessariamente deve essere di carattere patrimoniale».

⁴⁶ Cfr. L. MURCIANO, *La “nuova” responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del DL n. 269/2003*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2004, p. 657 ss. spec. §§5; 5.1 e 5.2; P. VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 9, 2020, p. 3086 ss. spec. §6.

resse se non determina risultati e benefici tangibili di natura economica in favore del trasgressore⁴⁷.

Attenta dottrina ha poi evidenziato come vadano distinti i profili della responsabilità per la sanzione del soggetto beneficiato dall'illecito tributario, nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione ai sensi dell'art. 11, comma 1, dalla distinta dall'ipotesi di solidarietà per la sanzione tra soggetti «tenuti tutti per un unico atto e tutti inadempienti» ai sensi del precedente art. 9 del d.lg. n. 472/1997, e, altresì, dalle ipotesi previste per coloro che hanno commesso o favorito l'illecito in concorso tra loro.

Ipotesi queste ultime, nelle quali, la solidarietà trova, rispettivamente, giustificazione nel fatto che ciascuno dei condebitori ha realizzato in tutto o in parte la fattispecie dell'illecito, ovvero, è implicato nella fattispecie causativa o conseguente al fatto costituente violazione tributaria amministrativa⁴⁸.

5. *Il revirement nomoflattico. Implicazioni sistematiche e conseguenze applicative*

I profili di criticità emersi nella ricostruzione del rapporto tra l'art. 9 del d.lg. n. 472 del 1997 e l'art. 7 del d.l. n. 269/2023, sono stati sempre approcciati dall'indirizzo di legittimità, almeno sinora, nel senso che il primo non può costituire una deroga al secondo, tant'è che le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, sono stati considerati ascrivibili esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando gestita da un amministratore di fatto; gli stessi principi sono stati applicati, dunque, anche con riferimento alla persona fisica priva di alcun rapporto formale con l'ente, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale⁴⁹.

⁴⁷ Il punto è sviluppato da A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 9, 2000, p. 859 ss., nota n. 20, ove l'A. puntualizza che l'art. 11, d.lg. n. 472/1997 non determina uno spostamento della responsabilità sanzionatoria dalla persona fisica all'ente, ma individua soggetti ulteriori che, pur non avendo commesso il fatto, vengono chiamati al pagamento in ragione del rapporto privatistico che li lega all'auto-re e del vantaggio economico che hanno tratto dalla violazione da questi compiuta.

⁴⁸ Tali specifiche considerazioni e distinzioni sono anticipate, dal punto di vista ricostruttivo, già da M. PIERRO, *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. fin.*, 1, 1999, p. 224 ss. spec. §2 e poi successivamente riprese da F. D'AYALA VALVA, *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2003, p. 205 ss. spec. §1.2.2.

⁴⁹ A maggior evidenza di ciò, la Cassazione (22 maggio 2020, nn. 9448, 9449, 9450 e

Con una successiva operazione ermeneutica alquanto concettuosa e, per certi versi, persino forzata, il Giudice di legittimità supera tale indirizzo asserendo la compatibilità dell'art. 9 d.l.g. n. 472 del 1997 con l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003.

La principale argomentazione che si può contrapporre si fonda proprio sul presupposto che l'art. 7, comma 3, del d.l. n. 269 del 2003 esige che l'interprete indagli sempre quali principi del d.l.g. n. 472 del 1997 (di impronta personalistica) continuino ad essere applicabili alle persone fisiche.

Significativo, per le conclusioni da ultimo adottate dalla Cassazione, quel contestuale ulteriore filone giurisprudenziale secondo cui «al concorso non si applica la giurisprudenza sul perseguimento di un interesse proprio della persona fisica né quella sulla persona giuridica come *fictio*», valutazione che risulta allineata alla considerazione secondo cui «l'art. 7, comma 1, d.l. n. 269 del 2003 non entra in rapporto con l'art. 9 d.l.g. n. 472 del 1997, occupandosi le due previsioni di ambiti disciplinari diversi»⁵⁰, che supporterebbe una estensione del concetto di *intraneus* ai fini della configurabilità del concorso in reato da parte del consulente / professionista⁵¹.

Per supportare tali presupposti argomentativi a sostegno del più recente mutamento di indirizzo, la Cassazione adotta una triplice linea interpretativa basata su: la *ratio legis* dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003⁵²; la latitudi-

9451, Cass., 13 novembre 2020, n. 25757 e, infine, Cass. 7 settembre 2023, n. 26057), da atto che «la qualifica di soggetto interno o esterno all'ente personificato non rileva al fine di individuare le fattispecie per le quali può realizzarsi un concorso», in quanto «l'inequivocabile dato testuale dell'art. 7 esclude *tout court* l'operabilità dell'istituto, a prescindere da qualsivoglia rapporto organico o fattuale con l'ente personificato».

⁵⁰ Ovvero la prima, dell'allocazione della responsabilità tra *intraneus* ed ente; la seconda, dell'estensione della responsabilità all'*extraneus*; il filone menzionato si ascrive a Cass., sez. V trib. 29 luglio 2024, n. 21092, §11.9 e Cass., sez. VI civ., Ord. 26 ottobre 2022, n. 31675.

⁵¹ Come osservato da M. BASILAVECCHIA, *Soggetto passivo del tributo e soggetto attivo del reato*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, pp. 316-318 e sviluppato altresì dalla giurisprudenza di legittimità di matrice penalistica (Cass., Sez. IV pen., Sentenza 6 maggio 2019, n. 18827 con nota di E. DI FIORINO e L. MORRONE, *La Cassazione torna sulla responsabilità concorsuale del socio nel reato dichiarativo commesso dagli amministratori*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 6, 2019, p. 875 ss.), il criterio della personalizzazione della sanzione non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal decreto non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al «rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica» (su cui cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. n. 28/E del 21 giugno 2004, par. 4.1).

⁵² Cass., sez. V trib., 25 luglio 2024, n. 20697, riconduce la *ratio legis* dell'art. 7, d.l. n. 269/2003 (cfr. §§2.6.1 e 2.6.2 della Sentenza) all'assunto secondo cui «il tenore letterale della norma [...] esclude l'applicabilità delle sanzioni soltanto relativamente alle persone fisiche titolari di organi della stessa società contribuente, con personalità giuridica, che abbiano materialmente commesso violazione dalla quale quest'ultima ha tratto vantaggio e, dunque,

ne interpretativa dell'avverbio "esclusivamente"⁵³; la necessità, richiamata dallo stesso decreto legge, di applicare le sue disposizioni con quelle del d.lg. n. 472/1997 che risultano ad esso compatibili⁵⁴.

In relazione ai primi due profili, sono già state precedentemente formulate considerazioni critiche; nel terzo pare non convincente, o quantomeno opinabile nei termini proposti, il richiamo alla Relazione illustrativa dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003.

Se infatti, come effettivamente corretto, la Relazione illustrativa qualifica la norma come "innovativa" del sistema sanzionatorio tributario, a tal punto che la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, impone all'interprete di valutare, nell'applicazione delle disposizioni del d.lg. n. 472/1997, quali siano compatibili con il comma 1 dello stesso articolo (e non viceversa, come parrebbe sottintendere il giudice di legittimità), non si comprende come, da tali presupposti, possa inferirsi che la norma del d.l. n. 269/2003 (norma successiva ed eccezionale, secondo la costante qualificazione di dottrina e giurisprudenza) debba essere "condizionata" dall'art. 9, d.lg. n.

le persone fisiche che, tramite il rapporto organico (di diritto o di fatto), si immedesimano nella persona giuridica contribuente, nel nome e per conto della quale operano» (cfr. §2.6.2 della sentenza). Al riguardo la dottrina assume una decisa presa di posizione contraria, come già segnalato: così R. CORDEIRO GUERRA, *Il principio di specialità*, cit., pp. 1454-1457; S.M. RONCO, *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., pp. 595-596.

⁵³ Cass., sez. V trib., 25 luglio 2024, n. 20697, ritiene che il Legislatore «ha voluto detta norma al fine di ricondurre la sanzione in capo al contribuente-persona giuridica che ha tratto vantaggio dalla violazione commessa necessariamente da una persona fisica (autore della violazione), non ha voluto, per ciò solo, scardinare i principi generali di personalità e causalità psichica dettati dal decreto legislativo n. 472 del 1997» (cfr. §§2.6.3 e 2.6.4 della sentenza). In dottrina sono già state segnalate le posizioni critiche, tra gli altri, di F. PAPARELLA, *Sulla responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., §5 e A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, cit., p. 859 ss.

⁵⁴ Cass., sez. V trib., 25 luglio 2024, n. 20697, insiste sul disposto dell'art. 7, comma 3, d.l. n. 269/2003 ritenendo che poiché le disposizioni del decreto devono essere in congiunzione con le norme del d.lg. n. 472/1997 che risultano ad esso compatibili, «tra queste certamente rientra, per quanto rilevato, anche l'art. 9 che disciplina le ipotesi del concorso di persone, in coerenza, peraltro, con quanto espresso anche nella relazione illustrativa dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, ove, come già precisato, si legge che l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 introduce disposizioni innovative rispetto al sistema sanzionatorio delineato dal decreto legislativo n. 472 del 1997, in deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica, di cui all'art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e al principio di solidarietà, di cui all'art. 11 dello stesso decreto legislativo, prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica» (cfr. §2.6.5).

472/1997 (norma precedente e gerarchicamente sottordinata, se si condive l'interpretazione di norma eccezionale dell'art. 7, d.l. n. 269/2003).

Il contrasto con la dottrina è addirittura esplicito laddove il Giudice di legittimità ritiene che appaia "eccessivo" voler ricondurre al Legislatore la volontà di fissare un criterio legale che non differenzi i concorrenti "*interni non punibili*" da quelli "*esterni sanzionabili*"⁵⁵.

Di conseguenza, anche volendo aderire al ragionamento del Giudice di legittimità, resterebbe comunque da considerare che, se non si esclude la compatibilità tra l'art. 7, d.l. n. 269/2003 e l'art. 9, d.lg. n. 472/1997, potendo il consulente fiscale dell'ente essere sanzionato in quanto concorrente nella commissione dell'illecito tributario, allora, nell'individuazione di tale responsabilità e data l'assimilazione del concorso nel sistema tributario sanzionatorio amministrativo ai principi di matrice penalistica⁵⁶ (salvo che per la indicata fattispecie omissiva), si rende applicabile la giurisprudenza che negli anni si è venuta ad affermare attorno all'art. 110 c.p.; la fattispecie del concorso si integra laddove viene favorita la violazione tipica o attraverso un apporto materiale, ovvero sulla base di un atteggiamento psicologico di cooperazione, interpretabile quale adesione al programma criminoso⁵⁷.

Come adeguatamente sottolineato in dottrina, è sufficiente interpretare l'art. 110 c.p. alla luce dei principi costituzionali di personalità della sanzione penale e di offensività, richiedendo, sul piano oggettivo, che il comportamento del professionista si connoti dall'utilizzo di espedienti particolarmente significativi, offrendo un «contributo decisivo o difficilmente sostituibile nella ideazione o nella esecuzione del reato e, sul piano soggettivo, che egli abbia voluto deliberatamente prestare la propria specifica competenza professionale per realizzare il reato assieme al cliente»⁵⁸.

Nella giurisprudenza della Cassazione penale, infatti, si afferma che la re-

⁵⁵ Cass., sez. V trib., 25 luglio 2024, n. 20697, §2.6.2.

⁵⁶ Si v. art. 1, comma 133, lett. b, l. n. 662/1996 – Delega Riforma Sanzioni.

⁵⁷ Cfr. G. PORCARO, *Obbligazione principale e obbligazione solidale nella "nuova" responsabilità del cessionario di immobili nell'Iva. Effetti sui rapporti interni*, in *Riv. dir. trib.*, 9, 2008, p. 818 ss. spec. §3).

⁵⁸ In questi termini G. FLORA, *I soggetti responsabili e il concorso di persone nei reati tributari (tra presente e futuro)*, in *Rass. trib.*, 3, 2015, p. 593. Il punto è altresì condiviso da P.L. CARDELLA, *Note minime in tema di concorso del professionista nei reati tributari*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2015, p. 373 ss., il quale precisa che, in tema di reati propri tributari, «potendo essere commessi solo da soggetti che risultano essere titolari di una particolare qualifica o posizione, non possono essere ascritti al professionista, il quale tuttavia, in forza del disposto dell'art. 110 c.p. potrà concorrere quale *extraneus* nel reato commesso».

sponsabilità concorsuale del consulente fiscale non presenta rilievo concettuale autonomo rispetto alla disciplina generale del concorso nel reato (art. 110 c.p.) e che il consulente risponda a titolo di concorso, morale o materiale, quando indichi, in concreto, la strada per adottare espedienti illeciti o, addirittura, li adotti di persona; al contrario, qualora si sia limitato ad eseguire le indicazioni del proprio cliente, il consulente non risponde assieme a quest'ultimo dell'illecito eventualmente commesso, non gravando sul medesimo alcun obbligo di impedirlo⁵⁹.

Anche la prassi amministrativa evidenzia la necessaria valorizzazione dell'elemento soggettivo nella commissione della violazione da parte dell'autore materiale, anche se l'art. 9, d.lg. n. 472 del 1997 non richiama l'art. 113 c.p. sulla cooperazione nel delitto colposo; tuttavia, è da ritenere che sussista ad esso un implicito riferimento, desumibile dall'articolo 11, comma 5, del decreto legislativo, il quale presuppone l'irrogazione di sanzioni diverse anche per violazioni commesse con colpa lieve⁶⁰.

A ben vedere, il riferimento all'art. 110 c.p. è riconosciuto incidentalmente nel recente *revirement* anche dal giudice di legittimità, il quale, nondimeno, giunge alla conclusione che le persone fisiche soggetti terzi sono sanzionabili in via amministrativa a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nelle violazioni relative al rapporto fiscale proprio di

⁵⁹ Invero, sia in giurisprudenza che in dottrina si ritiene di dover escludere il concorso (morale) del consulente per "mera connivenza" come evidenziato da M. MAURO, *La responsabilità tributaria del consulente*, Milano, 2023, p. 85. Sulla medesima linea si colloca M. CAPOGROSSI, *Il concorso del professionista attestatore nei reati tributari: la natura del visto di conformità c.d. leggero e il limite del coefficiente psicologico*, in *Cass. pen.*, 1, 2023, p. 247 ss. spec. §2, in annotazione a Cass., Sez. II penale, 21.06.2022, n. 30329; F. LA GROTTA, *Il concorso di persone nei reati tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2005, pp. 891-893, in annotazione a Cass., Sez. II penale, 16.05.2003, n. 24167. Aggiunge I. CARACCIOLI, *Riflessioni sulla responsabilità penale del commercialista per il rilascio del c.d. "visto pesante"*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2015, pp. 39-42, «nella dottrina penalistica in materia di concorso di persone nel reato (art. 110, c.p.) ed in specie di dolo del concorrente, si discute se il concorrente esterno (nella specie, il professionista) per poter essere punibile, debba essere anch'egli animato dal dolo specifico richiesto in capo all'altro concorrente esterno, oppure se, ai fini della punibilità del concorrente esterno, sia sufficiente la volontà della commissione del fatto (nella specie, la consapevolezza della certificazione del falso) oppure si debba richiedere necessariamente anche la finalità di contribuire all'evasione fiscale del cliente».

⁶⁰ Occorre tenere conto che, che la cooperazione colposa, anche in diritto penale, è prospettabile in rare ipotesi, e che quindi, "sarà assai difficile individuare in concreto fattispecie nelle quali possa venire in considerazione" (così Ministero delle Finanze, Circolare del 10/07/1998 n. 180, su cui si v. A. BUCCISANO, *In tema di responsabilità sanzionatoria del contribuente e del suo consulente fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 11, 2010, p. 1051 ss.).

società con personalità giuridica anche dopo l'entrata in vigore del d.l. n. 269 del 2003⁶¹.

Più in specifico, nel percorso argomentativo della mutata giurisprudenza, il contributo causale posto in essere dal concorrente ha una sua autonomia sia rispetto alla condotta posta in essere dall'autore della violazione (ossia la persona fisica); il soggetto attivo dell'illecito tributario deve essere identificato in chi materialmente ha posto in essere la violazione, ma ciò non esclude l'eventuale concorso morale o materiale di altre persone fisiche, che sono soggetti autonomamente sanzionabili a titolo di concorso di persone *ex art. 9 d.lg. n. 472 del 1997*.

La conclusione cui da ultimo è giunta la giurisprudenza nel delineare il contenuto del contributo causale del professionista nell'integrazione della fattispecie di concorso non convince per due ordini di rilievi: in primo luogo, l'art. 5, comma 1, secondo periodo, d.lg. n. 472/1997, completamente obliterato dal Giudice di legittimità, dispone che «le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave», ponendo dunque una espressa limitazione della responsabilità del consulente (conforme altresì alla *ratio* dell'art. 2236, c.c.)⁶²; in seconda istanza, la compatibilità del concorso del professionista nella sanzione amministrativa tributaria, apre la strada alla contestazione di tale fattispecie non solo in relazione al sistema sanzionatorio amministrativo, ma anche in relazione al concorso del consulente nella commissione di reati tributari, in potenziale contrasto con il principio del *ne bis in idem sostanziale*⁶³.

Tale principio, recentemente riaffermato dalla riforma delle sanzioni tributarie *ex d.lg. n. 87/2024* attraverso la modifica attuata dall'art. 2, comma 2-*bis*, d.lg. n. 472/1997, istituzionalizza il disposto dell'art. 7, d.l. n. 269/2003; pertanto «la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica di cui agli

⁶¹ Il riferimento in specifico è alla sentenza Cass., sez. V trib., 25 luglio 2024, n. 20697, §2.8 e §2.11.

⁶² Così C. RICCI, *Il concorso di persone*, cit., p. 1524 e, soprattutto, R. CORDEIRO GUERRA, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., p. 401 ss.

⁶³ Sul punto v. per tutti A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, cit., p. 859 ss.; S. DORIGO, *Il concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nella giurisprudenza recente: punti fermi e questioni controverse*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2015, pp. 266-267; cfr. anche M.T. CONSIGLIO, *La rilevanza penale dell'istigazione all'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: indiretta "resurrezione" del reato-ostacolo*, in *Rass. trib.*, 6, 2004, pp. 2112-2114.

articoli 5 e 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è esclusivamente a carico della società o ente».

Come puntualizzato, infatti, nella Relazione illustrativa al d.lg. n. 87/2024, «la modifica attuata sull'articolo 2 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1 e lett. c) n. 1 della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di “razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*, nonché di “migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei»⁶⁴.

Le modifiche apportate all'art. 2 del d.lg. n. 472 del 1997 recepiscono, di conseguenza, sia il contenuto dell'art. 7 del d.lg. n. 269 del 2003, con ascrivibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni delle sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, sia principi stabiliti dalla giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti⁶⁵.

Da ultimo, non va trascurato, nel quadro sistematico della problematica trattata e come già anticipato in premessa, che il nuovo art. 3, comma 3-*bis*, d.lg. n. 472/1997 introduce anche il principio di proporzionalità ed il principio di offensività tra i valori informativi e fondanti il sistema sanzionatorio amministrativo tributario.

Abstract

Con l'art. 7 del d.l. n. 269/2003, il cui regime è stato esteso dal d.lg. n. 87/2024 a tutte le società o enti, il legislatore ha ritenuto rimproverabile della violazione tributaria, per responsabilità oggettiva (in specie “colpa organizzativa”), esclu-

⁶⁴ Relazione Ill.va, p. 59.

⁶⁵ La Cassazione ha più volte statuito che «Soltanto l'amministratore di fatto della società con personalità giuridica che abbia agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari perpetrati a suo vantaggio personale, soggiace alla sanzione amministrativa pecuniaria prevista dalla legge», in quanto in tale ipotesi, «viene meno la ratio giustificativa dell'applicazione della menzionata norma e deve essere, perciò, ripristinata la regola generale posta dall'art. 2, comma 2, del d.lg. n. 472 del 1997, secondo cui la sanzione colpisce la persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione (cfr. *ex multis* Cass. n. 33434/2022, Cass. n. 29038/2021, Cass. n. 25135/2020, Cass. n. 12334/2019».

sivamente la società o ente che ne ha tratto beneficio. Di conseguenza, per individuare le fattispecie per le quali può realizzarsi il concorso di persone nell'illecito, non assume rilievo la qualifica di soggetto "interno" o "esterno" (i.e. il consulente) all'ente. Non appare, dunque, condivisibile il recente indirizzo della giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'esclusione della sanzione *ex art. 7 d.l. n. 269/2003* è riferita esclusivamente alle persone fisiche, legate alla società da un rapporto organico (di diritto o di fatto), ma non ai terzi esterni all'ente, tra cui il consulente, che abbiano concorso alla commissione dell'illecito *ex art. 9 d.lg. n. 472/1997*.

As of Art. 7, Decree Law No. 269/2003, whose material and subjective scope has been extended to all kinds of companies and entities by Legislative Decree No. 87/2024, the Legislator aimed to consider liable for infringements of penalty tax laws solely the company or entity which directly benefited from the breach(es) made, as a form of objective liability.

As a consequence, with the purpose of distinguishing those cases which fulfil a complicity of different persons in the liability for administrative offences in compliance with penalty tax laws, it does not take notice whether the transgressor is part of the organisational structure of the company or entity involved, or, differently, such a subject is extraneous to that (as tax advisors should usually be).

Therefore, it does not seem to be concurring with the recent case law held by the Supreme Court of Cassation, according to which the exemption from liability for administrative offences stated by Art 7, Decree Law No. 269/2003 must be interpreted as to be exclusively related to natural persons, who maintain a corporate relationship (in fact or in law) with the company or entity involved, but it does not comprehend third parties with respect to the company or entity thereof, who, in turn, abet the administrative offence pursuant to Art. 9, Legislative Decree No. 47/1997.

La circolazione delle perdite nei gruppi societari tra disciplina fiscale e societaria

SOMMARIO: 1. La nozione di controllo *ex art. 2359 c.c.* e il riconoscimento quale norma di riferimento nell'ambito fiscale. – 2. Il presupposto di trasferimento delle partecipazioni di controllo. – 3. Il cambio del controllo quale esimente al trasferimento delle perdite. – 4. L'esercizio del controllo secondo gli IAS/IFRS *adopter*. – 5. Le diverse forme di esercizio del controllo sociale. – 6. Adeguati assetti organizzativi e crisi di gruppo. – 7. L'influenza della disciplina fiscale sulla gestione delle perdite di gruppo.

1. *La nozione di controllo ex art. 2359 c.c. e il riconoscimento quale norma di riferimento nell'ambito fiscale.*

Tutte le definizioni di controllo fornite dal legislatore, nei diversi contesti giuridici, non possono prescindere da quella generale dettata dall'art. 2359 c.c.¹, ma è necessario domandarsi se la norma civilistica e quella tributaria siano complementari oppure se le finalità differenti non determinino diverse valutazioni in merito agli effetti solitamente scaturenti dalle fattispecie contenute nell'art. 2359 c.c.².

Il riferimento all'art. 2359 c.c. permette di rinviare a tutte le coniugazioni della nozione di controllo: controllo di diritto, controllo interno di fatto e controllo esterno³. Parte della dottrina ha escluso dal campo ope-

* Professore Associato di Diritto Commerciale, Università Digitale Pegaso.

¹ G. SBISÀ, sub art. 2359, in *Commentario del codice civile*, a cura di F. Galgano, Bologna, 1997, p. 459; F. GALGANO, *I gruppi di società*, Torino, 2001, p. 25; M.S. SPOLIDORO, *Il concetto di controllo nel codice civile e nella legge antitrust*, in *Riv. soc.*, 1995, p. 461; P. MARCHETTI, *Note sulla nozione di controllo nella legislazione speciale*, in *Riv. soc.*, 1992, p. 10.

² L. SASSO, *La nozione di controllo nelle Controlled Foreign Companies*, in *Giur. comm.*, 2004, p. 449.

³ La prima è basata di regola sulla partecipazione societaria (azioni o quote), poiché la norma fa riferimento al fatto che il soggetto disponga della maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria; nella seconda ipotesi il controllo si manifesta quando, senza disporre della maggioranza dei voti, si trova (controllo interno di fatto) nella posizione di maggioranza per l'assenteismo dei soci e/o per il capitale sociale polverizzato con azionariato diffuso.

rativo dell'art. 2359 c.c. la fattispecie di un patto di sindacato di controllo congiunto, nel quale nessuno dei soci all'interno di questo patto raggiunge una posizione di preminenza, poiché la norma fa riferimento ad una configurazione stabile di controllo⁴, e non sarebbe possibile identificare uno stabile ed effettivo soggetto controllante in capo al quale presumere la percezione dei dividendi distribuibili.

L'art. 2359, comma 1, c.c. stabilisce che devono essere considerate società controllate le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (c.d. controllo interno "di diritto") e le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (c.d. controllo interno di fatto)⁵.

Nonostante il n. 1) del comma 1 dell'art. 2359 c.c. non ne faccia esplicitamente riferimento, si ritiene che la nozione di influenza dominante sia la base di qualunque idea di controllo, anche quella di controllo interno di diritto. La società controllante esercita la propria influenza dominante attraverso la nomina della maggioranza degli amministratori e dei sindaci della controllata e mediante un impulso determinante sulla gestione della controllata, attraverso gli amministratori nominati e l'approvazione annuale del bilancio della controllata⁶. Ed infatti, il bilancio consolidato che ha lo scopo di rappresentare la situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società controllante e di quelle da essa controllate alla stregua di una impresa unica, diversamente dal bilancio di esercizio, ha una funzione informativa per i soci e per il mercato⁷⁻⁸.

Anche nell'ipotesi in cui una società esercitasse un'influenza dominante sull'altra società in riferimento a "vincoli contrattuali", è possibile parlare di

⁴ R. COSTI, *Due pareri su come vada inteso il "rapporto di controllo" in presenza di sindacati di voto (art. 4, comma 3, legge n. 1/1991)*, in *Contr. impr.*, 1991, p. 1022; ID., *I sindacati di voto nella legislazione più recente*, in *Giur. comm.*, 1992, p. 23; L. SCHIUMA, *Controllo, governo, partecipazione al capitale*, Padova, 1997, p. 97; V. CARIELLO, *Controllo congiunto e accordi parasociali*, Milano, 1997, p. 43; ID. CARIELLO, *La Banca Commerciale italiana e il controllo delle società mediante accordi parasociali (1918-1933)*, in *Riv. dir. comm.*, 1998, p. 29.

⁵ C.F. GIAMPAOLINO, *Controllo societario, IFRS 10 e bilancio consolidato nel concordato in continuità*, in *Giur. comm.*, 2021, p. 1041.

⁶ A. PAVONE LA ROSA, *Le società controllate – I gruppi*, in *Trattato delle società per azioni* Colombo e Portale, Torino, 1991, p. 584.

⁷ G. OLIVIERI, G. STRAMPELLI, *Bilancio consolidato*, in *Le società per azioni, Codice civile e norme complementari* (a cura di Abbadessa-Portale), Milano, 2016, p. 2458; per la funzione informativa, S. FORTUNATO, *La funzione del bilancio consolidato nella tutela degli interessi correlati al gruppo*, in *Riv. dir. comm.*, 1993, p. 51.

⁸ C.F. GIAMPAOLINO, *Controllo societario, IFRS 10 e bilancio consolidato nel concordato in continuità*, cit., p. 1041.

controllo, in quanto la dipendenza economica che questi producono, consentono alla società “forte” di esercitare un’influenza dominante sull’altra⁹.

Al fine di osteggiare il fenomeno del c.d. commercio delle bare fiscali e della compensazione intersoggettiva delle perdite nelle operazioni straordinarie, il legislatore delegato ha provveduto ad apportare modifiche alle disposizioni del t.u.i.r., introducendo modifiche agli artt. di cui agli artt. 84, 172 e 173.

Il legislatore è intervenuto dunque in merito ai presupposti applicativi dell’art. 84 t.u.i.r., introducendo una definizione di “modifica dell’attività principale”, limitando la sua portata rispetto alle interpretazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate. Inoltre, vengono forniti i limiti alle perdite oggetto di trasferimento nell’ambito degli artt. 84, 172 e 173 t.u.i.r. e viene standardizzato il *test* di vitalità ed introdotto anche ai fini dell’art. 84 t.u.i.r. il limite quantitativo al riporto, pari al patrimonio netto della società che riporta le perdite, legandolo al suo valore economico e non più alla sua espressione puramente contabile.

La più importante modifica risiede nell’introduzione di un principio generale di libera circolazione delle perdite, così come avviene nell’ambito del consolidato fiscale, conseguite da una società dal momento in cui entra a far parte di un gruppo societario, presupponendo, per tali perdite, l’esclusione del fenomeno del “commercio di bare fiscali” che le norme intendono contrastare¹⁰.

A tal proposito, si fa avanti con prepotenza il concetto di “vantaggio fiscale”, che rappresenta l’elemento chiave su cui si articola la disciplina. Il legislatore utilizza una locuzione generica di “vantaggio” riferendosi, in generale, a tutte quelle situazioni in cui la controllante ottiene dei benefici dalle controllate e certamente rientra anche il trasferimento di una perdita tra controllata e controllante e tante ulteriori ipotesi che implicano l’esigenza di effettuare compensazioni o risarcimenti ai soggetti del perimetro che abbiano subito uno svantaggio pecuniario.

Il vantaggio può avere sia natura di carattere economico che consiste nel risparmio fiscale a livello di gruppo, sia di carattere finanziario che

⁹ L. MUSSO, *Licenze di proprietà industriale e clausole di dominazione: alcuni recenti sviluppi nel controllo “contrattuale”*, in *Contr. impr.*, 1999, p. 351; ID., *Il controllo societario mediante “particolari vincoli contrattuali”*, in *Contr. impr.*, 1995, p. 19; E. RIMINI, *Il controllo contrattuale*, Milano, 2001, p. 43; *contra*, A. PAVONE LA ROSA, *Divagazioni in tema di “controllo” e “gruppo” nelle aggregazioni societarie*, in *Contr. impr.*, 1997, p. 508; L. SASSO, *La nozione di controllo nelle Controlled Foreign Companies*, cit., p. 450.

¹⁰ R. MICHELUTTI, A. PRAMPOLINI, *Il riordino della disciplina di circolazione delle perdite nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2024, p. 691.

deriva dal differenziamento temporale del carico fiscale che si può avere sfruttando il regime di circolazione delle perdite¹¹.

2. *Il presupposto di trasferimento delle partecipazioni di controllo*

Il comma 3 dell'art. 84 t.u.i.r. detta una disposizione antielusiva che inibisce il riporto in avanti delle perdite fiscali "pregresse" di cui all'art. 84, comma 1, t.u.i.r., nell'ipotesi in cui sia trasferita ovvero acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee del soggetto che riporta le perdite ("cambio del controllo") e venga modificata l'attività principale esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di azienda o ramo di essa¹². In particolare, solo qualora la modifica dell'attività principale sia intervenuta nel corso del periodo d'imposta in cui si determina il cambio del controllo, ovvero nei due precedenti o successive, questa è da considerata rilevante¹³.

La norma, nell'ipotesi in cui l'attività in precedenza ridotta ovvero addirittura cessata, venga successivamente ripristinata nello stesso comparto merceologico, può essere applicata solo se l'azienda o ramo di essa oggetto di apporto comprenda la compensazione delle perdite a riporto, ma ciò non può avvenire se vi siano esclusivamente apporti di natura finanziaria, singoli beni ovvero a titolo di capitale proprio o di finanziamento¹⁴.

¹¹ S. MORATTI, *Considerazioni sull'inquadramento fiscale dei flussi compensativi infragruppo nel consolidato nazionale*, in *Riv. dir. finanz. e sc. fin.*, 2019, p. 46, per il quale è poi interessante chiarire se il legislatore abbia inteso il vantaggio come concreto ed immediato ovvero anche come potenziale e futuro. Sulla questione si deve prendere atto del fatto che una perdita utilizzata immediatamente costituisce un vantaggio fiscale immediato che può divergere dal vantaggio fiscale futuro ed eventuale derivante da una perdita fruibile in futuro.

¹² In linea con la C.M. n. 320/E/1997, il cambiamento del settore o del comparto sarà verificato con riferimento alla "attività che sulla base di riscontri fattuali risulti quantitativamente superiore, ai ricavi, ad altre comunque svolte dalla società ceduta o trasferita".

¹³ G. BARBAGELATA, M. PISANO, *I limiti al riporto delle perdite fiscali nei trasferimenti societari*, in *Corr. trib.*, 2023, p. 238.

¹⁴ R. MICHELUCCI, A. PRAMPOLINI, *Il riordino della disciplina di circolazione delle perdite nelle operazioni straordinarie*, cit., p. 691. Verrebbe così superato in via normativa il diverso orientamento espresso, sul punto, dalle risposte ad interpello n. 367/2019 e n. 214/2022. È peraltro auspicabile che la nozione di ramo d'azienda venga rigorosamente identificata dalla prassi, considerato che la sussistenza del vincolo funzionale e organizzativo di cui all'art. 2555 c.c. è stata diversamente valutata in funzione del settore di appartenenza.

Appare evidente come il legislatore, vista la natura antielusiva della norma, abbia voluto mantenere tale requisito, nell'ambito dell'art. 84 t.u.i.r., non particolarmente severo rispetto al divieto di riporto in caso di trasferimento del controllo¹⁵.

Il *test* di vitalità, anche ai fini dell'art. 84 t.u.i.r., che in origine era una condizione esimente, oggi si trasforma in un requisito nell'*an* del riporto delle perdite, a cui si abbina un ulteriore limite, disciplinato dal comma 3 *ter*¹⁶, determinato in misura pari al patrimonio netto della società che riporta le perdite ed avrà una sua peculiare rilevanza nella determinazione contabile ovvero economica. In tal modo, il riporto delle perdite non è più dipendente dalla sola verifica della vitalità della società dotata di perdite fiscali.

Il novellato ultimo periodo del comma 3 specifica le perdite che sono sottoposte alle condizioni e ai limiti quantitativi di riporto, individuandole in quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di sei mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.

È stato argutamente sollevato il dubbio se l'utilizzo di un parametro "non fisso" per le perdite e il patrimonio netto sia effettivamente comparabile con il mantenimento di un *test* di vitalità "cristallizzato" all'esercizio precedente a quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento¹⁷.

¹⁵ Il riporto delle perdite si configura come una deroga al principio di autonomia dei periodi di imposta, finalizzata a presidiare il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 cost. Per tale ragione, ogni limitazione del diritto al riporto deve avvenire entro limiti stringenti. In questa prospettiva, l'eliminazione del requisito della modifica dell'attività, che è indice di strumentale travaso delle perdite dall'attività che le ha generate ad un'altra, avrebbe tradito la *ratio* antielusiva che sorregge l'art. 84, comma 3, TUIR. Per alcune considerazioni nel senso indicato, vedasi anche G. Zizzo, *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 946; Id., *Profili di incostituzionalità del regime dell'utilizzo delle perdite nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1991.

¹⁶ L. MIELE, *Prospettive di revisione delle condizioni e delle limitazioni al riporto delle perdite nell'ambito dei trasferimenti infragruppo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, p. 4, il quale sosteneva a tal proposito che la modifica che il legislatore delegato avrebbe dovuto introdurre in seno all'art. 172, comma 7, t.u.i.r., al fine di eliminare le limitazioni e condizioni alla circolazione delle perdite in caso di fusioni realizzate fra soggetti che appartengono al medesimo "soggetto economico", deve necessariamente produrre effetti anche in tema di circostanze esimenti nell'ambito dell'art. 84, comma 3, t.u.i.r.

¹⁷ R. MICHELUTTI, A. PRAMPOLINI, *Il riordino della disciplina di circolazione delle perdite nelle operazioni straordinarie*, cit., p. 693, per i quali, per i trasferimenti effettuati oltre il 30.6, infatti, si verifica un disallineamento tra la data di riferimento delle perdite e del patrimonio netto, da un lato, e quella del conto economico rilevante per il test di vitalità, dall'altro.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo, rileva l'effettiva situazione alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto controllato.

Evidentemente, l'acquisizione di partecipazioni di controllo effettuata nelle vicinanze della data rilevante ai fini dell'accertamento della situazione di controllo, così come per la prospettata circolazione della partecipazione nel contesto di gruppo, potrebbe essere considerata elusiva¹⁸.

L'esimente di cui all'art. 84, comma 3 *bis*, lett. a), t.u.i.r., può essere applicato a tutte le perdite portate in dote dalla società trasferita intragruppo e non esclusivamente alle perdite maturate da tale società in costanza di appartenenza al gruppo civile¹⁹.

La novellata disciplina prevede che l'esimente sia a beneficio anche delle perdite maturate dalla società trasferita precedentemente al suo ingresso nel gruppo societario, anche laddove tali perdite non siano stati oggetto di *test* di vitalità e quantità nel momento in cui tale ingresso è avvenuto²⁰.

Il comma 1 dell'art. 84 t.u.i.r. non produce alcun effetto sull'integrale utilizzabilità delle perdite di periodo realizzate da una o più società appartenenti al consolidato a compensazione dei risultati positivi prodotti dalle altre società del gruppo, che piuttosto interviene in virtù della peculiare regola di compensazione intersoggettiva dei risultati positivi e negativi delle società aderenti al consolidato di cui all'art. 118 t.u.i.r.²¹.

¹⁸ L. Sasso, *La nozione di controllo nelle Controlled Foreign Companies*, cit., p. 461 secondo cui tale elusione potrebbe ben verificarsi laddove la partecipazione fosse riacquistata all'inizio del successivo esercizio: se non vi sono motivi che trovino supporto nello svolgimento dell'attività aziendale sarebbe difficile escludere un comportamento elusivo, se questa strategia fosse attuata anche nei successivi esercizi.

¹⁹ La conclusione è avvalorata sia dal tenore letterale dell'art. 84, comma 3 *bis*, lett. a), t.u.i.r. sia dall'assenza di una disciplina relativa ai *basket* di perdite aventi diversa natura, che è invece prevista dagli ultimi due periodi dell'art. 172, comma 7 *ter*, t.u.i.r. Nel contesto del riformulato art. 84 t.u.i.r. emerge quindi un'applicazione in senso più favorevole al contribuente del principio sancito dall'art. 6, comma 1, lett. e), n. 3), della Legge delega, che invitava a rimuovere le penalizzazioni al riporto delle sole perdite "conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario", cioè prodotte nell'ambito dello stesso soggetto economico.

²⁰ R. MICHELUCCI, A. PRAMPOLINI, *Il riordino della disciplina di circolazione delle perdite nelle operazioni straordinarie*, cit., p. 693, i quali precisano che le condizioni ed i limiti al riporto delle perdite e l'esimente intragruppo, in base al comma 3 *quater*, trovano applicazione anche in relazione al riporto delle eccedenze interessi passivi e dell'ACE, cui già le previsioni dell'art. 84 t.u.i.r. erano state estese per effetto dell'art. 1, comma 549, l. 11 dicembre 2016, n. 232.

²¹ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2024, p. 1533 il regime di tassazione consolidata di gruppo consente la compensazione integrale degli utili e delle

Anche l'Agenzia delle Entrate attraverso la circolare n. 53/E del 2011 specifica che quanto stabilito dall'art. 84 t.u.i.r., in tema di riporto delle perdite, che trova integrale applicazione sul risultato consolidato negativo, operando sull'eventuale perdita che emerge dal regime di consolidamento, non ricade sulla compensazione degli utili e delle perdite delle società consolidate.

L'art. 84 t.u.i.r. trova applicazione anche alle perdite prodotte dalle società appartenenti al gruppo in un periodo anteriore all'ingresso al regime consolidato, ma possono essere compensate solo con il reddito degli esercizi successivi della stessa società che le ha prodotte, procedendo autonomamente alla loro compensazione con il proprio reddito nei limiti dell'80% del suo ammontare.

Laddove, poi, dovesse risultare un saldo positivo, questo venisse trasferito al *consolidato* affinché sia applicata la specifica disciplina della tassazione di gruppo, secondo la quale, a norma dell'art. 124, comma 4, del t.u.i.r., in qualunque modo fosse interrotta, le perdite trasmesse al consolidato resterebbero nella disponibilità della società o ente controllante ovvero, in alternativa, potrebbero essere attribuite alle società consolidate che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti venisse a mancare il requisito del controllo, secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati.

3. *Il cambio del controllo quale esimente al trasferimento delle perdite*

La prima condizione prevista dalla clausola antielusiva specifica contiene il trasferimento ovvero l'acquisizione da parte di un soggetto terzo della "maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie" della società che veicola le perdite fiscali, così come stabilito in caso di controllo di diritto dall'art. 2359, comma 1, n. 1) c.c., integrando sia un cambio di controllo sia il trasferimento del pacchetto di controllo, sia l'integrazione della partecipazione minoritaria già posseduta²².

perdite "coevi" delle società e sottoposte ad imposizione solo il saldo algebrico, con un meccanismo simile, in linea di principio, a quello con cui un'impresa autonoma sottopone ad imposizione i risultati reddituali di periodo della sua sede principale e delle sue stabili organizzazioni.

²² G. BARBAGELATA, M. PISANO, *I limiti al riporto delle perdite fiscali nei trasferimenti societari*, cit., p. 240, per i quali come chiarito con la C.M. 19 dicembre 1997, n. 320, «detto controllo può realizzarsi non soltanto mediante il trasferimento della proprietà della partecipazione, ma anche mediante altri tipi di negozi giuridici come, ad esempio, il trasferimento dell'usufrutto della partecipazione stessa, tenuto conto dell'ampia formulazione

Parte della dottrina sostiene che, ad ogni modo, dovrebbe rappresentare un'ipotesi di trasferimento del controllo il caso dell'aumento di capitale riservato a un soggetto terzo, che abbia l'effetto di diluire le partecipazioni già detenute dal precedente controllante²³.

Parte della dottrina non manca a sottolineare che il mancato rinvio all'art. 2359 c.c. da parte dell'art. 84 t.u.i.r. e il contenuto della disposizione sembrerebbero non far rientrare l'ipotesi di trasferimento della partecipazione rappresentante la maggioranza dei diritti di voto in assemblea del soggetto che a sua volta controlla la società veicolo delle perdite fiscali, il cosiddetto "cambio di controllo indiretto".

A tal proposito, può venire incontro l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, in base alla quale il requisito del cambio di controllo si integra sia quando si concretizza direttamente, sia quando il cambio di controllo della maggioranza si realizza in via indiretta, mediante il trasferimento della controllante ovvero di altro soggetto che occupa un posto ad un livello più alto della catena societaria, apparendo, oltretutto, manifesto laddove esista effettiva coincidenza tra società controllante e controllata, vale a dire nell'ipotesi in cui la società controllata (veicolo delle posizioni fiscali) sia l'unico *asset* incluso nel patrimonio della società controllante (anche indiretta) oggetto di trasferimento.

La clausola antielusiva specifica di cui all'art. 84, comma 3, t.u.i.r. ha

della norma che, con riferimento all'acquisizione della maggioranza delle partecipazioni, usa la locuzione "comunque acquisita".

²³ L. MIELE, *Prospettive di revisione delle condizioni e delle limitazioni al riporto delle perdite nell'ambito dei trasferimenti infragruppo*, cit., p. 4, il quale, ricostruendo la genesi della norma, rammenta che l'esimente in base alla le partecipazioni avrebbero dovuto essere acquisite da società controllare dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi, abrogato dall'art. 36, comma 12, d.l. n. 223/2006, ha provocato un vivace dibattito in dottrina fra coloro [G. ZIZZO, *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, cit., p. 929] che, nel reputare non irrazionale l'abrogazione della previsione in parola, hanno asserito che "se le perdite per le quali si può ritenere ragionevole detto trasferimento sono solo quelle maturate all'interno del gruppo medesimo, in un ordinamento che dispone di un meccanismo di tassazione consolidata, la sua realizzazione ben può essere affidata esclusivamente all'adozione di quest'ultimo", e chi invece ha letto in modo critico l'abrogazione effettuata in quanto in entità uniche sotto il profilo economico ha scarso significato impedire la compensazione fra utili e perdite dei soggetti che compongono il gruppo stesso. In tale ultimo caso, è non ragionevole considerare "commercio" il trasferimento delle perdite infragruppo in quanto non si modifica il soggetto economico abilitato alla compensazione delle perdite [A. CORRADI – R. LUPI – D. STEVANATO, *L'abrogazione del "libero trasferimento" delle perdite pregresse infragruppo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, p. 963]

una portata applicativa tassativa, tesa ad impedire un utilizzo strumentale del meccanismo di riporto delle perdite fiscali, la realizzazione combinata del cambio di controllo e dell'attività principale posta in essere dalla società veicolo della perdita, determinando un comportamento abusivo per presunzione relativa, dovendo passare al vaglio della disposizione antielusiva generale di cui all'art. 10 *bis* dello Statuto del contribuente²⁴.

È necessario quindi chiedersi se anche con riferimento al cambio di controllo indiretto sia necessario dare rilevanza a qualsiasi ipotesi di trasferimento del controllo, secondo l'ampia accezione di cui all'art. 2359 c.c. ovvero rilevi esclusivamente l'ipotesi di trasferimento/acquisizione del controllo di diritto *ex art.* 2359, comma 1, n. 1) c.c.

4. *L'esercizio del controllo secondo gli IAS/IFRS adopter*

Il principio internazionale IFRS 10 ai paragrafi 5-9 chiarisce il concetto di controllo affinché una società possa considerarsi controllante e debba quindi consolidare l'entità controllata e fornisce i peculiari aspetti dell'informativa in tema di bilancio consolidato e, infine, riduce le incongruenze interpretative generate dai principi IASB e FASB, ricorrendo ad una importante guida operativa fornita dalle appendici A e B che costituiscono parte integrante della disposizione.

Il primo presupposto "potere sull'entità" oggetto di investimento, è l'esistenza del potere sulla controllata (IFRS 10 par. 10-14²⁵). Esso sussiste qualora un investitore abbia potere su un'entità oggetto di investimento quando detiene validi diritti che gli conferiscono la capacità attuale di dirigere le attività rilevanti, ossia le attività che incidono in maniera significativa sui rendimenti dell'entità oggetto di investimento) ed è legato all'individuazione di un elenco delle attività rilevanti che influenzano le decisioni delle società oggetto di investimento.

Il paragrafo B6 del principio IFRS 10 stabilisce che la verifica del controllo richiede l'identificazione del soggetto che mediante tali diritti possa indirizzare le «*operating and financing policies*» della società medesima,

²⁴ G. BARBAGELATA, M. PISANO, *I limiti al riporto delle perdite fiscali nei trasferimenti societari*, cit., p. 241, invitano a porre attenzione sul fatto che con ciò non si intende giungere alla conclusione che non debbano essere contrastate possibili condotte abusive che, mediante il cambio di controllo (indiretto), perseguono il medesimo vantaggio fiscale indebito che si è inteso impedire mediante la previsione di cui al comma 3.

²⁵ Nella formulazione originale, «*power over the investee*».

nell'ipotesi in cui il controllo della società venga esercitato esclusivamente attraverso l'esercizio dei diritti di voto.

Se l'investitore non dovesse riuscire a detenere neanche una quota di minoranza, così come pronunciato dal paragrafo B41, può comunque esercitare il controllo nell'ipotesi in cui abbia la capacità di esercitare la «*practical ability*» e di incidere unilateralmente sulle attività rilevanti. A tal fine è necessario valutare eventuali ulteriori fatti e circostanze che indicano che l'investitore abbia, o non abbia, la capacità attuale di dirigere le attività rilevanti al momento in cui devono essere prese le decisioni e verificare che non si verifichi nessun tipo di controllo nell'ipotesi in cui nulla rinvenga nemmeno dall'analisi di fatti e circostanze ulteriori.

Il secondo presupposto, «esposizione o diritto a rendimenti variabili derivanti dal rapporto» con tale entità («*exposure, or rights, to variable returns from its involvement with the investee*»), è l'esposizione alla variabilità dei risultati raggiunti dalla controllata (IFRS 10 par. 15²⁶).

Esso sussiste qualora un investitore sia esposto ovvero abbia diritto ai rendimenti variabili dal proprio rapporto con l'entità oggetto dell'investimento, quando i rendimenti che gli derivano da tale rapporto siano suscettibili di variazioni in relazione all'andamento economico dall'entità oggetto dell'investimento.

Tale presupposto richiede una dettagliata valutazione da parte dell'investitore delle variabili dei rendimenti derivanti dalla società partecipata a seguito del contenuto dell'accordo e dell'andamento economico dell'entità oggetto di investimento: gli interessi, i dividendi, le oscillazioni del valore dell'investimento, i conseguenti benefici fiscali, gli interessi residui sulle attività in ipotesi di liquidazione ed i pagamenti fissi degli interessi²⁷.

Infine, il terzo presupposto, «capacità di esercitare il proprio potere sull'entità al fine di incidere sull'ammontare degli investimenti della “medesima”», è la capacità di utilizzare quello stesso potere per influenzare i risultati della controllata (IFRS 10 par. 17²⁸). Tale presupposto sussiste qualora un investitore controlli un'entità oggetto di investimento se, oltre ad avere il potere su di essa e l'esposizione o il diritto ai rendimenti variabili derivanti dal proprio rapporto con l'entità oggetto di investimento,

²⁶ Nella formulazione originale, «*exposure, or rights, to variable returns from its involvement with the investee*».

²⁷ M.L. PASSADOR, *Appunti sulla nuova nozione di controllo. Tra principi IAS/IFRS e diritto societario*, in *Riv. dir. soc.*, 2016, p. 206.

²⁸ Nella formulazione originale, «*the ability to use its powers over the investee to affect the amount of the investor's returns*».

abbia anche la capacità di esercitare il proprio potere per incidere sui rendimenti derivanti da tale rapporto²⁹.

Ai fini della sussistenza del controllo³⁰, il principio contabile internazionale IFRS 10 richiede, per la società controllante, la capacità di indirizzare le politiche gestionali e finanziarie della partecipata attraverso l'esercizio dei propri diritti di voto³¹. Per tale ragione il principio IFRS 10 sarebbe più in grado di fornire un giudizio di natura qualitativa (piuttosto che quantitativa) sul potere concretamente esercitato dalla controllante, pienamente rispettoso del principio della *substance over form* tipico del sistema IAS/IFRS³².

Infine, il terzo presupposto valuta la correlazione tra il potere esercitato dall'ente decisore controllante e l'entità oggetto di investimento, così da poter incidere sull'ammontare dei rendimenti risultanti. La valutazione del reale controllo operato è soggetta ad una ampia discrezionalità senza, però, prescindere sia dalla detenzione di rendimenti variabili correlati ad altre partecipazioni detenute dalla partecipata, sia dalla esistenza di diritti di destituzione da parte di terzi e, infine, anche da una correlazione proporzionale tra livello di remunerazione e ruolo ricoperto dal decisore³³.

5. Le diverse forme di esercizio del controllo sociale

La nuova disciplina dell'art. 84, comma 3, t.u.i.r., effettua il rinvio alla norma civilistica, affermando che è necessario il trasferimento della "maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria", per cui sorge il dubbio se il richiamo riguardi tutte le ipotesi di controllo o solo quelle dei nn. 1 e 2 dell'art. 2359, comma 1, c.c.

²⁹ C.F. GIAMPAOLINO, *Controllo societario, IFRS 10 e bilancio consolidato nel concordato in continuità*, cit., p. 1042.

³⁰ M.L. PASSADOR, *Appunti sulla nozione di controllo. Tra principi IAS/IFRS e diritto societario*, cit., p. 213; M.S. SPOLIDORO, *Il concetto di controllo nel codice civile e nella legge antitrust*, cit., p. 480.

³¹ Nella formulazione originale: *For an investor that holds more than half of the voting rights of an investee, to have power over an investee the investor's voting rights must be substantive [...] and must provide the investor with the current ability to direct the relevant activities, which often will be through determining operating and financing policies.*

³² C.F. GIAMPAOLINO, *Controllo societario, IFRS 10 e bilancio consolidato nel concordato in continuità*, cit., p. 1043.

³³ M.L. PASSADOR, *Appunti sulla nuova nozione di controllo. Tra principi IAS/IFRS e diritto societario*, cit., p. 206.

In tal modo, dovrebbero essere escluse, in assenza di una quota di partecipazione, le situazioni di controllo contrattuale per le quali è necessario fare riferimento ai contratti dai quali sia possibile derivare l'influenza dominante.

Se il rinvio implicito derivante dalla norma novellata all'art. 2359 c.c. dovesse essere limitato ai numeri 1 e 2, non avrebbe peso specifico la presenza di una piccola partecipazione, peraltro, non riconducibile al controllo di diritto o di fatto; se, invece, fosse vero il contrario, andrebbe innanzitutto verificata l'esistenza del controllo e poi, in presenza di una partecipazione societaria, applicata a quest'ultima la nuova disciplina fiscale.

Ulteriori forme di controllo possono essere esercitate da quelle società su cui è esercitato un controllo contrattuale ovvero se si è in possesso delle partecipazioni utili a configurare il controllo, ma la presenza di tali fattispecie è una condizione necessaria, non certo sufficiente, perché per poter realizzare la fattispecie in esame, è determinante, per il controllante, esercitare un'influenza dominante tale da consentirgli di assumere le delibere che desidera nell'assemblea ordinaria³⁴.

È necessario ora affrontare il problema della nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c. derivante da un sindacato di voto e se sia rilevante anche ai fini dell'applicazione dell'art. 84 t.u.i.r. Come noto, il sindacato di voto, laddove costituito per affermare una situazione di controllo, può consentire ad un singolo socio di avere la maggioranza dei voti in assemblea, attraverso il suo ruolo prevalente all'interno del sindacato, ma la maggioranza potrebbe anche essere conseguita, per la particolare situazione all'interno del sindacato, nell'ipotesi in cui nessuno dei soci partecipanti, abbia la maggioranza dei voti in assemblea³⁵.

In realtà, tale ultima fattispecie di sindacato di voto è considerata dalla prevalente dottrina non idonea a realizzare nessuna forma di controllo, poiché l'art. 2359 c.c. costituisce le ipotesi normative di controllo considerando un solo socio; vi è da aggiungere che nell'ipotesi di un socio par-

³⁴ L. SASSO, *La nozione di controllo nelle Controlled Foreign Companies*, cit., p. 452: diversamente, non è possibile affermare che il controllo sia idoneo a determinare la dilazione nella attribuzione dei dividendi ai soci.

³⁵ M. MIOLA, sub art. 93, in *Commentario al TUIF* Campobasso, Torino, 2001, p. 781; G. MUCCIARELLI, sub art. 93, in *Commentario al Tuif* Bianchi e Marchetti), Milano, 1999, p. 44; G. SBISÀ, *Società e imprese controllate nel d.l. 9 aprile 1991, n. 127*, in *Riv. soc.*, 1992, p. 906; L. SASSO, *La nozione di controllo nelle Controlled Foreign Companies*, cit., p. 457, in entrambi i casi la situazione di controllo non può che essere attribuita ad uno dei soci, che lo può esercitare verificandosi i presupposti dell'art. 2359, nn. 1 e 2, con la conseguenza che non è possibile attribuire gli utili della partecipazione a tutti i partecipanti, ma solo al socio che esercita il controllo.

tecipante al sindacato, i voti derivanti dagli altri soci sarebbero spettanti anche nell'interesse di terzi e quindi non idonei a determinare lo *status* di controllante della società di tali soci³⁶.

È necessario, a questo punto, anche se rapidamente, tenere in considerazione la distinzione fornito dall'art. 2359 c.c. tra società collegate e società controllate che a sua volta si distingue in società interamente detenute e quelle non interamente detenute, ma in misura tale da consentire il controllo³⁷.

Si è già ampiamente discusso come una società sia considerata "controllante" di un'altra società allorquando disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o comunque di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nella stessa assemblea; ovvero quando la società "controllata" sia sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali. Si parla, invece, di vincolo di collegamento tra due società quando una società esercita una "influenza notevole" su di un'altra e tale influenza si deve presumere quando nell'assemblea ordinaria sia esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati³⁸.

³⁶ M.S. SPOLIDORO, *Il concetto di controllo nel codice civile e nella legge antitrust*, cit., p. 487; P. MARCHETTI, *Note sulla nozione di controllo nella legislazione speciale*, cit., p. 7; L.A. BIANCHI, *La nuova definizione di "società controllate" e "collegate"*, in *La nuova disciplina dei bilanci di società*, Torino, 1993, p. 13; G. VISENTINI, *La rilevanza delle partecipazioni a sindacati di voto nel gruppo SIM*, in *Riv. soc.*, 1991, p. 240; G.A. RESCIO, *I sindacati di voto*, in *Trattato delle s.p.a.* Colombo e Portale, Torino, 1994, p. 682; G. SBISÀ, *Società e imprese controllate nel d.l. 9 aprile 1991*, n. 127, cit., p. 906.

³⁷ M. SETTANNI, G. RUGGI, *Gruppi di società e oggetto sociale*, in *Giur. comm.*, 2019, p. 262.

³⁸ Secondo l'art. 2359, terzo comma, c.c. sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. La norma non tratta della graduazione tra influenza dominante, la quale di configura certamente nella potestà deliberativa, ed influenza notevole; bensì si limita a presumere la sussistenza di un'influenza notevole quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato il 20% dei voti, ovvero il 10% se trattasi di società quotate. Si ritiene comunque che sussista influenza notevole quando una società abbia, nella vita dell'altra società, un "peso" del quale gli altri soci – compreso quelli controllanti – devono, di fatto, tener conto. Determinare se la società investitrice sia nelle condizioni di esercitare un'influenza notevole sulla partecipazione richiede un'attenta valutazione delle singole fattispecie. Tra i fattori indicativi delle predette condizioni possono segnalarsi i seguenti: a) appartenenza a sindacati di controllo, quando lo stesso è affidato ad altri soggetti estranei alla collegante; b) presenza negli organi direttivi fondamentali della società (consiglio di amministrazione, comitato esecutivo ecc.), quando la maggioranza degli organi è estranea alla collegante; c) partecipazione nella formulazione delle direttive cui si deve informare la gestione, senza che si possa configurare direzione unitaria; d) operazioni intersocietarie rilevanti, sia nel valore che nella natura; e) nomina di personale a livello dirigenziale; f) relativa dipendenza della partecipata dalla parteci-

L'analisi della fattispecie che qui interessa deve però concentrarsi evidentemente sulla nozione di controllo e non di collegamento.

Nell'ambito della nozione di controllo, particolare attenzione deve porsi all'ipotesi di partecipazione totalitaria della capogruppo in una controllata, dove quindi quest'ultima risulta interamente partecipata dalla *holding*, in cui la società controllata rappresenta a tutti gli effetti una proprietà della capogruppo³⁹.

Il diritto di voto appare, così, solo uno dei modi attraverso il quale possa essere esercitato il controllo su una società. Infatti il principio IFRS 10 ha quale propria peculiarità una particolare attenzione sia nei riguardi delle differenti fattispecie di controllo, misurate rispetto ad *assets* specifici e consolidate in caso di controllo, ma anche per quanto concerne la valutazione dei diritti, l'ambito di applicazione, e l'assenza della nozione di presunzione di controllo quale discendente diretto della detenzione di una maggioranza di diritti di voto esercitabili in assemblea, facendo proprio un ampio concetto di controllo strettamente legato alla realtà fattuale.

La nozione di controllo così come presentata dall'IFRS 10 vede una mutazione da un concetto collegato alla titolarità dei diritti di voto ad uno avente natura economica che evidenzia una contrapposizione tra potere dell'investitore di influenzare il riflesso degli effetti di un'altra impresa e la titolarità del potere di influenza dominante delle assemblee della partecipata⁴⁰.

pante. Di contro, l'impossibilità di ottenere i necessari dati ed informazioni sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria della partecipata, formalmente richiesti dalla partecipante ma senza risultato, può essere indicativa di una situazione in cui non vi sia influenza notevole. Il collegamento non gode di proprietà transitiva nel senso che esso, al contrario del controllo, non si estende per successivi collegamenti.

³⁹ M. SETTANNI, G. RUGGI, *Gruppi di società e oggetto sociale*, cit., p. 263 per i quali può non essere (e nei fatti non è) la stessa cosa parlare di società del gruppo interamente detenute dalla holding e società del gruppo nelle quali la holding detenga solamente una partecipazione di maggioranza o eserciti in altro modo il controllo. Nel primo caso, infatti, si può ragionare ad esempio di tutte quelle forme in cui può essere contestato a livello endosocietario di una società del gruppo l'operato del relativo amministratore: la proposizione di un'azione di revoca degli amministratori, la denuncia al collegio sindacale ecc., risultano chiaramente piuttosto limitati di significato nel caso di società interamente detenuta dalla capogruppo. In tale modo, pure se formalmente la società interamente detenuta dovrebbe essere ritenuta autonoma, nella pratica tale autonomia sarebbe da considerare molto scemata. In quest'ambito, lo spazio per eventuali abusi dell'organo amministrativo risulterebbe ampliato, la responsabilità del medesimo rimarrebbe alquanto limitata, l'autonomia della controllata potrebbe sostanzialmente limitarsi a livello teorico ecc.

⁴⁰ M.L. PASSADOR, *Appunti sulla nuova nozione di controllo. Tra principi IAS/IFRS e diritto societario*, cit., p. 214 per il quale "le ricadute della c.d. *debt governance* a livello

È necessario, quindi, verificare l'esistenza di diritti sociali ovvero di accordi tra società in grado di influenzare le attività rilevanti di un'altra società⁴¹ e l'esistenza di un legame tra il potere esercitato e quanto viene restituito in termini di potere, in questo modo, il titolare della partecipazione maggioritaria, se non dispone di potere di influenzare le decisioni, evidentemente, non è in grado nemmeno di condizionare flussi reddituali e finanziari della partecipata.

6. *Adeguati assetti organizzativi, responsabilità e crisi di gruppo*

Il legislatore italiano offre un impianto normativo volto alla tutela sia degli impegni da parte dei soci di minoranza nei gruppi, che delle altre società appartenenti al gruppo⁴².

L'art. 2497 c.c. obbliga la *holding* all'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento, imponendole di sostenere i costi della propria attività.

La *holding* non può conseguire il proprio "progetto di gruppo" attraverso l'attività di direzione e coordinamento, senza predisporre un adeguato assetto organizzativo che coinvolga l'intero gruppo⁴³, ma tramite un

societario ed organizzativo paiono di particolare interesse: rivela comprendere sino a che punto l'influenza dei creditori sulla gestione della società debitrice può legittimamente esplicarsi e riflettersi sulle conseguenze derivanti dall'intensificazione della medesima, sino a superare il mero (seppure non episodico) controllo rivolto direttamente alla tutela dell'interesse del finanziamento e a tradursi in una attività di orientamento stabile e sistematico dell'azione gestoria dell'impresa finanziata.

⁴¹ Il §10 dell'IFRS chiarisce infatti come un investitore detenga il «potere su un'entità oggetto di investimento quando detenga validi diritti che gli conferiscono la capacità attuale di dirigere le attività rilevanti, ossia le attività che incidono in maniera significativa sui rendimenti dell'entità oggetto di investimento» ed il §B10 dettaglia che «per stabilire se un investimento detiene potere o meno occorre basarsi sulle attività rilevanti, sul modo in cui vengono assunte le decisioni in merito alle attività rilevanti e sui diritti detenuti dall'investitore e da terzi in relazione alla partecipata».

⁴² A. VALZER, *I gruppi di imprese: analisi comparata tra normativa italiana e tedesca*, in *Banca borsa e tit. cred.*, 2022, p. 485, per il quale ciò emerge in maniera nettissima dall'art. 2497 c.c., a livello sia di concetto, sia di linguaggio e, naturalmente, in punto di prospettiva della disciplina positiva: solo se si è disposti a vedere nelle norme dettate in materia di direzione e coordinamento di società una regolazione transtipica, di diritto dell'impresa, le altre disposizioni, dall'art. 2497 *bis* c.c. in poi, non risultano solo dei meri frammenti eterogenei e oltretutto parziali di disciplina della funzione gestoria o di altri singoli istituti del diritto societario.

⁴³ F. GUERRERA, *Autoregolamentazione e organizzazione del gruppo di società*, in *Riv. dir. comm.*, 2012, p. 598; G. SCOGNAMIGLIO, *Recenti tendenze in tema di assetti organizzativi degli*

progetto di governo societario che la società capogruppo deve adottare per razionalizzare e rendere maggiormente efficiente il mandato di direzione del gruppo affinché siano raggiunti gli obiettivi prefissati e l'interesse dell'intero gruppo. Inoltre, essendo il soggetto controllante che esercita l'attività di direzione e coordinamento, deve rispettare il principio contenuto nell'art. 2086 c.c. laddove viene sancito il *dovere* di impiantare un assetto organizzativo, amministrativo e contabile che sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale, così come è richiesto anche alle società controllate (eterodirette dalla società controllante)⁴⁴.

L'art. 2497 c.c. dettando i principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società controllate alla società capogruppo, oltre ad ispirarsi alla regola della correttezza e buona fede⁴⁵, è indirizzato a contenere gli abusi da direzione unitaria nel rispetto del principio della corretta amministrazione⁴⁶, che si traduce nel dovere degli organi della società controllante⁴⁷ di sviluppare un'adeguata organizzazione di gruppo

intermediari finanziari (e non solo), in *Banca borsa e tit. cred.*, 2010, p. 137; G. MERUZZI, *L'informativa endo-societaria nella società per azioni*, in *Contr. impr.*, 2010, p. 737; M. IRRERA, *Gli obblighi degli amministratori di società per azioni fra vecchie e nuove clausole generali*, in *Riv. dir. soc.*, 2011, p. 358; G.A. POLICARO, *Il governo dei gruppi di società*, in AA.Vv. *Diritto del governo delle imprese*, diretto da M. Irrera), Torino, 2020, p. 711; M. CALLEGARI, *Gli assetti adeguati nei gruppi tra disciplina positiva ed autonomia privata*, in *Corporate governance*, 2022, p. 413; N. RONDINONE, *I gruppi fra diritto societario e diritto dell'impresa*, Pisa, 2023, p. 57.

⁴⁴ F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, in *Riv. dir. soc.*, 2024, p. 208, il quale sostiene che il dovere degli organi sociali di istituire, valutare e controllare il funzionamento degli assetti organizzativi adeguati (artt. 2381 e 2403 c.c.) si connota, quindi, di particolari contenuti e declinazioni in funzione dell'appartenenza di ciascuna società del gruppo. Se, per un verso, il dovere della società dominante di curare il monitoraggio e la rendicontazione dell'andamento economico e del risultato della gestione operata anche tramite le imprese controllate (artt. 2381 e 2428 c.c.) esige l'implementazione dei flussi informativi e del controllo sull'attivazione dei programmi, dei piani e delle direttive di gruppo; per altro verso, l'accentramento alla capogruppo o a una società del gruppo di alcune funzioni aziendali esime le società controllate dai relativi doveri organizzativi che altrimenti incontrerebbero.

⁴⁵ F. BRIOLINI, sub art. 2392, in AA.Vv. *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari*, a cura di P. Abbadesse e G.B. Portale, Torino, 2016, p. 1387.

⁴⁶ M. IRRERA, *Assetti organizzativi adeguati e governo delle società di capitali*, Milano, 2005, p. 81; P. MONTALENTI, *I principi di corretta amministrazione: una nuova clausola generale*, in AA.Vv. *Assetti adeguati e modelli organizzativi*, diretto da M. Irrera, Bologna, 2016, p. 6.

⁴⁷ P. ABBADESSA, *Profili topici della nuova disciplina della delega amministrativa*, in AA.Vv. *Il nuovo diritto delle società*, a cura di Abbadesse e Portale, Torino, 2006, p. 501; P. MONTA-

attraverso idonei sistemi informativi, gestionali e contabili allo scopo di verificarne l'effettivo funzionamento⁴⁸.

Le decisioni organizzative degli amministratori della società capogruppo sono soggette a una valutazione di diligenza professionale in merito alla scelta degli strumenti e delle procedure adeguati alla natura, alle caratteristiche e alla dimensione dell'impresa⁴⁹, in tema di assetti organizzativi di gruppo, che sono conseguenti alla strategia della capogruppo, e quindi coerenti e proporzionali rispetto ai piani e agli obiettivi aziendali e di mercato⁵⁰.

Gli assetti organizzativi adeguati devono essere istituiti in relazione a ciascuna delle società del gruppo e alle procedure di accertamento o di coordinamento delle attività, al reale esercizio del potere di direzione unitaria ed alle caratteristiche di funzionamento dell'organo amministrativo, nonché all'ordine gerarchico e al sistema funzionale di controllo effettivamente istituito⁵¹.

L'attività di direzione e coordinamento si concretizza in una forma di controllo in cui la capogruppo dirige e coordina le attività delle società controllate laddove venga esercitato un controllo, nonché una influenza gestionale e di rischio, sull'evoluzione di mercato, monitorandone la

LENTI, *Gli obblighi di vigilanza nel quadro generale dei principi sulla responsabilità degli amministratori di società per azioni*, in AA.Vv. *Il nuovo diritto delle società*, a cura di P. Abbadessa e G.B. Portale, Torino, 2006, p. 843; F. BARACHINI, *La gestione delegata*, Torino, 2008, p. 137; A. VALZER, *Compliance e attività di direzione e coordinamento nei gruppi di imprese*, in NDS, 2024, p. 1406 per il quale la norma ha indicato un modello di confronto dialettico tra organo gestorio e organi delegati, assumendo che la conformazione dell'organizzazione aziendale, del suo sistema amministrativo e del relativo assetto contabile sia competenza naturale dei preposti alla "gestione sul campo" dell'attività; e che, sulla base del quadro rappresentato dagli organi delegati, il consiglio di amministrazione delegante sia, invece, chiamato ad esprimere un giudizio in merito all'adeguatezza dell'apparato organizzativo predisposto nei menzionati settori, insieme e accanto alla valutazione del generale andamento dell'attività d'impresa.

⁴⁸ A. VALZER, sub art. 2497, in AA.Vv. *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari*, a cura di P. Abbadessa e G.B. Portale, Torino, 2016, p. 3011; C. ANGELICI, *Direzione e coordinamento: casi e questioni*, in *Giur. comm.*, 2022, p. 951.

⁴⁹ Dovrebbe ritenersi perciò "coperta" dalla *Business Judgement Rule*, per lo meno non alla stregua di una qualsiasi altra decisione di affari P. MONTALENTI, *Assetti organizzativi e organizzazione dell'impresa tra principi di corretta amministrazione e business judgement rule*, in NDS, 2021, p. 9; L. BENEDETTI, *L'applicabilità della business judgement rule alle decisioni organizzative degli amministratori*, in *Riv. soc.*, 2019, p. 413.

⁵⁰ M. DE MARI, *Gli assetti organizzativi societari*, in AA.Vv. *Assetti adeguati e modelli organizzativi*, diretto da M. Irrera, Bologna, 2016, p. 26; R. RANALLI, *La declinazione degli assetti adeguati a prevedere la crisi e le tecniche di valutazione del rischio di crisi nel CCII*, in *Riv. soc.*, 2022, p. 1157.

⁵¹ F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, cit., p. 212.

crescita, le potenzialità e le possibili criticità⁵², oltretutto l'esercizio di un controllo di carattere tecnico sui rischi degli investimenti effettuati nel gruppo e di quelli posti in essere dalle singole società eterodirette controllate e sui relativi rischi⁵³.

Tali forme di controllo trovano appiglio normativo nelle disposizioni relative alla eterodirezione e dalle norme dettate in materia di controllo codicistico da influenza dominante⁵⁴.

È necessario, quindi, predisporre un codice di *governance* che coinvolga l'intero gruppo, in grado di regolamentare le azioni di direzione unitaria evidenziando quali siano i centri di responsabilità, creando una condivisione di informazioni in merito alle procedure decisionali, operative e di controllo⁵⁵.

Il dibattito deve poi spostarsi sul piano delle responsabilità derivanti dagli "assetti organizzativi adeguati" e gli effetti scaturenti dall'entrata in vigore del codice della crisi e dell'insolvenza. Il dovere della *holding* di istituire gli assetti organizzativi adeguati alla struttura del gruppo e di provvedere ad attivarli nell'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento, coinvolge anche l'attività di prevenzione e di gestione delle situazioni di crisi⁵⁶ che interessano anche le società del gruppo e causare un

⁵² A. VALZER, *Compliance e attività di direzione e coordinamento nei gruppi di imprese*, cit., p. 1412.

⁵³ M. MIOLA, *Attività di direzione e coordinamento e crisi di impresa nei gruppi di società*, in AA.Vv. *Società, banche e crisi d'impresa*. Liber amicorum Pietro Abbadessa, diretto da M. Campobasso, V. Cariello, V. Di Cataldo, F. Guerrera e A. Sciarrone Alibrandi, Torino, 2014, p. 2711.

⁵⁴ V. CARIELLO, *Direzione e coordinamento di società e responsabilità: spunti interpretativi iniziali per una riflessione generale*, in *Riv. soc.*, 2003, p. 1233; U. TOMBARI, *Riforma del diritto societario e gruppo di imprese*, in *Giur. comm.*, 2004, p. 75; N. RONDINONE, *La compliance nel diritto dei gruppi di società*, in AA.Vv. *La corporate compliance: una nuova frontiera per il diritto*, a cura di G. Rossi, Milano, 2017, p. 220; A. VALZER, *Compliance e attività di direzione e coordinamento nei gruppi di imprese*, cit., p. 1413 secondo cui anche per le finalità ora indicate, la capogruppo esercita (e, anzi, deve esercitare) sulle imprese eterodirette un costante controllo gestionale sull'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale sia delle singole società, sia del gruppo nel suo insieme. Dipende poi dal disegno strategico della capogruppo quale grado di autonomia lasciare alle singole controllate, quali strutture e funzioni attivare coerentemente all'interno di esse e quale elasticità assegnare ai rapporti organizzativi di gruppo, essendo possibile optare per diversi livelli e ambiti di accertamento funzionale, e quindi per conseguenti assetti organizzativi, non tutti, pertanto, egualmente razionali, economici ed efficienti: in una parola "adeguati".

⁵⁵ F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, cit., p. 213.

⁵⁶ P. MONTALENTI, *Il Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza: assetti organizzativi adeguati, rilevazione della crisi, procedure di allerta nel quadro generale della riforma*,

pregiudizio ai vari portatori di interessi.

Autorevole dottrina sottolinea che la responsabilità derivante dall'abuso dell'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento è una responsabilità da attività, e non da atti, che può essere definita non tipizzata nel suo complesso, più rigida rispetto a quella derivante dalla violazione per colpa di un dovere di condotta che riguarda l'attività di eterodirezione e non il soggetto che la esercita⁵⁷.

In particolare, l'art. 3, comma 2, CCII, conferma la necessità di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'art. 2086 c.c., ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

L'art. 2497 *quater*, lett. b), c.c. garantisce ai soci la possibilità di recedere dalle società partecipate, laddove si verificano variazioni sostanziali alle condizioni di rischio derivanti da eventi esterni e conseguenti alle scelte della capogruppo⁵⁸. Ed è proprio il primo comma dell'art. 2497 c.c. che, escludendo la legittimità di attività negative per il patrimonio complessivo, evocando l'obbligo di compensazione, impone agli amministratori delle società eterodirette di indicare in maniera specifica in che modo gli scambi infragruppo abbiano avuto un'incidenza sull'esercizio dell'impresa sociale e sui relativi risultati, attraverso una corretta informazione

in *Giur. comm.*, 2020, p. 829; L. BENEDETTI, *Frammenti di uno statuto organizzativo delle società del gruppo in crisi ricavabili dal sistema dell'allerta*, in *Riv. dir. comm.*, 2020, p. 715; S. FORTUNATO, *Assetti organizzativi e crisi d'impresa: una sintesi*, in AA.VV. *Le crisi d'impresa e del consumatore dopo il d.l. 118/2021*, a cura di S. Ambrosini, Bologna 2021, 744; L. PANZANI, *Codice della crisi e gruppi di società*, in *Riv. soc.*, 2022, p. 1330; N. ABRIANI, *La disciplina dei gruppi di imprese nel Codice della crisi e dell'insolvenza*, in *Diritto della crisi*, 2022.

⁵⁷ F. FIMMANÒ, *Il controllo analogo configura in re ipsa l'attività di direzione e coordinamento sulle "partecipate" pubbliche*, in *Società*, 2021, p. 818 il quale evidenzia che il *dominus*, che svolge l'attività e che ha il relativo potere-dovere della direzione e del coordinamento, deve adottare tutte le precauzioni e le cautele previste dalla legge per evitare il danno. Quando il dominio dell'impresa eterodiretta avviene mediante direttive impartite di fatto e senza il rispetto delle norme sulla pubblicità commerciale dell'eterodirezione e sugli obblighi di cui agli artt. 2497 *bis* e 2497 *ter* c.c., il regime è ancora più severo determinando inversioni dell'onere della prova.

⁵⁸ F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, cit., p. 218; C. CARUSO, *Inizio e cessazione della direzione e coordinamento e recesso del socio*, Torino, 2012, p. 62; P. PISCITELLO, *Note critiche in tema di recesso nei gruppi di società*, in AA.VV. *Patrimonio sociale e governo dell'impresa. Dialogo tra giurisprudenza, dottrina e prassi in ricordo di G.E. Colombo*, a cura di G. Rescio e M. Speranzin, 2020, p. 384.

contabile resa ai soci ed ai creditori sociali *ex art. 2497 bis*, comma 5 c.c.⁵⁹.

Risultano, in tal modo, chiari ed evidenti i modelli ai quali misurare la valutazione di adeguatezza degli assetti organizzativi che devono essere destinati sia alla società *holding* che alle società eterodirette e sia in merito alle informazioni di natura economica che ai flussi di cassa, affinché si riesca ad impiantare un sistema di prevenzione della crisi che funzioni per l'intero gruppo. Senza tale sistema di prevenzione, la capogruppo non sarà in grado di attivarsi immediatamente al fine dell'adozione e attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale, così come disciplinato dal comma 2 dell'art. 2086 c.c.⁶⁰.

La capogruppo, nell'ipotesi in cui una società controllata sia in crisi, è tenuta a valutare ciascuna causa di rilievo e tentare, laddove possibile, un piano di risanamento oppure disporre liquidazione ordinata, nell'ipotesi in cui non vi fossero alternative, non potendo assumere un atteggiamento di attesa, o ancor peggio di indifferenza, rispetto ad una autonoma risoluzione da parte delle società eterodirette. In questo senso deve intendersi l'attività di direzione e coordinamento della *holding*: l'assunzione di decisioni strategiche nella gestione coordinata e unitaria della crisi del gruppo e programmazione completa della sua soluzione⁶¹.

La centralità della capogruppo è ancor più rafforzata dalla possibilità di trasferimenti di risorse infragruppo, di cui all'art. 285, comma 2,

⁵⁹ A. VALZER, *Compliance e attività di direzione e coordinamento nei gruppi di imprese*, cit., p. 1414.

⁶⁰ L.A. BIANCHI, *Le procedure aziendali*, in AA.Vv. *Assetti adeguati e modelli organizzativi*, diretto da M. Irrera, Bologna, 2016, p. 181; F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, cit., 219 per il quale l'organizzazione del gruppo non riguarda, quindi, solo la trasmissione e il recepimento delle direttive gestionali, ma si estende ai flussi informativi, ai compiti "ampliati" degli organi amministrativi e di controllo della capogruppo e al monitoraggio della situazione patrimoniale e finanziaria di tutte le società del gruppo. Essendo l'organismo imprenditoriale di gruppo caratterizzato da intensi rapporti *intercompany* e spesso anche dall'istituzione di un sistema di "tesoreria accentrata", l'integrazione funzionale e operativa delle attività d'impresa e delle risorse liquide accentua il rischio di una propagazione della crisi e dell'insolvenza.

⁶¹ F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, cit., p. 222, secondo cui vi è la possibilità che le soluzioni negoziali regolatorie della crisi di gruppo generino un plusvalore o limitino le perdite, anche nel senso della riduzione delle minusvalenze sui cespiti da liquidare, e producano economie di spese di procedura, assistenza e consulenza; il che risponde senz'altro all'interesse della capogruppo "in quanto tale", cioè all'interesse di gruppo e, di riflesso, a quello dei creditori delle società in crisi.

CCII, ai fini del concordato, del piano di ristrutturazione o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, sollevando un intenso dibattito sulla natura della distribuzione di valore derivante dal risanamento del gruppo e dal rischio di trasferimenti non giustificati o non proporzionati di ricchezza tra i patrimoni autonomi delle società coinvolte, che può essere risolto laddove risulti pianificato e giustificato dalla partecipazione della singola società al programma di risanamento dell'intero gruppo⁶².

L'atto contenente la proposta di composizione negoziata della crisi, di cui all'art. 25 CCII, ovvero l'accesso a uno strumento regolatorio della crisi può essere previsto e disciplinato da norme contenute nello statuto ovvero in un regolamento interno al gruppo, che presuppone la necessità di una distinta deliberazione da parte di tutte le società. Diversa è, invece, l'ipotesi di un eventuale accordo di regolamentazione dei rapporti economico-finanziari sottostanti al piano di gruppo, che riguarderà, ex art. 285, commi 2 e 5, CCII, la previsione degli eventuali vantaggi compensativi⁶³.

L'art. 285, comma 2, CCII, stabilisce che l'impiego di risorse deve essere necessario affinché sia garantita la continuità aziendale delle imprese appartenente al gruppo che siano destinate a proseguire l'attività. In buona sostanza, deve trattarsi di un beneficio che tenga conto dei vantaggi compensativi derivanti alle singole imprese, per i creditori di ciascuna impresa appartenente al gruppo, includendo anche quelli della società trasferente che consistono nella creazione del plusvalore di continuità di gruppo⁶⁴.

⁶² L. BOGGIO, *Partecipazione di società non insolventi al concordato preventivo di gruppo*, in AA.Vv. *Patrimonio sociale e governo dell'impresa. Dialogo tra giurisprudenza, dottrina e prassi in ricordo di G.E. Colombo*, a cura di G. Rescio e M. Speranzin, Torino, 2020, p. 295; B. VANETTI, *Il concordato di gruppo nel codice della crisi d'impresa*, in AA.Vv. *Patrimonio sociale e governo dell'impresa. Dialogo tra giurisprudenza, dottrina e prassi in ricordo di G.E. Colombo*, a cura di Rescio e Speranzin, Torino, 2020, p. 250; E. RICCIARDIELLO, *Il nuovo concordato preventivo di gruppo tra autonomia delle masse e interconnessione finanziaria*, in AA.Vv. *Le crisi d'impresa e del consumatore dopo il d.l. 118/2021*, a cura di S. Ambrosini, Bologna, 2021, p. 788.

⁶³ F. GUERRERA, *Assetti organizzati di gruppo, forme di eterodirezione e regimi di responsabilità*, cit., p. 224.

⁶⁴ G. FERRI JR, *I trasferimenti di risorse infragruppo*, in *Giur. comm.*, 2024, p. 505, per il quale esso può risultare coerente «con l'obiettivo del miglior soddisfacimento dei creditori», nella specifica, e peculiare, accezione che tale espressione assume nel contesto in esame: quella di miglioramento del soddisfacimento dei creditori, nella specifica, e peculiare, accezione che tale espressione assume nel contesto in esame: quella, per così dire, di miglioramento del soddisfacimento di costoro, ai quali deve essere cioè assicurato un trattamento non soltanto non inferiore a quello ricavabile dalla liquidazione giudiziale, ma appunto migliore di quanto ottenibile tanto da un concordato fondato su «un piano auto-

L'art. 2497 *quinques* c.c. pone dei limiti ai finanziamenti effettuati a favore della società da parte della capogruppo ovvero da soggetti ad essa sottoposta, applicandosi la postergazione di cui all'art. 2467 c.c. che interessa sia i finanziamenti anomali della capogruppo che partecipa direttamente al capitale dell'eterodiretta, sia i trasferimenti di risorse finanziarie effettuate dalle altre società eterodirette⁶⁵.

L'organo amministrativo della società eterodiretta che assume decisioni a seguito di un indirizzo impartito dalla società capogruppo deve fornire indicazioni in merito agli interessi valutati⁶⁶ e, laddove adottasse con dolo direttive illegittime e lesive del patrimonio sociale o di terzi, deve essere considerato responsabile, insieme all'organo amministrativo della *holding*, per i danni arrecati ai beni protetti dall'art. 2497 c.c., dovendo, piuttosto, rispettare le direttive di gruppo considerate corrette nella gestione societaria e imprenditoriale. Un tale comportamento rientra nell'adempimento dei doveri gestori propri del mandato ad attuare l'oggetto sociale della società in quanto appartenente al gruppo⁶⁷.

nomo per ciascuna impresa del gruppo" (art. 284, comma 4, CCII), quanto da un concordato bensì di gruppo, ma che non preveda trasferimenti siffatti (art. 285, comma 2, CCII).

⁶⁵ M. MAUGERI, sub art. 2497 *quinques*, in *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari* Abbadessa e Portale, Milano, 2016, p. 3106; L. BENEDETTI, *La disciplina dei finanziamenti up-stream della società eterodiretta alla capogruppo in situazione di difficoltà finanziaria*, in *Riv. soc.*, 2014, p. 763; M. MIOLA, *La postergazione dei crediti infragruppo*, in AA.Vv. *I gruppi di società nel Codice della crisi*, a cura di D. Vattermoli, Pisa, 2020, p. 178.

⁶⁶ P. ABBADESSA, A. MIRONE, *Le competenze dell'assemblea nelle s.p.a.*, in *Riv. soc.*, 2010, p. 269; C. ANGELICI, *Le società per azioni. 1. Principi e problemi*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Cicu e Messineo, Milano, 2012, p. 349; M. MAUGERI, *Considerazioni sul sistema delle competenze assembleari nelle s.p.a.*, in *Riv. soc.*, 2013, p. 406; G. PORTALE, N. DE LUCA, *Il sovrano non ha abdicato. Interessi primordiali degli azionisti e competenze implicite dell'assemblea*, in *Banca borsa e tit. cred.*, 2019, p. 765; R. SANTAGATA, *Assetti organizzativi adeguati e diritti particolari di "ingerenza gestoria" dei soci*, in AA.Vv. *Patrimonio sociale e governo dell'impresa. Dialogo tra giurisprudenza, dottrina e prassi in ricordo di G.E. Colombo*, a cura di G. Rescio e M. Speranzin, Torino, 2020, p. 140.

⁶⁷ A. VALZER, *Compliance e attività di direzione e coordinamento nei gruppi di imprese*, cit., p. 1422, per il quale, il rispetto dell'art. 2497 c.c. invoca a monte la corretta amministrazione dell'attività della holding e, pertanto, la predisposizione di piani industriali e finanziari di gruppo, che investono l'attività delle controllate. L'attuazione degli obiettivi strategici e la verifica degli stessi richiedono, a loro volta, flussi informativi strutturati (artt. 2497 *bis* e 2497 *ter* c.c.) e procedure di coordinamento fra le società appartenenti al gruppo nelle rispettive aree di attività, nonché la definizione tanto dei compiti e delle responsabilità operative degli organi sociali di queste ultime, quanto del contenuto e delle tempistiche degli opportuni report informativi e dei relativi raccordi; naturalmente, la migliore attuazione di tali incombenze può richiedere di integrare i sistemi informativi e i

7. *L'influenza della disciplina fiscale sulla gestione delle perdite di gruppo*

L'art. 84, comma 3 *bis*, lett. a), t.u.i.r. ripristina l'esimente per trasferimenti effettuati nell'ambito del "gruppo civile"⁶⁸, ristabilendo la libertà di circolazione delle perdite fiscali all'interno del medesimo "soggetto economico", che può avvenire anche nell'ipotesi in cui la società trasferita trasformi l'attività principale e non superi il *test* di vitalità⁶⁹.

La dottrina aziendalistica inquadra il gruppo di società in un contesto più ampio della manifestazione delle aggregazioni d'azienda, intendendo per tali quei legami posti in essere dalle imprese⁷⁰ tra di loro per perseguire uno scopo unitario, pur limitando la propria autonomia economica⁷¹.

Secondo la scienza aziendale, la definizione di gruppo di impresa si basa sulle caratteristiche che legano tra loro le imprese del gruppo: risulta quindi impossibile fornire una definizione univoca di gruppo proprio perché è possibile avere diverse tipologie di gruppo⁷².

I gruppi di impresa, per poter essere considerati tali, devono presentare una struttura formale caratterizzata da una pluralità di imprese aventi for-

processi di gestione dei dati. Non meno importante, infine, è il monitoraggio delle relazioni finanziarie tra le società del gruppo, nonché anche in ragione del grado del possibile accentramento della tesoreria, dei rapporti creditizi con terze parti (art. 2497 *quinquies* c.c.).

⁶⁸ Soppressa dall'art. 36, comma 12, d.l. n. 223/2006.

⁶⁹ R. MICHELUCCI, A. PRAMPOLINI, *Il riordino della disciplina di circolazione delle perdite nelle operazioni straordinarie*, cit., p. 693.

⁷⁰ L. SASSO, *La nozione di controllo nelle Controlled Foreign Companies*, cit., p. 454, il quale sostiene che per cercare di dare un contenuto al termine "impresa" si può ricordare che già, per la definizione di controllo utilizzata in specifici settori di attività, è stato introdotto il riferimento alle imprese controllate, ove viene attribuito un significato più ampio alla "Impresa" rispetto a quello di "società controllata". Si tratta delle imprese controllate obbligate a redigere il bilancio consolidato (art. 26, d.lg. n. 127 del 1991) e della nozione di controllo per le società quotate (art. 93, d.lg. n. 58 del 1998): in entrambi i casi si è avuta difficoltà ad individuare la portata del riferimento alle "imprese" anziché alle società. Nell'art. 167, comma 3, il richiamo all'art. 2359 al fine «della determinazione del limite del controllo di cui al comma 1» dello stesso articolo pone già un punto di riferimento, poiché la norma del codice civile riguarda esclusivamente l'impresa societaria. Sennonché, l'art. 167, comma 1, quando si riferisce ai soggetti controllati indica distintamente i destinatari del controllo, poiché parla «di una impresa, di una società o di altro ente». Pertanto, a meno di non considerare un tale riferimento come di carattere generale, inteso ad evitare aggiramenti della disciplina si può pensare solo al desiderio di comprendervi tutti i potenziali soggetti che possano esercitare all'estero attività d'impresa secondo figure giuridiche anche diverse da quelle utilizzabili in Italia.

⁷¹ B. PASSAMONTI, *I gruppi e le altre aggregazioni aziendali*, Milano, 1994, p. 14.

⁷² M. SAITA, *Economia e strategia aziendale*, Milano, 2001, p. 34.

ma giuridica di società di capitali e l'esistenza di partecipazioni fra le imprese del gruppo, ove coesistono sostanzialmente tre diversi livelli di interessi: quello della controllante, quello della controllata e quello proprio del gruppo⁷³. Il perseguimento dell'interesse del gruppo può comportare anche un effetto negativo per le controllate che deve essere riequilibrato⁷⁴.

La struttura organizzativa di gruppo è volta al raggiungimento di una maggiore efficienza tecnico-produttiva potendo essere correttamente impiegata per ottenere vantaggi di natura non strettamente operativa, come aumentare la leva finanziaria ovvero aumentare la dimensione dell'impresa senza subire un incremento del rischio connesso all'investimento posto in essere⁷⁵.

La dottrina aziendalistica ha parlato di "economicità in funzione del gruppo"⁷⁶, a proposito di quella situazione in cui il risultato economico negativo della singola azienda appartenente al gruppo potrebbe non essere significativo se considerato come un elemento aggregato di gruppo, ma potrebbe, per di più, essere positivamente funzionale al raggiungimento di risultato di efficienza economica dell'intero gruppo⁷⁷.

Al fine di equilibrare una naturale disparità tra il capitale di comando del gruppo e i soci di minoranza, il legislatore, con l'introduzione degli artt. 2497 ss. c.c.⁷⁸, ha disciplinato una salvaguardia delle società che ope-

⁷³ P. MONTALENTI, *Conflitto di interessi nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*, in *Giur. comm.*, 1995, p. 710; F. DENOZZA, *Rules vs standards nella disciplina dei gruppi: l'insufficienza delle compensazioni virtuali*, in *Giur. comm.*, 2000, p. 327.

⁷⁴ S. MORATTI, *Considerazioni sull'inquadramento fiscale dei flussi compensativi infragruppo nel consolidato nazionale*, cit., p. 42.

⁷⁵ L.G. ROSSI, *Il ruolo della controllata e la tutela del socio esterno nella nuova disciplina dei gruppi*, in *Giur. comm.*, 2014, p. 981, per il quale, il gruppo come fenomeno economico nasce dalla distorsione di alcuni istituti tipici del diritto societario (la partecipazione societaria *in primis*) per conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli previsti dall'ordinamento.

⁷⁶ P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Torino, 1992, p. 62; M. CELLI, M. PAOLONI, *Dall'economia d'azienda all'economia dei gruppi aziendali*, Torino, 2011, p. 370; S. SARCONE, *I gruppi aziendali. Strutture e bilanci consolidati*, Torino, 2009, p. 12.

⁷⁷ L.G. ROSSI, *Il ruolo della controllata e la tutela del socio esterno nella nuova disciplina dei gruppi*, cit., p. 986, secondo cui, rinvenendo in questa situazione l'esempio più evidente di come la capacità del gruppo di operare in condizioni di efficienza sia del tutto indipendente dal raggiungimento di una situazione di equilibrio in capo a ciascuna delle singole consociate. La situazione qui considerata si caratterizza infatti, perché l'efficienza di gruppo si rivela inscindibilmente collegata alla permanenza della singola consociata in una condizione di costante diseconomicità; il soggetto economico di riferimento del gruppo la mantiene in attività, provvedendo periodicamente a ripianare le sue perdite, al solo fine di poter beneficiare ancora della sua inefficienza.

⁷⁸ L'ultima parte del primo comma dell'art. 2497, accogliendo la teoria dei vantaggi

rano nel gruppo come controllate impedendo, alla società capogruppo, di abbandonare i principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale al fine di perseguire l'interesse imprenditoriale di gruppo⁷⁹.

La norma, al primo comma, definisce illecita la condotta della capogruppo che induce a porre in essere un comportamento economico che, pur essendo vantaggioso in un'ottica di gruppo, sia pregiudizievole alla capacità produttiva e reddituale di una o più consociate, al fine di perseguire un comune progetto imprenditoriale, poiché la conservazione dei valori economici della controllata è funzionale alla salvaguardia degli interessi degli *stakeholders* che possono contare esclusivamente su una singola società del gruppo per soddisfare le proprie aspettative economiche.

L'art. 2497 c.c. impone al soggetto economico di riferimento di governare il gruppo considerando oltre gli obiettivi aggregati, anche quelli di ciascun componente il gruppo, impedendo che gli interessi degli *stakeholders* siano sacrificati in funzione del conseguimento dell'efficienza di gruppo.

È stato fatto notare come i concetti di controllo e di attività di direzione e coordinamento trovano naturali punto di contatto, ma non sempre risultano essere coincidenti⁸⁰, potendosi facilmente verificare una situazione di controllo priva di attività di direzione e coordinamento⁸¹

compensativi (elaborata da P. MONTALENTI, *Conflitto d'interessi nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*, cit., p. 710), sembra prendere in considerazione la situazione opposta a quella descritta nel testo e consistente nella capacità della controllata di assurgere ad una dimensione di "efficienza in seno al gruppo". Questa situazione, da ultimo menzionata, si verifica quando i benefici economici, derivanti dalle sinergie attuate in seno al gruppo, si rilevano di tale importanza per la società controllata che essa, qualora si ritrovasse a dover operare al di fuori del gruppo, non sarebbe in grado di mantenere la condizione di efficienza raggiunta.

⁷⁹ L.G. ROSSI, *Il ruolo della controllata e la tutela del socio esterno nella nuova disciplina dei gruppi*, cit., p. 987, per il quale, il motivo ispiratore della normativa in questione deve, pertanto, essere rinvenuto nella necessità di stabilire che il potere della capogruppo di indirizzare l'attività economica svolta da ciascuna consociata al perseguimento di un unico disegno imprenditoriale trova un limite invalicabile nel dovere di non pregiudicare la capacità economico-produttiva di queste.

⁸⁰ G. SCOGNAMIGLIO, "Clausole generali", *principi di diritto e disciplina dei gruppi di società*, in *Riv. dir. priv.*, 2011, p. 530; C. ANGELICI, *Notarelle quasi metodologiche in materia di gruppi di società*, in *Riv. dir. comm.*, 2013, p. 377; L.A. BIANCHI, *Problemi in materia di disciplina dell'attività di direzione e coordinamento*, in *Riv. soc.*, 2013, p. 420; P. MONTALENTI, *L'attività di direzione e coordinamento: dottrina, prassi, giurisprudenza*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 111.

⁸¹ P. MONTALENTI, *Conflitto di interesse nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*, cit., p. 710; ID., *I gruppi di società: dottrina, prassi, giurisprudenza*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 112.

e, viceversa, attività di direzione e coordinamento senza che ricorrano i presupposti tipici del “controllo” ex art. 2359 c.c.⁸². Oltretutto, secondo il dettato dell’art. 2497 *sexies* c.c. si presume che l’attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente che le controlla ai sensi dell’art. 2359 c.c.⁸³, salvo prova contraria⁸⁴.

L’ampia autonomia riconosciuta alle parti potrebbe incontrare un limite nell’art. 2497 c.c. in materia di responsabilità per l’attività di direzione e coordinamento da parte della società capogruppo⁸⁵.

L’attività di direzione e coordinamento tipicamente si concretizza in una forma di “controllo” diverso da quello normativamente previsto dall’art. 2359 c.c.⁸⁶⁻⁸⁷, in cui la capogruppo dirige e coordina le attività delle società che sottostanno alla propria influenza dominante di tipo strategico sull’evoluzione, sul posizionamento di mercato e sull’espansione o contrazione delle imprese eterodirette, quando essa ne monitora la crescita, le relative potenzialità o le possibili criticità endogene e ne governa dall’esterno, mediante intervento diretto o indiretto, l’acquisizione o la dismissione di quote di mercato, di settori di attività ecc., secondo un disegno imprenditoriale di vertice che, in sostanza, pone la stessa *holding* come diaframma tra imprese controllate e mercato⁸⁸.

Inoltre, la capogruppo esercita un costante controllo sia delle singole società, sia del gruppo nel suo insieme, di natura gestionale sull’equilibrio

⁸² Ne afferma espressamente l’applicabilità anche al governo dell’impresa di gruppo, anche in funzione dell’accertamento della responsabilità della capogruppo in caso di violazione dei canoni di buon governo, G. SCOGNAMIGLIO, “*Clausole generali*”, *principi di diritto e disciplina dei gruppi di società*, cit., 534.

⁸³ Per questa tesi, P. FERRO-LUZZI, *Riflessioni sul gruppo (non creditizio)*, in *Riv. dir. comm.*, 2001, p. 14; C. ANGELICI, *La riforma delle società di capitali. Lezioni di diritto commerciale*, Padova, 2006, p. 197; F. DENOZZA, *Rules vs. Standards della disciplina dei gruppi: l’inefficienza delle compensazioni “virtuali”*, cit., p. 327; L. ENRIQUES, *Il conflitto di interessi degli amministratori di società per azioni*, Milano, 2000.

⁸⁴ V. MINERVINI, *La direzione unitaria nella crisi di gruppo e i trasferimenti interni nelle operazioni riorganizzative a tutela della continuità aziendale*, in *Dir. fall.*, 2024, p. 154.

⁸⁵ L. MORATTI, *Considerazioni sull’inquadramento fiscale dei flussi compensativi in-fragruppo nel consolidato nazionale*, cit., p. 42.

⁸⁶ M. LAMANDINI, sub art. 2497 *sexies*, in *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari* Abbadessa e Portale, Milano, 2016, p. 3132; sul controllo di fatto, V. CARRIERELLO, *Tra non controllo e controllo: sul mimetismo e sull’occultamento del controllo c.d. di fatto*, in *Riv. dir. soc.*, 2017, p. 13.

⁸⁷ M.S. SPOLIDORO, *Questioni in tema di controllo di società*, in *Patrimonio sociale e governo dell’impresa. Dialogo tra giurisprudenza, dottrina e prassi in ricordo di G.E. Colombo*, a cura di G. Rescio e M. Speranzin, Torino, 2020, p. 167.

⁸⁸ A. VALZER, *La pubblicità dell’attività di direzione e coordinamento*, in *Il registro delle imprese a vent’anni dalla sua attuazione* (a cura di Demuro), Torino, 2017, p. 207.

economico, finanziario e patrimoniale⁸⁹.

Infine, l'attività di direzione e coordinamento comporta l'esercizio di un controllo tecnico sul grado di rischio degli investimenti effettuati nel gruppo e di quelli posti in essere dalle singole controllate e sui rischi così assunti anche allo scopo della corretta rilevazione del valore delle proprie partecipazioni.

L'art. 2497 c.c. impone alla *holding* di rispettare le regole di svolgimento delle attività indicate in termini non coincidenti a quelli utilizzati per stabilire le obbligazioni gestorie degli amministratori, quali il principio di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle controllate, che si sostanziano nelle regole di diritto societario che disciplinano il corretto funzionamento dei gruppi sociali⁹⁰.

Non sembra al momento essere coinvolto nel decreto di modifica proposto, il contenuto della norma relativa al consolidato fiscale. In particolare, il regime del consolidato fiscale di cui agli artt. 117 ss. t.u.i.r. regola la "circolazione" delle perdite prodotte da ciascuna società appartenenti al gruppo fiscale, poste a compensazione di redditi oggetto di consolidamento⁹¹.

Visto sotto il profilo tributario, il gruppo in forma consolidata, così come disciplinato dall'art. 118, comma 1, t.u.i.r., comporta la determinazione di un reddito complessivo consolidato coincidente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti, assunti per il loro intero ammontare, delle società aderenti alla procedura. Il reddito complessivo consolidato è la somma algebrica dei redditi positivi e delle perdite di competenza di tutte le entità societarie aderente al consolidato⁹².

Laddove il reddito complessivo globale di gruppo di competenza del periodo d'imposta considerato fosse negativo, derivante dalle perdite di periodo superiori ai redditi positivi delle società partecipanti al consolidato, produrrebbe una "perdita fiscale consolidata", con possibilità di riporto a nuovo da parte del soggetto controllante, essendo assoggettata alle medesime regole dettate all'art. 84, comma 1, t.u.i.r.

Nei periodi d'imposta successivi, il soggetto controllante può utilizzare, a compensazione del reddito complessivo, la perdita pregressa di gruppo, limitatamente al saldo reddituale positivo residuo su cui calcolare l'imposta di gruppo assorbibile con le ritenute ed i crediti di gruppo esistenti. La me-

⁸⁹ M. MIOLA, *Attività di direzione e coordinamento e crisi di impresa nei gruppi di società*, cit., p. 2711.

⁹⁰ A. VALZER, *Compliance e attività di direzione e coordinamento nei gruppi di imprese*, cit., p. 1413.

⁹¹ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 1533.

⁹² Circ. AdE n. 53/E, par. 4.2.1.

desima regola opera anche ai fini della determinazione dei risultati imponibili delle singole società, rispetto alle perdite pregresse di ciascuna di esse, sorte anteriormente al rapporto di consolidamento, affinché sia possibile realizzare un principio di neutralità rispetto a quanto sarebbe stato consentito a livello individuale, in assenza di tassazione consolidata.

La perdita consolidata di gruppo si compone delle componenti di perdite non compensate, che derivano dalle singole società aderenti al consolidato; ne deriva che la parte di gruppo riferibile a società che le hanno generate nei primi tre periodi d'imposta di vita risponde alle caratteristiche indicate dall'art. 84, comma 2, t.u.i.r.

Laddove le perdite di gruppo non dovessero essere attribuite ai soggetti non più partecipanti al consolidato, è ammessa da parte dell'ente consolidante la loro utilizzabilità per compensazioni di imponibili positivi derivanti da nuovi ingressi. Se invece il regime di consolidamento non dovesse subire interruzioni dal periodo precedente i tre anni, è possibile utilizzare le perdite disponibili, nonostante siano state esercitate nuove opzioni che abbiano comportato un radicale cambiamento della composizione originaria del gruppo delle società consolidate⁹³.

Abstract

L'Autore, prendendo spunto dall'art. 84, dello schema di Decreto legislativo recante la riforma del t.u.i.r., analizza la nozione di controllo nelle diverse declinazioni offerte dal legislatore in ambito fiscale e societario, evidenziando le differenze concettuali ed offrendo una chiave di lettura che ritiene essere improndiscibilmente unitaria.

Based on art. 84 reform scheme of the t.u.i.r., the Author analyzes the notion of control in its various interpretations provided by the law, both in the fiscal and corporate fields, highlighting the conceptual differences while presenting a unified interpretative framework.

⁹³ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 2742, per il quale il divieto di utilizzazione delle perdite pregresse attiene difatti alle sole perdite formatesi anteriormente all'inizio della tassazione di gruppo per tale intendendosi il gruppo consolidato in via continuativa dal medesimo consolidante nel succedersi del tempo.

LOREDANA STRIANESE*

Strumenti per la continuità d'impresa: i lineamenti civilistici e tributari del patto di famiglia nel contesto della pianificazione successoria

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'essenziale inquadramento civilistico del patto di famiglia. – 3. I profili tributari del patto di famiglia: l'imposizione indiretta e il “favor” fiscale riconosciuto dall'art. 3, comma 4-ter, d.lg. 346/1990. – 4. L'imposizione diretta. – 5. Osservazioni e conclusioni alla luce delle novità introdotte dal recente Decreto Legislativo n. 139 del 18 settembre 2024 in attuazione della Legge Delega n. 111 del 2023.

1. Premessa

Un intero volume del Codice civile, in particolare il secondo dei sei che lo costituiscono, è interamente dedicato alla materia successoria. Si tratta, inoltre, di uno dei testi normativi che, a partire dalla sua promulgazione nel 1942, ha subito il minor numero di interventi di riforma, fatta eccezione per le revisioni parziali del 1975 che riguardavano il diritto di famiglia e quelle più recenti, che incidono prevalentemente sugli aspetti fiscali. Nel frattempo, però, il tessuto familiare e sociale ha conosciuto mutamenti profondi: le strutture familiari si sono evolute, con figli provenienti da più matrimoni, spesso nati al di fuori del vincolo coniugale e con genitori di nazionalità, cultura o anche etnia diverse. Affidarsi esclusivamente alle disposizioni di legge – e, come detto, a una legge datata – senza potersi esprimere personalmente, può generare sofferenze e creare situazioni di disparità e iniquità.

La redazione di un testamento, tuttavia, è tutt'altro che semplice. Si tratta di un documento che non contempla risposte né consente repliche. Ogni parola assume il valore di una decisione irrevocabile, ogni affermazione può innescare un meccanismo di memorie e risentimenti che si pensavano sopiti. Inoltre, anche la disciplina normativa in materia di successione testamentaria, come quella inerente alla successione legittima, è rimasta invariata dal 1942.

Invero, solo una minoranza degli italiani decide di affidare il proprio futuro patrimoniale *post mortem* a un testamento: appena il 17% (contro

* Professore associato di Diritto Tributario, Università degli Studi di Napoli, Federico II.

percentuali che si avvicinano al 50% in alcuni Paesi di matrice anglosassone). La maggioranza, dunque, lascia che sia la legge vigente a decidere, verosimilmente per scongiurare il momento estremo, o anche per timore dei costi, e forse, talvolta, per semplice noncuranza o indolenza.

In un Paese come l'Italia, dove il tessuto produttivo è costituito principalmente da piccole e medie imprese detenute da singoli gruppi familiari e amministrate dal capofamiglia o fondatore, il passaggio generazionale spesso coincide con il momento della successione. Tuttavia, le divergenze di opinioni tra gli eredi possono rendere complesso il mantenimento dell'unità aziendale, portando spesso alla scelta di cedere o liquidare l'impresa.

In tal senso, recenti casi di successioni aziendali di rilievo mediatico hanno riportato l'attenzione sul tema del passaggio generazionale¹.

Un breve richiamo ai principi fondamentali del nostro sistema successorio può risultare utile. L'articolo 458 del Codice civile vieta i cosiddetti patti successori, ossia gli accordi con i quali si decide preventivamente della propria successione o degli atti con cui si dispone, anche eventualmente rinunciandovi, dei diritti che potrebbero derivare da una successione non ancora aperta. L'unica eccezione a tale divieto è rappresentata dai patti di famiglia, istituiti nel 2006 proprio per facilitare la trasmissione generazionale delle imprese².

Soffermandosi, pertanto, su quanto *supra* brevemente esposto, ci si interroga anche sull'opportunità di promuovere una riforma molto più ampia del diritto successorio, che ricomprenda in sé l'intervento di carattere fiscale recentemente già operato, chiarendone ulteriormente i profili di incertezza che ancora permangono.

Si auspica, in altre parole, una riforma che intervenga sia sulla successione legittima sia su quella necessaria (ossia concernente i cosiddetti legittimari), la quale possa, in un'ottica che probabilmente guarda troppo in avanti ma che inesorabilmente incarna una realtà che sta cambiando in modo significativo, riconsiderare il divieto stesso dei patti successori, arri-

¹ Si tratta di esempi relativi a figure di spicco come Gianni Agnelli, Silvio Berlusconi e Luciano Del Vecchio, tre imprenditori di grande calibro i cui patrimoni erano prevalentemente costituiti da partecipazioni societarie. Ciascuno di loro ha trasmesso la *leadership* in modi diversi, con esiti altrettanto vari.

² Va evidenziato che, per la verità, tale istituto non ha avuto larga diffusione, con meno di cento patti di famiglia stipulati annualmente, ma è anche vero che, di recente, il ricorso a quest'ultimo sta subendo un significativo incremento soprattutto in considerazione di esenzioni fiscali che ad esso sono state riconosciute dal legislatore che, alla luce della recente riforma avvenuta ad opera del Decreto Legislativo n. 139 del 18 settembre 2024 in attuazione della legge delega n. 111 del 2023, sono state, in qualche modo, potenziate. Se ne tratterà ampiamente nel prosieguo del presente lavoro e, in particolare, nell'ultimo paragrafo.

vando a introdurre il “contratto ereditario”, per legittimare e riconoscere centralità alla successione anticipata.

Confrontarsi con tali temi rappresenta senza dubbio una scelta temeraria, ma interpretare le esigenze che emergono dalla società che muta continuamente richiamando nuove prospettive e nuove difficoltà è, di certo, un compito precipuo del legislatore. E sembra che l'attuale compagine legislativa abbia scelto di iniziare a considerare con interesse questa strada.

Il presente lavoro, si soffermerà proprio sul già richiamato patto di famiglia³ che è un istituto giuridico mediante il quale un imprenditore, men-

³ Con questa espressione, il legislatore ha preso, dunque, espressa posizione sulla natura giuridica del patto di famiglia come fattispecie anticipatoria della successione ereditaria. Cfr. sul punto, senza alcuna pretesa di completezza: (per una visione unitaria dei diversi atti dispositivi, di natura liberale, tipici del patto di famiglia), D. STEVANATO, *Il nuovo regime fiscale dei trasferimenti d'azienda a titolo gratuito*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1997, 370 ss.; M. BASILAVECCHIA, M.P. NASTRI e V. PAPPAMONTEFORTE, *Studio Cnn*, n. 168-2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in www.notariato.it (sezione Studi); G. LOMBARDI e G. MAISTO, *Il patto di famiglia: l'imprenditore sceglie il proprio successore*, in *Corr. giur.*, 5, 2006, 717; P. PURI, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari*, in AA.Vv., *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della Fondazione italiana per il notariato, Il Sole 24 Ore, Milano, 2006, 202; A. ZOPPINI, *L'emersione della categoria della successione anticipata*, *Ivi*, 270; G. BONILINI, *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni. Il patto di famiglia*, UTET, Torino, 2006, 163; M. BEGHIN, *Il patto di famiglia tra profili strutturali ed aspetti problematici*, in *Corr. trib.*, 2006, 3543; ID., *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2007, 113; G. ZIZZO, *I trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 1352, ove si rileva il valore sociale dell'impresa e la necessità che esso sia preservato, con le stesse regole, nei possibili passaggi generazionali; S. CIPOLLINA, *Profili fiscali del patto di famiglia*, in AA.Vv., *Il patto di famiglia*, a cura di U. La Porta, UTET, Torino, 2007, 255 ss.; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Cedam, Padova, 2008, 494; F. RAPONI e T. TASSANI, *Soluzioni fiscali per la circolazione gratuita dell'azienda*, in AA.Vv., *Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimenti di azienda*, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, Milano, 2010; G. CHIARIZIA, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Boll. trib.*, 2012, 576 ss.; A. FEDELE, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2014, in special modo 529 ss. e 534 ss.; V. MASTROIACOVO, *Imposizione indiretta del passaggio generazionale dell'azienda tra regimi agevolati e criticità di sistema*, in AA.Vv., *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, a cura di V. Ficari e V. Mastroiacovo, Giappichelli, Torino, 2014, 668; T. TASSANI, *Studio n. 36-2011/T – Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*, Consiglio Nazionale del Notariato, pubblicato il 27/10/2014; ID., *La legge sul “Dopo di noi” e la fiscalità degli strumenti di destinazione patrimoniale*, *Studio 227/2015*, Consiglio nazionale del Notariato; ID., *Le vicende giuridiche dei rapporti nell'impresa familiare: profili nelle imposte sui redditi*, *Studio 15/2019*, Consiglio nazionale del Notariato, 76; M. BASILAVECCHIA, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Le implicazioni del Patto di famiglia. Aspetti sistematici*, in *Patti*

tre è ancora in vita, ha la facoltà di trasferire in tutto o in parte, l'azienda o le partecipazioni azionarie di cui è titolare ad uno o più discendenti da egli stesso prescelti, in presenza di un accordo tra tutti i legittimari. La trasmissione dell'azienda e delle partecipazioni sociali avviene, per l'appunto, durante la vita di chi ne è titolare (per atto *inter vivos*), risolvendo in via anticipata le instabilità e i contrasti che potrebbero originarsi in occasione dell'apertura di una successione *mortis causa*.

L'istituto in parola assume la forma di contratto concluso per atto pubblico (art. 768-ter c.c.)⁴ al quale partecipano, oltre all'imprenditore, il co-

di famiglia per l'impresa, cit.; ID., *Il patto di famiglia: dove il diritto unisce il Fisco (e la giurisprudenza) dividono*, in *Corr. trib.*, 2019, 267 ss.; G. CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2020, 1889 ss.; F. GALLO, *Introduzione del dibattito sulla costituzionalità delle imposte successorie e sulle donazioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2020, 2110 ss.; A. CONTRINO, *Passaggio generazionale delle imprese e imposte sui redditi: patologia/fisiologia di operazioni straordinarie e atti negoziali alla luce della prassi amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 26 ottobre 2020; V. FICARI, *La fiscalità della trasmissione familiare della ricchezza e dei patti di famiglia*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2, 2021, 294 ss.; V. CAPOZZI, *Il patto di famiglia e il passaggio generazionale dell'impresa*, in AA.Vv., *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, cit., 677 ss.; S. LOCONTE, *Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale*, Ipsoa, Milano, 2022; *Il passaggio generazionale della ricchezza e dell'impresa*, a cura di G. Capo, A. Carinci, F. Di Ciommo e M. Rubino De Ritis, Giuffrè, Milano, 2023; A. VASAPOLLI e A. CHIANALE, *Wealth planning. Strumenti per la pianificazione patrimoniale e il passaggio generazionale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2023, in particolare, M. ALLENA, *Il patto di famiglia, profili fiscali*, 665 ss.

⁴ Un eventuale contratto di scioglimento o modifica del patto di famiglia, secondo la dottrina prevalente, si ritiene debba rivestire la medesima forma prescritta per il patto (principio di simmetria delle forme), cfr. L. DONEGANA, *Il punto del patto di famiglia*, in *Riv. Not.*, 2008, 956 ss. Si fa presente che, come qualsiasi contratto, anche il patto di famiglia può essere impugnato da tutti i partecipanti (ovvero, i legittimari, il disponente e l'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, non i legittimari sopravvenuti, a meno che sia rimasto inadempito il loro diritto alla liquidazione della quota di legittima) per vizi del consenso a mente dell'art. 1427 ss. c.c. Tale previsione è contenuta nell'art. 768-*quinquies* c.c. Peraltro, le medesime persone che avevano partecipato all'originario patto di famiglia, possono scioglierlo o modificarlo stipulando un nuovo contratto che abbia le medesime caratteristiche e i medesimi presupposti richiesti per il patto originario. Ove si decida di procedere con lo scioglimento o la modifica del contratto, è necessario che le parti che avevano siglato il primo contratto raggiungano un ulteriore accordo contrattuale. In tal caso, sono due le vicende espressamente disciplinate dal legislatore: lo scioglimento del contratto mediante mutuo dissenso oppure la modifica della disciplina negoziale con la stipula di un contratto modificativo che può assumere il contenuto più svariato, cfr. A. VENDITTI, *Art. 768-septies*, in *Il Patto di famiglia, legge 14 febbraio 2006, n. 55*, a cura di G. De Nova, G. Delfini e S. Rampolla, Ipsoa, Milano, 2006. L'eventuale diritto di recesso è esercitabile, ma non *ex lege*, solo se espressamente previsto nel patto di famiglia o nel contratto modificativo dello stesso (recesso convenzionale), cfr. G. PETRELLI, *La nuova disci-*

niuge e tutti coloro che sarebbero legittimari qualora in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore stesso. Secondo la previsione normativa ed in modo espresso, gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni si impegnano a liquidare, a favore degli altri partecipanti "eredi legittimari" non assegnatari, una somma di denaro, o dei beni in natura convenuti tra le parti, di un valore tale da non ledere le quote di legittima loro spettanti.

In tal modo l'imprenditore, quando è ancora in vita, può individuare a chi, tra i suoi eredi, destinare la gestione dell'azienda o delle partecipazioni (magari perché più motivato o perché in possesso delle giuste attitudini), esprimendo questa volontà in un atto a cui aderiscono e convengono tutti i potenziali legittimari, agevolando e semplificando, pertanto, quel delicato momento del passaggio generazionale dell'impresa che, nel nostro Paese, è sovente compromesso dalla litigiosità e, non di rado, anche dalle incapacità di alcuni eredi dell'imprenditore. È, nondimeno, importante la volontà degli assegnatari di ricevere e gestire l'azienda o le partecipazioni, che è comprovata dall'impegno di liquidare agli altri legittimari le quote loro spettanti.

Questa eventualità presenta profili problematici nel caso in cui gli assegnatari, come accade in circostanze tutt'altro che rare, non dispongano della liquidità sufficiente.

È necessario, però, sin da ora, soffermarsi su di una precisazione terminologica. La formulazione della norma che lo ha introdotto stabilisce che il patto di famiglia è uno strumento giuridico a disposizione dell'imprenditore.

È, dunque, importante capire cosa si intende per imprenditore. Benché la regolamentazione del patto di famiglia sia contenuta nel codice civile, la nozione di imprenditore a cui si deve fare riferimento non è quella giuridica contenuta nell'art. 2082 c.c., ma è una nozione più ampia di titolare dell'azienda o delle partecipazioni sociali che la rappresentano. In tale scenario è, pertanto, qualificabile come imprenditore, la persona fisica che detiene, anche attraverso forme di controllo azionario, il controllo e la gestione dell'azienda o delle società di cui può ritenersi titolare.

plina del patto di famiglia, in *Riv. Not.*, 2006, 39 ss. Non manca, ma è in minoranza, chi ritiene, invece, che in materia di patto di famiglia sarebbe operante un recesso legale in presenza di giusta causa, cfr. V. VERDICCHIO, *Il patto di famiglia*, cit. Un siffatto recesso, (atto recettizio), certificato da un notaio, rientrerebbe, in buona sostanza, nella casistica dei "patti contrari", a mente dell'art. 1373, quarto comma, c.c. In caso, poi, di eventuali controversie che dovessero sorgere rispetto all'utilizzo del patto di famiglia, il legislatore ha previsto che simili dispute siano devolute, in prima battuta, ad uno degli organismi di conciliazione di cui al d.lg. n. 5/2003. Suddetta disposizione è coerente con quella tendenza volta a superare le lungaggini e gli inconvenienti della giustizia tramite l'utilizzo di procedure alternative e di risoluzioni dei conflitti.

Prima di passare in rassegna, con maggiore accuratezza, la disciplina dell'istituto, contenuta nel Libro II (Delle successioni) del codice civile, appare opportuno richiamare, seppure in termini di brevità, il contesto storico-sociale in cui la normativa in esame si è sviluppata, soprattutto per intercettarne il suo contenuto innovativo.

La disciplina delle successioni ha da sempre posto, come primari interessi da tutelare, i diritti degli eredi e il rispetto delle loro quote di legittima, lasciando poca libertà decisionale al *de cuius* che, in alcuni casi, vede ridotta ad una minima parte la fetta di patrimonio personale di cui può disporre liberamente senza ledere la quota legittima degli eredi. Ciò perché, verosimilmente, si intende assicurare il rispetto dei diritti naturali evitando di imbattersi in vicende in cui un *de cuius* privilegi una parte degli eredi a svantaggio di altri o addirittura privilegi eredi non naturali.

Allo scopo di potenziare l'impianto normativo che prevede la tutela della legittima, il legislatore ha integrato la disciplina con il divieto dei patti successori⁵. Invero, detta disciplina era contrastante con la previsione di un patto di famiglia. Ma, emergendo nel tempo l'esigenza di poter prevedere discipline diverse in base alla qualità dei beni oggetto di successione, e, quindi di dotare gli imprenditori di uno strumento giuridico in grado di garantire loro la continuità gestionale dell'azienda, permettendo di scegliere chi, tra gli eredi, fosse più adatto a occuparsi delle sorti della stessa (assicurando la continuità delle regole gestionali da una generazione all'altra), si è consentito, all'imprenditore stesso, di programmare la sua successione all'interno dell'attività aziendale, ciò, necessariamente in deroga all'anzidetto principio del divieto dei patti successori.

Questa esigenza si è sentita molto più in Italia che in altri Paesi, per via della grande diffusione di imprese familiari, intendendo con imprese fa-

⁵ A mente dell'art. 458 c.c.: "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". Si rammenta che i patti successori possono essere: 1) istitutivi, ovvero che nessuno può disporre tra vivi della propria successione. La propria successione può essere disposta solo attraverso il testamento; 2) dispositivi, ossia quando taluno dispone dei diritti che dovrebbero giungergli attraverso una successione che non si è ancora avverata; 3) rinunciativi, ossia quando un soggetto rinuncia ai diritti che dovrebbero giungergli da future successioni. Si segnala che vi sono ordinamenti dove, al contrario di quanto accade in Italia, questi patti sono invece ammessi (Francia, Germania).

miliari non le imprese di cui all'art. 230-*bis* c.c.⁶, ma quelle la cui proprietà e gestione è in capo ad una famiglia⁷.

Sembra che tali forme di impresa rappresentino più del 90% del totale delle imprese nazionali. Risulta, di conseguenza, determinante e significativo il ruolo economico che le stesse svolgono nel nostro Paese in termini di Pil, di entrate erariali, di ricadute in termini occupazionali. Invero, sussiste, al riguardo, un interesse di carattere generale, perché preservando la continuità della maggior parte del tessuto imprenditoriale italiano si mantiene il buon funzionamento dell'intero sistema economico nazionale.

Il trasferimento dell'azienda familiare tra diverse generazioni assume, pertanto, connotazioni critiche e problematiche sulle quali è utile che venga posta la giusta attenzione. In questa ottica si è più volte diretta anche la Commissione Europea, preoccupata del pericolo del mantenimento dei livelli occupazionali connesso alle difficoltà del passaggio generazionale delle imprese. Difatti, con la Raccomandazione Ufficiale del 7 dicembre 1994, la Commissione esortava gli Stati Membri ad adottare misure rivolte a fronteggiare il problema della "trasmissione" delle piccole e medie imprese. In una successiva Comunicazione del 1998, la 98/C93/02, evidenziava l'utilità

⁶ "Salvo che sia configurabile un diverso rapporto, il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa familiare ha diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e partecipa agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi della azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato. Le decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi e alla cessazione dell'impresa sono adottate, a maggioranza, dai familiari che partecipano all'impresa stessa. I familiari partecipanti all'impresa che non hanno la piena capacità di agire sono rappresentati nel voto da chi esercita la potestà su di essi. Il lavoro della donna è considerato equivalente a quello dell'uomo. Ai fini della disposizione di cui al primo comma si intende come familiare il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo; per impresa familiare quella cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo. Il diritto di partecipazione di cui al primo comma è intrasferibile, salvo che il trasferimento avvenga a favore di familiari indicati nel comma precedente col consenso di tutti i partecipanti. Esso può essere liquidato in danaro alla cessazione, per qualsiasi causa, della prestazione del lavoro, ed altresì in caso di alienazione dell'azienda. Il pagamento può avvenire in più annualità, determinate, in difetto di accordo, dal giudice. In caso di divisione ereditaria o di trasferimento dell'azienda i partecipanti di cui al primo comma hanno diritto di prelazione sull'azienda. Si applica, nei limiti in cui è compatibile, la disposizione dell'articolo 732. Le comunioni tacite familiari nell'esercizio dell'agricoltura sono regolate dagli usi che non contrastino con le precedenti norme".

⁷ Ai fini dell'applicazione del presente articolo alle unioni civili tra persone dello stesso sesso, si veda l'art. 1, co. 13, l. 20 maggio 2016, n. 76.

del ricorso ai patti d'impresa o ad accordi di famiglia, finalizzati alla eliminazione di tutti quei vincoli di natura successoria per via dei quali il passaggio generazionale delle imprese, nei singoli Paesi, presentava forti criticità e ciò, prima dell'apertura di una successione. Il legislatore nazionale, recependo questa sollecitazione e, prevedendo le modifiche necessarie alle norme che vietavano in modo assoluto l'utilizzo di queste formule pattizie, ha aggiunto nuovi articoli al codice civile finalizzati alla regolamentazione delle stesse. Con la legge 14 febbraio 2006, n. 55, rubricata "modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia", è stato novellato l'art. 458 c.c. con l'inserimento, nel Libro II, titolo IV del codice civile, del Capo V-bis "Del patto di famiglia", composto dagli articoli da 768-bis a 768-octies⁸. Con l'anzidetta enunciazione normativa, rimane sancito il divieto dei patti successori, fatto salvo quanto previsto dagli artt. 768-bis e seguenti in tema di patto di famiglia. Viene, quindi, perseguito l'obiettivo di conciliare il diritto dei legittimari, con l'esigenza dell'imprenditore di garantire alla propria azienda (o alla propria partecipazione societaria) una successione non aleatoria a favore di uno o più dei propri discendenti, prevedendo da una parte la liceità di accordi in tal senso, dall'altra la predisposizione di strumenti di tutela dei legittimari che siano esclusi dalla proprietà dell'azienda stessa.

2. *L'essenziale inquadramento civilistico del patto di famiglia*

Come rilevato nel titolo del presente paragrafo, dedicare attenzione alla disciplina civilistica del contratto⁹ in rassegna (che è essenzialmente pluri-

⁸ Nel caso di unioni civili tra persone dello stesso sesso, si veda sempre l'art. 1, co. 21, L. 20 maggio 2016, n. 76.

⁹ Per gli approfondimenti sul tema vasta è la letteratura, non è possibile darne conto in modo completo in questa sede, quindi senza pretese di esaustività, si vedano: F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *Giust. civ.*, 2006, p. 217 ss.; G. PERLINGIERI, *Il patto di famiglia tra bilanciamento dei principi e valutazione comparativa degli interessi*, in AA.Vv., *Liberalità non donative e attività notarile, Quaderni della Fondazione italiana per il notariato*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008, 122 ss.; G. RECINTO, *Il patto di famiglia*, in *Diritto delle successioni*, a cura di R. Calvo e G. Perlingieri, I, E.S.I., Napoli, 2008, 617 ss.; M. IEVA, *Il patto di famiglia*, in *Trattato breve delle successioni e donazioni*, diretto da P. Rescigno e Coordinato da M. Ieva, II, Cedam, Padova, 2010, 317 ss. (e bibliografia *ivi* indicata), in particolare 322 ove l'A. scrive: «[...] al patto di famiglia, espressamente qualificato contratto, venivano riconosciute una funzione attributiva necessaria e una funzione divisoria eventuale nel caso in cui vi fossero stati legittimari non assegnatari dell'azienda». Cfr. A. ZOPPINI, *Il patto di famiglia non risolve le liti*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2006, 27; G. CASU, *Il patto di famiglia. Rassegna ordinata di dottrina nella sua prima interpretazione*, Consiglio

laterale e fondato sull'accordo delle parti), è indispensabile, ciò in quanto la stessa disciplina tributaria riveste immancabilmente una posizione ancillare e rispettosa del corretto inquadramento civilistico del patto di famiglia¹⁰.

Ebbene, ai sensi dell'art. 768-bis c.c., il patto di famiglia è il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda o le partecipazioni societarie ad uno o più discendenti. Già per ciò che concerne la nozione dell'istituto si rendono necessarie alcune precisazioni. In primo luogo, è il caso di spiegare il significato della frase "compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare".

L'istituto dell'impresa familiare, nel nostro ordinamento, riveste natura residuale o suppletiva. Essa sorge solo se le parti non abbiano regolato i rapporti lavorativi in modo differente, come possono essere i contratti di lavoro subordinato, di associazione in partecipazione o un contratto societario. Tale istituto è sostanzialmente diretto a tutelare quei rapporti di lavoro che si svolgono nell'ambito di un aggregato

Nazionale del Notariato, in *Studi e Materiali CNN*, 2, 2006, 1823, sezione "Materiali" (bibliografia *ivi* indicata); C. CACCAVALE, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *CNN Notizie*, 22 marzo 2006; P. MANES, *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contr. e impr.*, 2006, 539 ss., la quale esamina i diversi strumenti previsti dalla riforma societaria per soddisfare l'esigenza dell'imprenditore di pianificare la propria successione (546). Diversamente M. STELLA RICHTER JR, *Il "patto di impresa" nella successione nei beni produttivi*, in *Riv. dir. priv.*, 1998, 255 ss.; G. DI GIANDOMENICO, *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati - Il patto di famiglia nella sistematica del codice*, in *Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2006, 140 ss.; N. DI MAURO, E. MINERVIN e V. VERDICCHIO, *Il patto di famiglia - commentario alla legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in *Le Nuove Leggi Civili*, a cura di E. Minervini, Giuffrè, Milano 2006; F. TASSINARI, *Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari*, Relazione svolta al Convegno di studio organizzato il 31 marzo 2006 a Milano dalla Fondazione per il notariato; B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia, Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Giappichelli, Torino, 2006, 144; L. BALESTRA, *La famiglia di fatto tra autonomia ed etero integrazione*, in *Bilanci e prospettive del diritto di famiglia a trent'anni dalla riforma*, a cura di T. Auletta, Giuffrè, Milano, 2007; ID., *L'evoluzione del diritto di famiglia e le molteplici realtà affettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2010; F. VOLPE, *Patto di famiglia. Artt. 768-bis-768-octies*, in *Il Codice Civile Commentario*, fondato da P. Schlesinger e diretto da F. Busnelli, Giuffrè, Milano, 2012, 93.

¹⁰ Per un attento esame del rapporto tra qualificazione civilistica del patto di famiglia e inquadramento fiscale dell'istituto, si guardi E. BILOTTI, *La Suprema Corte e la qualificazione del patto di famiglia. A proposito di Cass. 29506 del 2020*, in *Riv. Trim. Dir. E Proc. Civ.*, 1, 2022, 121 ss.

familiare composto dal coniuge, dai parenti entro il terzo grado e dagli affini entro il secondo grado.

Ai partecipanti, in assenza di un vincolo societario ma in costanza di una volontà alla partecipazione, è riconosciuto un diritto al mantenimento e agli utili rapportato alla quantità e qualità di lavoro prestato, e un potere decisionale in merito alla gestione straordinaria dell'impresa. Non è questa la sede per un'approfondita analisi dell'impresa familiare. Si segnala, ad ogni buon conto, che l'impresa familiare è disciplinata dall'art. 230-*bis* del codice civile¹¹.

Soffermandosi sulla natura del patto di famiglia, secondo la dottrina maggioritaria¹², esso è un contratto *inter vivos*, volto a costruire, regolare o estinguere rapporti giuridici patrimoniali. Implicando che, per esserne parte, sia necessaria la capacità giuridica secondo la regola generale dell'art. 1, co. 1, c.c. (i figli o i discendenti devono quindi essere nati), non trovando applicazione le disposizioni speciali dettate dall'art. 462 c.c., sulla capacità di succedere *mortis causa*¹³.

¹¹ Come già rilevato nel testo, l'impresa familiare svolge un ruolo marginale nell'economia del nostro Paese, ma la norma ribadisce che, in presenza di un'impresa familiare, un patto di famiglia deve essere compatibile con le disposizioni che la regolano: quindi oltre ai diritti da legittimario, un collaboratore non assegnatario dell'azienda deve vedere garantiti ulteriori diritti. Se, successivamente al trasferimento mediante patto di famiglia, l'azienda familiare continua ad esistere, o comunque i familiari continuano a offrire il loro contributo all'interno dell'impresa, il collaboratore continua ad avere il diritto al mantenimento e alla partecipazione agli utili dell'impresa. Qualora invece, il trasferimento produca l'effetto di far cessare il rapporto di collaborazione, viene meno il diritto al mantenimento ma il disponente deve liquidare il diritto di partecipazione, che tiene conto dell'avviamento, del diritto alla partecipazione agli utili e dei beni acquistati con gli utili non distribuiti: tale diritto si cumula con quello alla liquidazione nel caso in cui il collaboratore vanti anche la qualifica di erede legittimario. Il comma quinto dell'art. 230-*bis* prevede, in caso di divisione ereditaria o di trasferimento dell'azienda, che i collaboratori all'azienda familiare abbiano diritto di prelazione sull'azienda, applicando, nei limiti in cui fosse compatibile, la disciplina generale della prelazione prevista nell'art. 732 c.c. È opinione diffusa che il diritto di prelazione coinvolga unicamente i trasferimenti a titolo oneroso. Sembrerebbe che non si possa considerare applicabile il diritto di prelazione nella fattispecie in esame essendo, il trasferimento che deriva dal patto di famiglia, un trasferimento a titolo gratuito. Cfr. L. BALESTRA, *L'impresa familiare*, Giuffrè, Milano, 1996; ID., *Attività di impresa e rapporti familiari*, Cedam, Padova, 2008; P. BASSILANA e F. NOBILI, *Impresa di famiglia e passaggio generazionale, - aspetti civilistici e fiscali*, Egea, Milano, 2008.

¹² C. CACCAVALE, *Appunti per uno studio del patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, cit.; N. DI MAURO, *Sub art. 768-bis*, in *Il patto di famiglia*, cit.; A. FERRARI, *Il Patto di famiglia. Aspetti civilistici e fiscali*, Giuffrè, Milano, 2012.

¹³ Sulla questione della capacità del concepito e possibilità di ricevere per testamento da parte dei figli di una determinata persona vivente al momento della morte del testatore, benché non ancora concepiti, si veda P. BASSILANA e F. NOBILI, *Impresa di famiglia e passaggio generazionale*, cit.

È, inoltre, un contratto di natura endofamiliare, dato che tutti i soggetti del patto devono appartenere alla cerchia familiare dell'imprenditore disponente; in aggiunta, il carattere familiare del patto assume una marcata specificità ove si consideri che il beneficiario potrà essere soltanto un discendente (vale a dire il figlio o i nipoti) del disponente. Il contratto in esame, produce un effetto traslativo immediato¹⁴, e non successivo alla morte del

¹⁴ Gli effetti che detto contratto comporta si possono distinguere in effetti immediati, a loro volta distinguibili in effetti reali ed effetti obbligatori, ed effetti differiti.

L'effetto immediato reale che si consegue con la stipula del contratto è il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al legittimario assegnatario (*ex* 768 *bis* c.c.). In merito all'oggetto del contratto, la norma non fa alcun riferimento alla tipologia che può formare oggetto del trasferimento, ma si ritiene possano considerarsi diritti trasmissibili: il diritto di proprietà, il diritto di usufrutto e la nuda proprietà. Per quanto concerne, invece, la nozione di azienda presente negli artt. 769-*bis* ss. c.c., occorre collegarsi all'art. 2555 c.c. ("l'azienda è il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa") e, quindi, in ultima analisi, allo svolgimento dell'attività di impresa, cfr., G. PETRELLI, *La nuova disciplina del patto di famiglia*, cit. Al patto di famiglia sono apponibili elementi accidentali quali condizioni, termini o *modus* e questo costituisce una tipica forma del principio di autonomia privata cui il patto di famiglia si ispira. L'effetto immediato obbligatorio consiste nella liquidazione degli altri partecipanti. Con la stipula del patto di famiglia, difatti, sorge a carico del legittimario assegnatario l'obbligo di procedere alla liquidazione del legittimario non assegnatario. Quest'ultima può avvenire mediante il pagamento di una somma di denaro o mediante l'assegnazione di beni. Il legittimario non assegnatario ha, infatti, diritto a riscuotere una somma di denaro o l'equivalente in natura, di valore pari al valore che avrebbe la sua quota di legittima, se si ipotizzasse l'apertura della successione *mortis causa* del disponente nel momento di stipula del patto e si ipotizzasse che la massa ereditaria fosse di valore pari a quanto attribuito dal disponente al legittimario assegnatario.

Normalmente, la liquidazione del legittimario non assegnatario avviene contestualmente alla stipula del patto di famiglia, ma è nella disponibilità dei contraenti stabilire che il pagamento del legittimario possa avvenire anche in un momento successivo, in un'unica soluzione o con pagamento rateale e/o dietro la prestazione di garanzie. La lettera della norma (art. 768-*quater*, co. 2) individua, pertanto, nel legittimario assegnatario l'unico soggetto obbligato a liquidare il legittimario non assegnatario. Nella realtà dei fatti, tuttavia, quasi mai gli assegnatari dispongono delle risorse finanziarie sufficienti a liquidare i non assegnatari, trattandosi di soggetti, meritevoli, ma nella maggioranza dei casi, giovani, e pertanto privi di quelle risorse, che più di frequente, sono nella disponibilità del disponente. Ci si chiede allora se le ragioni creditorie del legittimario non assegnatario possano essere soddisfatte con risorse proprie del disponente. Si parla in questo caso di patto verticale. Sul tema si ritornerà nei paragrafi successivi anche a causa dei più recenti arresti della giurisprudenza di legittimità. Un ulteriore dubbio che sorge dalla lettura di questa norma è che i "non assegnatari" hanno diritto di ricevere a titolo compensativo un importo o un bene di valore pari alla quota di legittima che spetterebbe loro se si ipotizzasse il decesso del disponente al momento della stipula del patto e si ipotizzasse che la massa ereditaria fosse di valore pari a quanto attribuito all'assegnatario. Ma come si deve procedere per quantificare detto valore, dato che il legislatore non fornisce

disponente. Si tratta, peraltro, di una tipologia contrattuale nuova in quanto non ricompresa nell'ambito di fattispecie contrattuali già tipizzate, ma con

nessuna indicazione circa i criteri con cui valutare aziende e partecipazioni? È pacifico che il momento temporale in cui deve essere fatta la valutazione dell'azienda o delle partecipazioni è quello della stipula del patto di famiglia, salvo non vi sia un diverso accordo delle parti.

In assenza di qualsiasi indicazione normativa circa il valore da attribuire all'azienda o alle partecipazioni, si ritiene si debba far riferimento al *fair value* dell'azienda o delle partecipazioni in questione. È pertanto opportuno, per evitare impugnazioni del contratto per errore, avvalersi di perizie redatte da esperti indipendenti che utilizzino strumenti e modalità valutative previste allo stato dell'arte, giungendo alla determina del valore attraverso un motivato *iter* argomentativo, da effettuarsi con il ricorso alle *best practices* applicabili in materia di valutazioni aziendali. Nel corso della valutazione in questione, si dovrà valorizzare anche l'avviamento. Una volta conclusa la fase di valutazione dei beni (azienda o partecipazioni) trasferiti mediante il patto di famiglia, dal disponente al legittimario assegnatario, occorrerà calcolare l'ipotetica quota di legittima spettante al legittimario non assegnatario. Si tratta di una quota appunto teorica, in quanto la legge dispone che al momento di stipula del patto si dia corso ad una finzione: si deve simulare l'apertura della successione *mortis causa* del disponente. Gli articoli 536 e seguenti del codice civile contengono la disciplina dei diritti dei legittimari. Va, tuttavia, evidenziato che le parti possono liberamente convenire che ai legittimari non assegnatari sia attribuita una liquidazione maggiore o minore a quella risultante dall'applicazione del procedimento matematico su descritto. Ovviamente, qualora al patto di famiglia partecipi solo qualcuno tra i legittimari non assegnatari, il patto non è vincolante per gli assenti, i quali potranno pretendere (o in sede di stipula del successivo contratto ai sensi del 768-*quater* c.c. o in via giurisdizionale) di calcolare la liquidazione loro spettante, sulla base del calcolo matematico sopra illustrato ai sensi dell'art. 768-*sexies*. La norma ammette che la liquidazione avvenga con successivo contratto collegato, ai sensi dell'art. 768-*quater*, co. 3; il legislatore prescrive, inoltre, che al contratto debbano partecipare tutti i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo.

Gli effetti differiti sono, invece, quelli che il patto di famiglia produce nel momento in cui si apre la successione *mortis causa* del disponente come la "riunione fittizia" che è un'operazione matematica attraverso la quale si ricomponе idealmente l'asse ereditario: al valore dei beni del defunto al momento dell'apertura della successione (*relictum*), diminuito dei debiti ereditari (*debitum*), si somma il valore delle donazioni (*donatum*), attualizzato alla morte del *de cuius*. La riunione fittizia serve, pertanto, a verificare se il *de cuius*, attraverso donazioni o disposizioni testamentarie, abbia arrecato pregiudizio alla quota riservata ai legittimari. Ora il problema è decidere se il valore dell'azienda e/o delle partecipazioni ricevute dal legittimario assegnatario e l'attribuzione compensativa ricevuta dal legittimario non assegnatario in sede di stipula del patto di famiglia siano da ricomprendere o meno nel calcolo della riunione fittizia disciplinata dall'art. 536 c.c. Anche perché, a mente dell'art. 768-*quater*, co. 3, c.c., i legittimari non assegnatari, quando si aprirà la successione dell'imprenditore, dovranno imputare alla quota di legittima quanto ricevuto a titolo di liquidazione dall'assegnatario, e, nonostante la mancanza di una previsione legislativa espressa, si ritiene che anche l'assegnatario debba imputare alla propria quota di legittima quanto ricevuto a titolo di patto al netto delle quote liquidate, tenendo

autonomia di causa, (mista-complessa) e di effetti (liberali, solutori, divisionali, ecc.) rispetto alle figure tipiche disciplinate dal legislatore.

conto del valore assegnato ai beni al momento della stipula del patto e non al momento dell'apertura della successione. L'ultimo comma dell'art. 768-*quater* c.c., infine, dispone che tutto quanto ricevuto dai contraenti del patto di famiglia non è soggetto a collazione né a riduzione. Ed è proprio sul rapporto tra il terzo e il quarto comma dell'art. 768-*quater* c.c. che si concentra il dibattito dottrinale. Di norma ciò che è esente da collazione è esente anche da imputazione *ex se*, mentre in questo caso il comma 3 dispone che quanto ricevuto dai non assegnatari debba essere imputato alla quota di legittima del ricevente, escludendone tuttavia la collazione al comma successivo. Ci si è chiesti, dunque, che tipo di imputazione sia quella di cui all'art. 768-*quater*, co. 3, c.c. e se la riunione fittizia debba effettuarsi anche con riferimento ai beni oggetto del patto.

Al riguardo, non essendo questa la sede per illustrare nel dettaglio le diverse questioni oggetto di discussioni dottrinarie sull'argomento, ci si limita a riscontrare che, non essendoci una piena uniformità di vedute, la dottrina maggioritaria sembra essere quella secondo cui il trasferimento effettuato mediante il patto di famiglia rileva nel calcolo della riunione fittizia; di conseguenza, una volta che si sottrae dal *relictum*, il *debitum*, alla differenza, poi, si somma sia il valore del *donatum* sia i valori attribuiti con il patto di famiglia. Dunque, i beni assegnati con il patto sono soggetti necessariamente sia alla riunione fittizia sia all'imputazione *ex se*. Diversamente opinando, non avrebbe alcun senso l'espressa previsione normativa dell'imputazione se quanto ricevuto non venisse poi rimesso in gioco tramite la riunione fittizia. La conclusione che è possibile trarre, aderendo all'anzidetta tesi, è che l'art. 768-*quater* c.c. deroga al principio in base al quale ciò che è esente da collazione è esente anche da imputazione *ex se*. Cfr. C. CICALA, *Patto di famiglia e riunione fittizia del bene produttivo*, in *Fam., pers., succ.*, 2009, 622; A. VALERIANI, *Il Patto di famiglia e la riunione fittizia, (Una, due... mille riunioni fittizie?)*, in *I Quaderni della fondazione italiana del notariato*, 2-3, 2006, *Patti di famiglia per l'impresa*, Atti dei Convegni tenutisi a Milano il 31 marzo, a Napoli il 12 maggio e a Palermo il 16 giugno 2006; G. BARALIS, *Attribuzione ai legittimari non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali. Il patto di famiglia: un delicato equilibrio fra "ragioni" dell'impresa e ragioni dei "legittimari"*, in *AA.Vv., Patti di famiglia per l'impresa*, in *I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, cit., 220; per una chiara esposizione delle diverse posizioni dottrinarie avvicendatesi su tali aspetti, si veda A. BUSANI, *Il patto di famiglia. L'accordo di famiglia. La fondazione di famiglia*, Cedam, Padova, 2019. Altri effetti differiti prodotti dalla conclusione di un patto di famiglia sono quelli relativi a quanto disposto dall'art. 768-*quater*, ultimo comma, c.c., già *supra* richiamato, il quale statuisce che: «Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o riduzione». Lo scopo della norma è evidentemente quello di garantire la stabilità del patto, evitando che quanto ivi stabilito possa essere ridiscusso al momento dell'apertura della successione dell'imprenditore. (Si ricorda che la collazione, *ex art. 737 c.c.*, è l'operazione mediante la quale, nell'ambito della successione legittima e prima di procedere alla divisione, viene ricostruito l'asse ereditario del *de cuius*. A questa operazione sono tenuti i figli, i discendenti e il coniuge del defunto, i quali devono conferire nell'asse tutto quanto hanno ricevuto dal defunto a titolo di donazione diretta o indiretta, salvo che il defunto non li abbia da ciò dispensati. La collazione può avvenire in natura, conferendo materialmente quanto ricevuto o per imputazione, versando una som-

La sua causa dovrà essere rinvenuta nel passaggio generazionale all'interno dell'impresa con atto tra vivi, con deroghe rispetto alle regole tradizionali dettate dal codice civile in materia di successione¹⁵.

A tal proposito si è già evidenziato come, nelle intenzioni del legislatore, data la grandissima diffusione nel tessuto imprenditoriale italiano dell'impresa a conduzione familiare, la funzione dell'istituto in rassegna fosse quella di scongiurare le inevitabili criticità nel passaggio generazionale e, pertanto assicurare, a livello microeconomico, la continuità dell'impresa, e a livello macroeconomico, la stabilità del contesto produttivo e occupazionale nazionale. Predeterminare, con atto tra vivi, il passaggio generazionale nell'impresa, costituisce causa perfettamente lecita del contratto, in quanto il legislatore, nell'introdurre la disciplina dei patti di famiglia, ha previsto in modo esplicito la deroga ai principi generali in tema di successioni, ma anche al divieto di patti successori di cui all'articolo 458 c.c., come *supra* già segnalato.

ma di denaro pari al valore che il bene ha al tempo dell'apertura della successione. L'azione di riduzione, ex artt. 553 ss. c.c., è, invece, quel diritto di agire in giudizio, riconosciuto ai successori necessari, in caso di lesione della quota di legittima, al fine di ottenere la riduzione delle disposizioni lesive compiute dal *de cuius* e la reintegrazione della quota loro riservata. Il valore delle quote di legittima si calcola sul risultato della riunione fittizia, disciplinata dagli articoli 556 ss. c.c., e determinata sulla base dell'ammontare del patrimonio ereditario). Effetto caratteristico, pertanto, del patto di famiglia è il definitivo consolidamento del passaggio di proprietà dei beni produttivi e patrimoniali, sotto il profilo della preclusione rispetto all'assoggettamento di tali attribuzioni a riduzione o collazione. In sostanza, per effetto legale del contratto, quanto ricevuto sia dall'assegnatario, sia dai legittimari non assegnatari, è, inderogabilmente, non soggetto né a collazione, né a riduzione.

¹⁵ L. DONEGANA, *Il punto sul patto di famiglia*, cit.; G. AMADIO, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati*, in AA.Vv., *Patti di famiglia per l'impresa*, in *Quaderni della Fondazione italiana per il notariato*, cit., 69. Non si tratterebbe, quindi, né di una "donazione modale", di cui all'art. 793 c.c. Sarebbero invece di questo avviso, C. CICALA, *Patto di famiglia e riunione fittizia del bene produttivo*, cit.; G. OPPO, *Patto di famiglia e "diritti della famiglia"*, in *Riv. dir. civ.*, 4, 2006, 444 ss.; C. CACCAVALE, *Il patto di famiglia*, in *Trattato del contratto*, diretto da V. Roppo, VI, Giuffrè, Milano, 2022; A. PALAZZO, *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 3, 2007, 263, per i quali, il patto di famiglia non realizza una mera donazione, quanto, piuttosto, una liberalità con funzione successoria. Le attribuzioni effettuate in forza del contratto (sia a favore dell'assegnatario sia a favore dei legittimari non assegnatari) sono, per l'appunto, tutte causalmente orientate alla successione e volte ad attribuire stabilità al passaggio generazionale. In altri termini, tutte le attribuzioni realizzate (assegnatari e legittimari non assegnatari) con il patto di famiglia danno vita ad una vicenda sostanzialmente unitaria, la quale viene ricondotta all'interno dello schema della donazione modale. Nondimeno, la natura unitaria del patto di famiglia non è accolta dalla giurisprudenza di legittimità. Sul punto, si veda Cass. 32823/2018 e 29506/2020, né di una "divisione" di cui agli artt. 713 ss. c.c. (G. AMADIO, *Patto di famiglia in funzione divisionale*, in *Riv. not.*, 4, 2006, 867 ss.).

I rimarchevoli aspetti caratterizzanti la figura contrattuale in esame sarebbero molteplici, ma, per motivi di sinteticità, non è possibile trattare ulteriormente dovendo lasciare spazio alle osservazioni attinenti ai profili fiscali che pure connotano in modo significativo l'anzidetta figura.

Si ritiene, ancora in questa sede, effettuare una breve disamina (soprattutto per le interessanti implicazioni di ordine fiscale), della questione relativa al comma 2 dell'art. 768-*quater* c.c., laddove è contemplato che, quantomeno da un punto di vista letterale, inequivocabilmente, debba essere l'assegnatario, il soggetto deputato ad effettuare le compensazioni a favore dei legittimari non assegnatari, ciò per tacitare le ragioni di questi ultimi.

Stando, dunque, alla lettera della norma, il patto di famiglia potrebbe prevedere solo il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni in capo all'assegnatario, il quale dovrà provvedere a compensare gli altri partecipanti non assegnatari. In tale ipotesi, l'imprenditore dispone semplicemente il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni ad uno dei suoi figli e non attribuisce nulla agli altri partecipanti al contratto. Questi ultimi, avranno diritto ad ottenere dall'assegnatario una somma di denaro o di beni, di valore non inferiore al valore delle quote di legittima loro spettanti ai sensi dell'articolo 536 ss. c.c. Essi potranno, ad ogni modo, decidere di rinunciare, in tutto o in parte a tali attribuzioni. La formulazione letterale della disposizione è stata, tuttavia, oggetto di critiche da parte della dottrina, giacché sembra ignorare l'eventualità, peraltro tutt'altro che remota, che l'assegnatario non disponga dei mezzi per effettuare le liquidazioni ai legittimari assegnatari. La norma è stata pertanto letta, da parte di alcuni degli interpreti, nel senso di ammettere che le liquidazioni vengano realizzate anche dal disponente (cosiddetto patto di famiglia verticale)¹⁶. Questa possibilità sembra indirettamente confermata anche dalla giurisprudenza di Cassazione¹⁷. Nel caso esaminato, difatti, la liquidazione veniva pagata ai non assegnatari dal beneficiario assegnatario. In questa ipotesi, la Corte, innovando rispetto al passato¹⁸, ha stabilito che, ai fini impositivi, tale liquidazione debba in realtà ricondursi ad un'attribuzione posta in essere, non già dal beneficiario assegnatario in favore del legittimario

¹⁶ A. BUSANI, *Compensazione anche da parte di chi dona*, in *Guida al diritto*, 13, 2006. Il fatto che l'art. 768-*quater*, co. 3, c.c., preveda che quanto attribuito in contratto sia imputato alle quote di legittima dei non assegnatari (nella successione del disponente), conferma l'ammissibilità di una liquidazione operata direttamente dal disponente.

¹⁷ Sul tema si veda: Cass., sez. trib., 24 dicembre 2020, n. 29506 con commento di A. FEDELE, *Il punto su ... la Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 31 dicembre 2020.

¹⁸ In precedenza, Cass. 19 dic. 2018, n. 32823.

non assegnatario, bensì sempre e comunque dal disponente. Questa circostanza, conclude la Corte, impone l'applicazione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela tra non assegnatario e disponente¹⁹. Nella misura in cui la Corte ritiene che, ai fini impositivi, il rapporto da tenere in considerazione in relazione alla liquidazione sia sempre e soltanto quello tra disponente e non assegnatari, la dottrina ha ritenuto *a fortiori* ammissibile un patto di famiglia a struttura verticale cui tutte le attribuzioni previste dal contratto siano compiute dal suo disponente, liquidazioni incluse. È stato osservato che in nessun caso le attribuzioni eseguite da soggetto diverso dall'assegnatario del bene produttivo, anche ponendosi al di fuori della lettera dell'art. 768-*quater*, c.c., potrebbero configurare un patto successorio nullo²⁰.

3. *I profili tributari del patto di famiglia: l'imposizione indiretta e il "favor" fiscale riconosciuto dall'art. 3, comma 4-ter, d.lg. n. 346/1990*

Riprendendo il discorso dall'analisi dell'articolo 768 *quater* c.c., due sembrano essere quindi i trasferimenti che si realizzano nel contratto relativo al patto di famiglia. Un primo trasferimento a favore del beneficiario assegnatario ed un secondo a favore dei legittimari non assegnatari. Orbene, dal punto di vista dell'imposizione indiretta, entrambi i trasferimenti sono assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni, salvo per l'operare, con riferimento all'attribuzione resa in favore del beneficiario assegnatario, di quella particolare esenzione contemplata dall'articolo 3, co. 4-*ter*, del d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346.

Per l'appunto, in assenza di questa peculiare esenzione di cui si dirà meglio a breve, il trasferimento di azienda o di partecipazioni, effettuato a favore del beneficiario del patto di famiglia, sconta l'imposta sulle donazioni con le aliquote e le franchigie ordinarie. Di pari passo, anche i trasferimenti a favore dei legittimari non assegnatari sono soggetti alla medesima imposta.

Quindi, posto che il patto di famiglia operi un trasferimento a favore di uno o più discendenti (siano essi i beneficiari assegnatari o legittimari non assegnatari) l'aliquota dell'imposta di donazione sarà sempre pari al

¹⁹ Quindi con aliquota stabilita al 4% e franchigia di un milione di euro (rapporti di parentela in linea retta) e non quella prevista per i rapporti di parentela in linea collaterale che è del 6% con franchigia di 100.000 euro. Si riprenderà questo discorso nel paragrafo sui profili fiscali del patto di famiglia.

²⁰ Ancora A. BUSANI, *Compensazione anche da parte di chi dona*, cit.; A. FEDELE, *Il punto su ... la Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, cit.

4% dei valori trasferiti, con una franchigia fino a un milione di euro per ogni beneficiario e legittimario. Naturalmente nel calcolare l'imposta sarà necessario tenere conto di probabili precedenti donazioni che potrebbero avere assottigliato in tutto o in parte la franchigia.

Quanto sino ad ora posto in evidenza è, invero, il frutto di ampi confronti di carattere dottrinale e giurisprudenziale²¹.

In ordine a ciò, uno degli argomenti più dibattuti e attinenti all'imposizione indiretta del patto di famiglia è di certo la tassazione delle compensazioni operate mediante il patto di famiglia. La questione nasce a proposito dell'ipotesi in cui le compensazioni non vengano effettuate dal discendente assegnatario, ma siano effettuate direttamente dal disponente a favore dei legittimari non assegnatari. Più in particolare, ci si chiede se in tale situazione, ovvero in cui è il disponente ad effettuare le compensazioni, debba aversi riguardo, al fine di determinare aliquote e franchigie, al rapporto tra disponente e legittimario, oppure al rapporto fra beneficiario assegnatario e legittimario.

La differenza è di non poco rilievo, posto che, nel primo caso (rapporto disponente- legittimario) potrà trovare applicazione l'aliquota del 4% con franchigia di un milione di euro; mentre, nel secondo caso (rapporto beneficiario assegnatario- legittimario), si dovrà applicare l'aliquota prevista fra collaterali, quindi tra fratelli, pari al 6% con franchigia di soli 100.000 euro.

Or dunque, le posizioni dei giudici di legittimità sul tema si sono attestate su due orientamenti principali. Più precisamente, in un primo momento, i giudici di Cassazione hanno ritenuto che le compensazioni a favore dei legittimari non assegnatari debbano considerarsi effettuate dal beneficiario assegnatario, con la conseguente applicazione delle aliquote (6%), e franchigie (100.000 €), contemplate per tali trasferimenti (così Cass. n. 32823/2018)²²; invece, con una seconda e più recente pronuncia, i giudici della Suprema Corte hanno stabilito che le menzionate compensazioni andassero qualificate come attribuzioni operate dal disponente, da tassare con le rispettive aliquote (4%) e franchigie (1.000.000 euro) prescritte per detti trasferimenti (così Cass. n. 29506/2020)²³.

²¹ Per approfondimenti: G. CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, cit., 1872; S. LOCONTE, *Ridefinito dalla Cassazione un nuovo trattamento per i patti di famiglia – imposte indirette- Patto di famiglia: la liquidazione della quota ricevuta dal legittimario non assegnatario va considerata come donazione da parte del disponente*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 5, 2021, 419.

²² Già richiamata in nota n. 15.

²³ Si v. nota n. 15.

Per la verità, gli antitetici arresti resi dalla Corte di Cassazione rinven-
gono la loro *ratio* in un contrastante inquadramento civilistico dell'isti-
tuto stesso del patto di famiglia, come già *supra* accennato. Difatti, nella
prima decisione, quella del 2018, i giudici di legittimità hanno attribuito
all'istituto del patto di famiglia una funzione c.d. anticipatoria degli effetti
della successione, finalizzata a scongiurare «future liti divisionali tra coe-
redi». Così delineato nel ragionamento dei giudici di Cassazione, il patto
di famiglia è, pertanto, stato inteso come avente «natura essenzialmente
liberale e donativa», essendo state, in esso, individuate due distinte do-
nazioni: una del disponente al beneficiario assegnatario ed un'altra, del
beneficiario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario²⁴.

Per queste ragioni, nel pensiero dei giudici della Suprema Corte, men-
tre le attribuzioni operate dal disponente a favore del beneficiario asse-
gnatario sono soggette all'aliquota del 4% e alla franchigia di un milione
di euro prevista per i trasferimenti a titolo gratuito tra discendenti in linea
retta, le compensazioni operate a favore del legittimario non assegnatario
(in quanto riferibili alla sfera giuridica del beneficiario assegnatario) sa-
rebbero, diversamente, soggette ad aliquote del 6% e franchigie di 100.000
€ previste per le liberalità tra collaterali.

Come già ricordato, la Corte di Cassazione è, invero, ultimamente tornata
ad esaminare questo caso e a pronunciarsi sulla stessa tematica, assumendo
una posizione completamente diversa rispetto a quella presa nel 2018.

²⁴ Sul tema, cfr., M. DAMIANI, *Criticità fiscali del patto di famiglia, complicazioni e incertezze*, in *Corr. trib.*, 4, 2019, 369; M. CECCI, *Patto di famiglia e imposte indirette i profili fiscali, alla luce dell'analisi civilistica* in *Giurisprudenza commerciale*, 5, 2020, 1140 ss. Con riguardo a Cassazione, n. 32823/2018, cfr. A. FEDELE, *La Cassazione e il patto di famiglia*, in *Riv. Dir. Trib. suppl. online*, 22 gennaio 2019, che ritiene come «Comunque, se anche si intendesse superare tale sostanziale unitarietà, la soluzione non potrebbe consistere nella, evidentemente insostenibile, qualificazione della liquidazione al legittimario virtuale come attribuzione liberale da parte dell'assegnatario, ma, secondo una tesi già prospettata dall'amministrazione (circolare n. 18/ E/2013, punto 5.3.2), come vicenda attuativa di un assetto obbligatorio legale, rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro come adempimento, se corrisposta in denaro (imposta di quietanza, non dovuta se la quietanza è contestuale al patto - art. 21, co. 3, d.P.R. n. 131/1986) dazione in pagamento (artt. 1 e 2, d.P.R. cit. - ove convenuta in natura) o rinuncia al credito (che la suddetta circolare considerava, opinabilmente, soggetta ad imposta fissa). Se, infine, si intendesse assumere come autonoma disposizione lo stesso riconoscimento della liquidazione, si dovrebbe ritenere applicabile l'imposta di registro sull'assunzione della relativa obbligazione (se la liquidazione è pattuita in denaro) o sul trasferimento del bene (se convenuta in natura). In ogni caso si tratterebbe sempre di applicare l'imposta di registro, non l'imposta sulle successioni e donazioni».

Con la più recente decisione n. 29506/2020²⁵, la Corte, appunto, dopo aver confermato che il patto di famiglia è qualificabile alla stregua di una donazione modale, ha tuttavia ritenuto, contrariamente al proprio precedente orientamento, che l'onere di compensazione gravante sul beneficiario assegnatario sia da qualificare come una donazione indiretta del disponente «con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio»; in altre parole, mediante il patto di famiglia, si concretizzerebbe, secondo gli Ermellini, «dal punto di vista fiscale, (...) una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario dell'onere»; donazioni, queste, che, in ogni caso, devono essere ricondotte alla unitaria ed originaria volontà del disponente espressa con il patto di famiglia e che, quindi, sono sottoposte all'applicazione delle aliquote del 4% e franchigie di un milione di euro statuite per detti trasferimenti²⁶.

Tale ultima soluzione tratteggiata dalla Corte di Cassazione appare più condivisibile, risultando più in linea con la corretta impostazione civilistica dell'operazione in parola²⁷.

²⁵ Con la sentenza menzionata, la Suprema Corte non riconosce la natura unitaria dell'operazione realizzata con il patto di famiglia e quindi non giunge ad applicare l'esenzione prevista dall'articolo 4-ter TUS alle compensazioni operate a favore dei legittimari non assegnatari. Cfr. T. TASSANI, *La tassazione del patto di famiglia*, in *Argomenti di fiscalità patrimoniale*, a cura di Id. e F. Tarini, Giappichelli, Torino, 2021, 126; F. CAMPANELLA e F. DI PIETRO, *I trasferimenti compensativi nel patto di famiglia: la giurisprudenza attenua l'imposizione ma esclude l'applicazione del regime agevolato*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 11 giugno 2021, «Probabilmente queste decisioni rappresentano una reazione rispetto ad una situazione di discutibile legittimità costituzionale dell'agevolazione fiscale. Come è emerso dall'analisi della sentenza numero 120/2020 della Corte Costituzionale, la struttura fondante l'agevolazione in questione presenta, nel complesso, molte criticità. Tale circostanza potrebbe, dunque aver indotto i giudici a limitare l'operatività dell'esenzione in parola ai soli trasferimenti espressamente contemplati dalla norma».

²⁶ «Una volta accolta la matrice donativa del patto di famiglia, l'obbligo di liquidare i legittimari non assegnatari, con il pagamento di una somma corrispondente alla porzione di legittima calcolata sull'oggetto del patto ai sensi dell'art. 768-*quater*, co. 2, può essere qualificato come un onere a carico del donatario. Dunque, appare corretto qualificare il patto di famiglia come donazione modale (art. 793 c.c.), e tale classificazione rimane ferma anche qualora l'ammontare del *modus* imposto al donatario arrivi ad assorbire l'intero arricchimento». (cfr. A. MERLO, *Appunti sul patto di famiglia*, in *Le società*, 8, 2007, 946 ss.).

²⁷ Interessante notare come il dibattito abbia coinvolto anche la giurisprudenza delle (allora) commissioni tributarie. Un primo contributo in materia di patto di famiglia è dato dalla sentenza della Commissione tributaria regionale Abruzzo, n. 552/2021, alla quale la stessa Cassazione, con sentenza n. 29506/2020, aveva rinviato la causa per la determinazione nel merito dell'imposta dovuta; ve ne sono stati diversi altri, tra i quali si segnala,

Va posto in rilievo²⁸ come l'onere di compensazione gravante sul beneficiario assegnatario debba essere ricondotto, anche sul piano civilistico, alla originaria volontà manifestata dal disponente con il patto di famiglia.

Con quest'ultimo, quindi, il disponente realizzerebbe due attribuzioni liberali: una diretta (a favore dell'assegnatario) e una indiretta per mezzo dell'onere imposto al beneficiario assegnatario (a favore del legittimario non assegnatario).

Secondo tale assunto, le compensazioni dovrebbero essere assoggettate a tassazione alla luce del rapporto personale, di discendenza in linea retta, tra disponente e legittimario e non alla luce del rapporto, collaterale, tra beneficiario assegnatario e legittimario non assegnatario²⁹.

Ebbene, si è già posto in evidenza come entrambe le liberalità realizzate attraverso il patto di famiglia (attribuzione a favore del beneficiario assegnatario e compensazioni a favore dei legittimari non assegnatari) siano soggette ad imposta sulle successioni e donazioni.

Ciò nonostante, esiste nel nostro ordinamento una significativa esenzione concernente il pagamento dell'imposta di donazione nel patto di famiglia, quantomeno per la parte relativa al trasferimento di aziende e/o di partecipazioni societarie, reso a favore del beneficiario assegnatario³⁰.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, n. 222/2021, chiamata a pronunciarsi circa la tassazione di un patto di famiglia con il quale i coniugi Tizio e Caio trasferivano le quote della società Alfa, società agricola, al figlio Sempronio, il quale assumeva l'obbligo di liquidare alle sorelle le quote di legittima. Anche in questo caso, la Commissione ha ritenuto di considerare le compensazioni fra assegnatari legittimari come una donazione indiretta fra disponente e beneficiari non assegnatari.

²⁸ Cfr., A. BUSANI, *Il patto di famiglia*, cit., 134.

²⁹ Ebbene, solo la soluzione tracciata dalla Cassazione con la pronuncia n. 29506/2020 è in grado di garantire tale risultato.

³⁰ L'esenzione è circoscritta alle sole attribuzioni operate a favore del beneficiario assegnatario e non opera per le compensazioni rese a favore dei legittimari non assegnatari. Sul tema, la Cassazione ha statuito che «l'agevolazione recata dall'articolo 3, co. 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente poste in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto» e ciò «indipendentemente dalla civilistica ravvisabilità, nell'istituto in esame, di una causa negoziale unitaria». (Cfr. Cass. n. 29506/2020). Tale soluzione smentisce precedenti prese di posizione dottrinali. Al riguardo, G. GAFFURI, *Imposta sulle successioni e donazioni*, Cedam, Padova, 2006, 509, laddove si rileva che: «Resta ancora da definire la disciplina fiscale delle intese che hanno per oggetto i versamenti di denaro o le attribuzioni di beni, che tendono a compensare gli altri futuri legittimari. Queste elargizioni rientrerebbero certamente nell'area dell'intassabilità stabilita per gli atti gratuiti *extra* familiari, se provenissero dallo stesso disponente, giacché completerebbero, strumentalmente, il progetto convenzionale dei patti

L'esenzione cui si intende far riferimento è quella secondo la quale, al momento della stipula del patto di famiglia, le parti possono invocare l'applicazione dell'agevolazione in discorso, in base a quanto disposto dall'art. 3, co. 4-ter del d.lg. n. 346/1990.

familiari. Tuttavia, anche i regolamenti compensativi direttamente stabiliti tra i futuri legittimari -perfino nell'ipotesi in cui queste intese fossero successivamente convenute con quelli non intervenuti al patto di famiglia originario- possono essere assimilati all'ipotesi di accordo diretto a garantire l'intangibilità delle quote spettanti e legittimari medesimi. Tali regolamenti allora fruiscono del regime tributario di esenzione proprio dei patti familiari di cui si tratta, richiamati espressamente, nella loro disciplina integrale, dall'art. 1, co. 78, della legge numero 296/2006».

Si anticipa in questa sede che, nonostante il d.lg. n. 139/2024 recante "Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA", entrato in vigore il 3 ottobre 2024 (in attuazione della delega sulla riforma fiscale, Legge Delega n. 111 del 2023), sia intervenuto sul testo dell'art. 3, co. 4-ter del TUS sotto diversi aspetti di cui si renderà conto nel successivo paragrafo 5 del presente contributo, nulla ha previsto circa la possibilità di riferire l'agevolazione anche alle attribuzioni (liquidazioni) a favore dei legittimari non assegnatari, lasciando, quindi, la questione pressoché aperta, rimanendo oggetto degli orientamenti del diritto vivente. In proposito, si rammenta anche la pronuncia della Corte di Cass. n. 19561/2022 laddove allo stesso modo dell'anzidetta pronuncia n. 29506/2020, si valorizza il dato letterale della norma (art. 3, co. 4-ter) che non fa «alcun richiamo alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari». Trattandosi di norma avente carattere agevolativo, secondo la giurisprudenza di legittimità, dovrebbe essere seguito un metodo di «stretta interpretazione» che porta, di conseguenza, ad affermare la soluzione più restrittiva e quindi, negativa per il contribuente. Differente appare la posizione di parte della dottrina, in riferimento all'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 3, co. 4-ter del d.lg. n. 346/1990, ritenendo che essa debba estendersi anche alle somme liquidate ai beneficiari, per due ragioni principali.

In primis, si afferma che il patto di famiglia debba essere valutato nel suo insieme, poiché tutte le attribuzioni in esso contenute concorrono a realizzare una funzione liberale complessiva e di anticipazione successoria. Le attribuzioni a favore dei legittimari, siano essi assegnatari diretti o beneficiari indiretti, sono pertanto inscindibilmente collegate tanto sul piano delle finalità quanto su quello degli effetti.

In secundis, la norma in esame persegue un'ampia finalità agevolativa, mirata a sostenere un momento cruciale per il *family business*, ossia il passaggio generazionale. Se il patto di famiglia fosse scomposto, distinguendo, ai fini dell'esenzione, i trasferimenti diretti agli assegnatari dalle somme indirettamente attribuite agli altri legittimari, si verrebbe a vanificare tale intento agevolativo, introducendo una tassazione ordinaria per alcuni segmenti delle attribuzioni. Pertanto, qualora l'agevolazione non si applichi alle attribuzioni destinate ai legittimari non assegnatari, queste ultime dovrebbero essere sottoposte a tassazione secondo le norme ordinarie del Testo unico delle successioni. Sul punto ci si soffermi su: A. BUSANI, *L'agevolazione per il passaggio generazionale delle azioni e delle quote di partecipazione al capitale di società*, in *Le società*, 2018, 1219 ss., laddove l'A. già rilevava: «In altre parole, avendo il legislatore inteso comprendere due fattispecie nella medesima norma (il trasferimento dell'azienda da una parte, il trasferimento di quote di partecipazione

La fattispecie sottrattiva in parola statuisce, difatti, che il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni, operato a favore del discendente (o del coniuge) attraverso il patto di famiglia, possa godere dell'esenzione totale dell'imposta di donazione. Va precisato, però, che l'esenzione può essere applicata solo al ricorrere di talune condizioni. Prima di tutto, in caso di trasferimento di azienda, il beneficiario deve proseguire l'esercizio dell'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, al momento della stipula del patto, un'apposita dichiarazione in tal senso. Anche in caso di trasferimento di partecipazioni, il beneficiario deve impegnarsi a proseguire l'attività aziendale per almeno cinque anni; inoltre, se si tratta di società di capitali³¹, attraverso il trasferimento operato mediante il patto di famiglia, il beneficiario deve acquisire o integrare il controllo della società³².

al capitale sociale di società dall'altra parte) e avendo dettato delle "condizioni" per ciascuna di dette due fattispecie (la prosecuzione dell'attività di impresa, nel caso del trasferimento d'azienda; il mantenimento del controllo, nel caso del trasferimento di quote di partecipazione al capitale di società, che significa mantenimento di una quota anche minima, se si tratta di società di persone); e, infine, avendo parlato il legislatore di "quote sociali" *tout court*, senza aggettivare; appare, alfine, più plausibile leggere il testo normativo così com'è scritto (e, quindi, ritenerlo riferito anche al trasferimento di quote di partecipazione al capitale sociale di qualsiasi società, compresa la società semplice non agricola), piuttosto che leggervi norme non scritte o norme riferite dal legislatore stesso a fattispecie diversa».

³¹ Diversamente accade per il trasferimento di quote di società di persone. Infatti, i trasferimenti di partecipazioni in società di persone beneficiano dell'esenzione da imposta indipendentemente dalla misura della quota trasferita e, quindi, anche in ipotesi di quota di minoranza atteso l'*intuitus personae* che contrassegna tali modelli societari. Parte della dottrina, A. BUSANI, *Il Patto di famiglia*, cit., p. 654, ha supposto che «il ragionamento del legislatore sul punto è stato probabilmente orientato dalla considerazione che la quota di partecipazione a una società di persone rappresenta non tanto un investimento di capitale, quanto una forma collettiva di esercizio dell'impresa e che il beneficio fiscale mira ad incentivare l'erede a non pretendere la liquidazione della quota di partecipazione del socio defunto, ma a subentrare nella compagine sociale. Ancora, si potrebbe ritenere che il legislatore abbia inteso dar rilievo alla considerazione che, ai sensi dell'art. 2252 c.c., le decisioni strutturali della società di persone si adottano all'unanimità e che, quindi, in sostanza, ogni socio, qualsiasi entità abbia la sua quota di partecipazione al capitale sociale, ha, mediante il suo consenso determinante, il controllo della società partecipata», ponendosi altresì il problema di verificare l'eventuale esistenza di patti sociali che attribuiscono al titolare di quella partecipazione un consenso determinante per l'assunzione delle decisioni. Sull'argomento, si ritiene di escludere la rilevanza di qualsiasi previsione contenuta nei patti sociali della società di persone le cui quote siano oggetto di trasferimento. Per approfondimenti si rinvia a G. MARZO e S. LOCONTE, *Esenti da imposta di successione i trasferimenti di partecipazioni in società non residenti*, in *Corr. trib.*, 36, 2011.

³² Al riguardo, si ricorda l'ordinanza della Corte di Cassazione (Cass., 28 febbraio 2023, n. 6082), secondo la quale i trasferimenti di quote sociali e azioni sono esenti da

Va ricordato che, talvolta, può risultare non conveniente usufruire di tale esenzione, perché poi il beneficiario resta vincolato necessariamente

imposta sulle successioni e sulle donazioni esclusivamente se consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività di impresa. Cfr. V. MASTROIACOVO, *La partecipazione indiretta di quote societarie integra il «controllo utile» per l'esenzione*, in *Corr. trib.*, 35, 2010, 2889 ss.; D. STEVANATO, *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *Riv. di Giurispr. Trib.*, 1, 2021, 5 ss.; M. MURGIA, *Recentissime dalla cassazione tributaria. Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*, in *Riv. Telem. Dir. Trib.*, 6 aprile 2023; M. BETTARINI e V. DI MARCO, *Società estere: la Cassazione chiarisce i requisiti per l'esenzione dall'imposta di successione e donazione dei trasferimenti di aziende e partecipazioni di controllo. Nota a: Ordinanza n. 6082 e a Sentenza n. 5674 Anno 2023*, in *NT+Diritto, Norme & Tributi Plus*, 08 Marzo 2023; G. FOGLIA e M. CECCI, *Esenzione da imposta sulle donazioni per il trasferimento di quote sociali: prevale l'interpretazione «teleologica»*, in *Corr. trib.*, 5, 2023, 469 ss., che si soffermano in particolare sulle criticità derivanti dall'adozione del criterio interpretativo teleologico in luogo di quello letterale, anche in ragione delle considerazioni sviluppate dalla Corte Costituzionale (sentenza del 23 giugno 2020, n. 120) in ordine al dettato normativo della disposizione; S. LOCONTE e B. MOLTENI, *Passaggio generazionale del patrimonio societario familiare: requisito dell'esercizio dell'attività d'impresa*, in *Il fisco*, 17, 2023, 1643 ss.; T. TASSANI, *Trasferimento di partecipazioni ed esercizio effettivo dell'impresa: storia di un disorientamento interpretativo*, in *Riv. di Giurispr. Trib.*, 7, 2023, 598 ss.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte (si trattava di due coniugi che avevano costituito una società in Lussemburgo per conferirvi la nuda proprietà di alcuni immobili e procedere alla donazione delle quote sociali ai figli, applicando l'esenzione dall'imposta di successione e donazione ex art. 3, co. 4-ter, d.lg. n. 346/1990 TUS), l'Ufficio, attraverso avviso di liquidazione, aveva disconosciuto il beneficio fiscale, contestando la natura statica, non operativa e riconducibile al mero godimento della società, le cui quote erano state oggetto di donazione. I donatari facevano quindi ricorso in Cassazione, sostenendo che per l'applicazione dell'esenzione nel caso dei trasferimenti di quote societarie, sarebbe sufficiente il verificarsi dei due soli requisiti dettati dalla norma, ossia che la quota trasferita consenta di ottenere o integrare il controllo di una società e che detto controllo venga detenuto per almeno 5 anni, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta. La Suprema Corte respinge il ricorso e le relative argomentazioni di supporto, ricordando che l'esenzione in discorso va inserita nella cornice tracciata dalla Commissione Europea (vedi Premessa), con la conseguenza che le società immobiliari (come quella lussemburghese oggetto del caso vagliato), e, più in generale, le società che non svolgono un'effettiva attività di impresa debbano considerarsi escluse dal perimetro dell'esenzione, in quanto non meritevoli della tutela suggerita a livello europeo. Va osservato, che, probabilmente, le argomentazioni della Cassazione circa la presunta volontà del legislatore di agevolare esclusivamente i trasferimenti di quote e azioni di società esercenti attività effettiva di impresa, non risultano essere soddisfacenti. Infatti, se è indubbio che l'obiettivo perseguito dal legislatore sia anche quello di favorire i passaggi generazionali delle imprese, come richiesto dalle raccomandazioni della Commissione europea, la disposizione in rassegna, per come è formulata, non limita il beneficio solo ai casi evidenziati dalla Cassazione, considerando

al prosieguo dell'attività di impresa per almeno cinque anni così come dovrà attendere sempre cinque di anni per poter dismettere le partecipazioni. Ne consegue che, se già al momento della stipula del patto si prevede di alienare l'azienda o le partecipazioni, in un lasso di tempo più delimitato rispetto ai cinque anni, potrebbe risultare più opportuno assoggettare l'operazione al regime ordinario di tassazione. Invero, laddove si dovesse decadere dall'agevolazione, il "carico" tra imposte, sanzioni e interessi potrebbe palesarsi come particolarmente pesante, e, sovente, superiore all'imposta *ab origine*.

Questo perché, la decadenza dall'agevolazione implica: l'obbligo di corrispondere l'imposta dovuta in via ordinaria; una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta versata; gli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

sufficiente la detenzione del controllo per almeno 5 anni, prescindendo da qualsivoglia analisi di merito circa la natura dell'attività svolta o operatività della società. La norma in esame è caratterizzata da un dato testuale chiaro e inequivocabile, che non esplicita alcunché in merito alle caratteristiche dell'attività svolta dalla società, le cui partecipazioni sono oggetto di trasferimento, non permettendo, quindi, di ricorrere all'interpretazione logico-sistematica utilizzata dalla Suprema Corte in questa sentenza, ciò soprattutto se si vuole rimanere fedeli al dettato normativo di cui all'articolo 12 delle preleggi. In un'ottica di tutela della certezza del diritto, che dovrebbe essere l'obiettivo di tutti gli operatori del diritto, la Cassazione dovrebbe, forse, ricalibrare la propria posizione, offrendo un'interpretazione dell'articolo 3, co. 4-ter, conforme alla lettera della disposizione, che, in quanto chiara, non consente di utilizzare altri successivi schemi ermeneutici. D'altra parte, anche l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 552/2021, mutando la propria prassi, ha iniziato a negare l'esenzione a quei trasferimenti che non consentono al beneficiario di detenere «seppur indirettamente», il controllo dell'azienda familiare, intesa come «realtà imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche ai fini del suo passaggio generazionale».

E, per la verità, già precedentemente, l'accesso al regime di favore per i trasferimenti di partecipazioni in società immobiliari era stato contestato dalla dottrina evidenziando il confronto con il passaggio diretto della titolarità dei beni immobili e sottolineando, più nel dettaglio, che occorre negare l'applicabilità dell'art. 3, co. 4-ter alla prima delle due operazioni al fine di evitare disparità di trattamento con la seconda, rispetto alla quale non è prevista alcuna agevolazione. Sul punto, G. ZIZZO, *I trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, cit.

Ma, il recentissimo d.lg. n. 139/2024, che è intervenuto sul testo dell'art. 3, co. 4-ter, del TUS, ha chiaramente mostrato di discostarsi sia dal predetto orientamento della prassi amministrativa sia dalla giurisprudenza ora menzionata, evidenziando lo specifico intento del legislatore di andare a tratteggiare in modo più netto il perimetro e le condizioni dell'agevolazione in questione. Tali ultime novità legislative saranno più ampiamente trattate nel paragrafo n. 5 del presente lavoro.

4. *L'imposizione diretta*

All'interno dell'ordito normativo tributario del nostro Paese non si ravvisano norme specifiche che regolino l'imposizione diretta del patto di famiglia. Più in generale, è possibile riconoscere che l'attribuzione a titolo gratuito dei beni a favore dell'assegnatario e le compensazioni a favore degli altri legittimari si configurino come un evento fiscalmente irrilevante ai fini delle imposte dirette. Ciò vuol dire che i due trasferimenti di ricchezza operati con il patto di famiglia non determinano l'emersione di plusvalenze tassabili né in capo al disponente, né tantomeno in capo ai beneficiari. Trattandosi, invero, di atti a titolo gratuito (quindi senza corrispettivo), non si concretizzano effetti reddituali presso i soggetti coinvolti. In ogni caso, ai fini della trattazione più analitica della questione, è necessario distinguere, nel caso delle attribuzioni a favore del beneficiario assegnatario, tra trasferimento di aziende e trasferimento di partecipazioni societarie. Per l'appunto, come contemplato dallo stesso art. 768-*bis* c.c., il patto di famiglia ha proprio la finalità di trasferire all'assegnatario un complesso aziendale oppure determinate partecipazioni societarie.

Con riferimento alla prima ipotesi, ovvero il trasferimento dell'azienda, va osservato che l'art. 58, co. 1, TUIR³³ prevede esplicitamente che la cessione di azienda per atto a titolo gratuito non si identifica con un realizzo di plusvalenze. È necessario, per la verità, attenersi ad una specifica condizione: il cessionario (ovvero chi riceve l'azienda) deve assumere la stessa ai medesimi valori fiscali riconosciuti al dante causa. Siffatta ultima statuizione serve a scongiurare che mediante il passaggio dal cedente al cessionario si realizzino "salti di imposta" a danno del Fisco³⁴.

Ricorrendo questa condizione, il trasferimento a titolo gratuito non comporta il realizzo delle plusvalenze. Di modo che, anche nel patto di famiglia, il trasferimento dell'azienda, proprio perché non oneroso, avviene senza l'emersione di plusvalenze tassabili. Esiste, invero, una eccezione alla

³³ "Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni del comma 4 dell'art. 86 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'art. 17. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa. L'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi".

³⁴ Cfr. M. TORTORELLI, *L'azienda acquisita con patto di famiglia non genera una sopravvenienza attiva*, *Commento a Comm. Trib. Prov. di Matera*, Sent. 29 novembre 2017, n. 3505, in *Il Fisco*, 4, 2018.

norma ora descritta. Infatti, se il cessionario, ovvero chi riceve l'azienda a titolo gratuito, è un imprenditore e riceve l'azienda ad incremento della propria attività, tale devoluzione potrebbe essere considerata come una sopravvenienza attiva (a mente dell'art. 88, co. 3, TUIR) con l'effetto che per il cessionario, e non per il disponente, il trasferimento potrebbe essere fiscalmente realizzativo e quindi evento da assoggettare a tassazione ai fini Irpef.

Ebbene, detta osservazione potrebbe essere assorbita da una differente interpretazione, assolutamente coerente con la neutralità in capo al donante disposta dall'articolo 58 TUIR. Secondo tale impostazione l'acquisizione gratuita atterrebbe alla sfera extra imprenditoriale del donatario, avvenendo poi, solo in un secondo momento, l'ingresso del bene, gratuitamente acquisito, all'interno del perimetro dei beni dell'impresa. Così argomentando, superandosi l'automatico rilievo reddituale dei beni gratuitamente ricevuti in capo al donatario, sarà possibile pervenire ad una ricostruzione della complessiva operazione, caratterizzata da una simmetrica neutralità in capo al donante ed al donatario.

Ulteriori osservazioni potrebbero essere svolte in riferimento alla cessione di partecipazioni operata nell'ambito del patto di famiglia. L'attribuzione di partecipazioni societarie a titolo gratuito non genera materia imponibile. Difatti, secondo l'articolo 67, co. 1, lett. c), e c *-bis*), TUIR, solo se è previsto uno specifico corrispettivo per la cessione, può realizzarsi un reddito diverso in capo al cedente. Dunque, in assenza di corrispettivo, come avviene nel patto di famiglia, alcun effetto reddituale potrà aversi in capo al disponente e in capo ai beneficiari³⁵.

Precisato ciò, sussiste ancora un ulteriore interrogativo da porsi in merito alla eventualità che le compensazioni previste dal patto di famiglia possano generare o meno effetti reddituali e, quindi, materia imponibile.

Sembra possibile sostenere che, se nel patto di famiglia non è previsto uno specifico corrispettivo, non dovrebbero appalesarsi plusvalenze tassabili neanche per le compensazioni. Nondimeno, se il discendente assegnatario dell'azienda utilizzasse beni aziendali per compensare gli altri

³⁵ D'altra parte il regime di neutralità fiscale è riconosciuto in dottrina. Con riferimento ad un caso generale di tassazione in capo al soggetto beneficiario imprenditore dell'azienda acquisita con atto gratuito, la dottrina ha, per l'appunto, sottolineato che «tale interpretazione è incoerente con lo spirito della norma inteso ad agevolare il trasferimento gratuito dell'azienda in continuità di valori, ma potrebbe (addirittura – N. d. R.) determinare effetti positivi di gran lunga peggiorativi». Al riguardo, cfr. M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, Milano, 2014, 943, e, nella stessa ottica, si v. S. CAPOLUPO, *Effetti della incerta natura giuridica del patto di famiglia sul relativo regime fiscale*, in *Il Fisco*, 40, 2016, 3847.

legittimari, di certo potrebbe realizzare una destinazione, a finalità estranee all'impresa, dei beni aziendali, da cui discenderebbe l'emersione di plusvalenze tassabili³⁶.

5. *Osservazioni e conclusioni alla luce delle novità introdotte dal recente Decreto Legislativo n. 139 del 18 settembre 2024 in attuazione della Legge Delega n. 111 del 2023*

Va rilevato che il sistema di esenzione descritto nel precedente paragrafo 3 del testo è stato sostanzialmente confermato nei suoi tratti fondamentali dal Decreto Legislativo n. 139/2024, il quale recepisce le direttive della riforma fiscale. Tuttavia, il Governo ha ritenuto opportuno intervenire per delineare in modo più preciso l'ambito di applicazione e i criteri specifici dell'agevolazione, come indicato nella Relazione Illustrativa che accompagna il provvedimento stesso. Il rinnovato articolo 3, co. 4-ter, del Testo Unico delle Successioni lueggia con maggiore precisione che le diverse categorie di operazioni beneficiarie dell'agevolazione risultano differenziate tra loro, richiedendosi requisiti specifici per ciascuna di esse: a) partecipazioni in società di capitali per le quali è richiesta l'adozione o il rafforzamento del controllo della società, che va mantenuto per un periodo minimo di cinque anni; b) quote di società di persone per le quali è necessario il passaggio e la conservazione quinquennale della "titolarità" del diritto sulla quota; c) aziende e loro rami, in relazioni alle quali, i soggetti subentranti sono tenuti a proseguire l'attività imprenditoriale per almeno cinque anni.

In linea con quanto previsto in precedenza, i destinatari dell'agevolazione sono obbligati a formalizzare una dichiarazione di impegno al rispetto dei requisiti quinquennali, specificando che tale dichiarazione va presentata contestualmente alla dichiarazione di successione, all'atto di donazione o al patto di famiglia. Laddove i requisiti non vengano soddisfatti, è prevista l'applicazione dell'imposta ordinaria, comprensiva di interessi e di una sanzione del 30%³⁷.

Questa riformulazione testuale si prefigge di risolvere alcune ambiguità interpretative emerse negli ultimi anni, tra cui la questione della possibilità di beneficiare dell'agevolazione nel caso di trasferimento di quote

³⁶ A tal riguardo, si ricorda che, ai fini tributari, la destinazione dei beni aziendali a finalità estranee all'attività di impresa equivale a cessione dei beni a titolo oneroso, con conseguente emersione di una plusvalenza tassabile ex articolo 58, co. 3, TUIR.

³⁷ Articolo 13, Decreto Legislativo 471/1997.

di società che non svolgono un'effettiva attività imprenditoriale. A partire dalla risoluzione 552/2021, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha adottato un nuovo orientamento, negando l'esenzione per quei trasferimenti che non assicurano al beneficiario il controllo, anche indiretto, dell'azienda di famiglia, intesa come struttura produttiva dotata di una propria operatività e meritevole di tutela per agevolarne la continuità generazionale.

La Corte di Cassazione, con ordinanza 6082/2023³⁸, ha inoltre escluso la possibilità di applicare l'agevolazione nel caso di trasferimento di partecipazioni di controllo in una società di capitali estera, il cui oggetto consisteva nella gestione passiva di beni immobiliari, priva di attività economica operativa e caratterizzata da un'amministrazione sostanzialmente statica.

Tali interpretazioni hanno sollevato numerose critiche in dottrina³⁹, poiché sembrano introdurre, per via interpretativa, un requisito non esplicitato nel testo normativo (vale a dire l'effettivo svolgimento di attività d'impresa da parte della società oggetto di trasferimento). Questa condizione aggiuntiva comporta complessità applicative rilevanti, contribuendo ad accrescere l'incertezza giuridica, soprattutto considerando che si tratta di un'imposta d'atto.

L'approccio restrittivo adottato nell'interpretazione della norma implicherebbe l'esclusione dall'agevolazione per quei trasferimenti di partecipazioni in società che non rappresentano attività economiche in funzione, come nel caso delle società immobiliari di gestione passiva o delle *holding* non operative, a meno che queste non detengano a loro volta una società operativa in un meccanismo di controllo a cascata.

Esaminando le modifiche apportate al testo dell'articolo 3, co. 4-ter, il Decreto Legislativo n. 139/2024 sembra ignorare il richiamato e consolidato orientamento della prassi amministrativa (e di parte della giurisprudenza), dimostrando di voler ripristinare la formulazione originaria e letterale della disposizione agevolativa. La nuova stesura chiarisce ulteriormente che il requisito dell'effettivo svolgimento dell'attività d'impresa si applica unicamente al trasferimento dell'azienda e non ai passaggi di partecipazioni societarie; pertanto, anche le cessioni di quote di società *holding* o immobiliari rientrano nell'agevolazione.

Sarà, dunque, importante capire come l'Amministrazione finanziaria risponderà, prossimamente, a queste modifiche, nel senso di mantenere il proprio approccio interpretativo restrittivo o di adeguarsi a siffatto, nuovo assetto normativo.

³⁸ Come già anticipato nella nota n. 32 del presente lavoro.

³⁹ Si rinvia, in proposito, alla letteratura citata nella nota n. 32 di questo testo.

Altro passaggio significativo, degno di notazione, del Decreto Legislativo n. 139/2024 concerne il chiarimento del significato specifico dell'espressione «integrazione del controllo» già contenuta nell'articolo 3, co. 4-ter, del Testo Unico delle Successioni (TUS). Per quanto riguarda le partecipazioni in società di capitali, difatti, l'agevolazione è circoscritta ai trasferimenti che permettono di «acquisire o integrare» il controllo di diritto, in conformità con quanto stabilito dall'articolo 2359, co. 1, n. 1) del Codice Civile⁴⁰.

I due termini, acquisizione e integrazione, devono essere intesi in senso distinto: il concetto di acquisizione si riferisce a una condizione inesistente prima del trasferimento (il controllo, ossia la maggioranza dei diritti di

⁴⁰ A tal proposito, sembra utile ricordare la recentissima circolare Assoholding n. 1/2025, del 20 gennaio sulle novità del d.lg. n. 139/2024, in tema di trasferimento di aziende e partecipazioni societarie, laddove si precisa che per poter godere dell'esenzione di cui all'art. 3, co. 4-ter, TUS (in soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. a), TUIR), i beneficiari (coniuge o discendenti in linea retta) devono acquisire o integrare un controllo già esistente "di diritto" e non "di fatto" nella società. Viene, dunque, offerta massima rilevanza al tenore letterale della norma che fa espresso riferimento al concetto di controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. a mente del quale "sono considerate controllate [...] le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria", senza considerare ulteriori fattispecie come, ad esempio, la presenza di un controllo "di fatto". Al riguardo, come ricorda anche la stessa circolare Assoholding n. 1/2025, si specifica che nonostante la nozione di controllo ex art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. sia inserita nel Capo del Codice civile dedicato alla disciplina della S.p.A. (per tale motivo è utilizzato il termine "assemblea ordinaria"), è opinione pressoché unanime che la norma trovi applicazione a tutte le società di capitali e che, anche se non espressamente richiamato dall'art. 3, co. 4-ter, TUS, si ritiene applicabile (oltre che il co. 1) anche il co. 2 dell'art. 2359 c.c., secondo il quale ai fini della quantificazione dei voti in assemblea (ordinaria) si computano anche quelli spettanti a società controllate, società fiduciaria e a persona interposta. Di conseguenza, si condivide la tesi secondo cui l'eventuale presenza nello statuto sociale (o in patti parasociali) di clausole che, ad esempio nelle S.r.l., attribuiscono al socio/i diritti particolari ex art. 2468, co. 3, c.c. in materia di diritti di voto oppure clausole che, nelle S.p.A., prevedono una riduzione del numero delle partecipazioni sociali aventi diritti di voto, non rappresentano cause ostative all'applicazione della norma di cui all'art. 3, co. 4-ter, TUS. La *ratio* del legislatore, nel rispetto del principio generale della certezza del diritto, è proprio quella di evitare che, nella prassi, si debba ricorrere, in ciascun caso concreto, a simili indagini e ricostruzioni. Tale interpretazione è stata di recente confermata anche dal Consiglio Nazionale del Notariato, nello studio n. 100-2024/T. In aggiunta, si intende ancora rammentare che, come evidenziato dalla Corte di Cassazione, nella sentenza n. 6591/2021, ai fini dell'integrazione del presupposto del controllo necessario per riconoscere il beneficio in parola in sede di stipula di un patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni societarie non integranti singolarmente il controllo "di diritto", la successiva sottoscrizione di un patto parasociale, ex art. 2341-bis c.c., tra i beneficiari non è di per sé idonea ad integrare la condizione del controllo perché quest'ultima deve sussistere al momento del trasferimento oggetto di esenzione e perché il patto parasociale non è in grado di incidere sulla prosecuzione dell'attività della società.

voto in assemblea ordinaria) che si manifesta solo a seguito dell'operazione di trasferimento; al contrario, l'integrazione implica un controllo già in essere, che viene ulteriormente potenziato attraverso il trasferimento.

Tuttavia, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate⁴¹, il termine integrazione del controllo dovrebbe applicarsi esclusivamente quando il beneficiario, già socio di minoranza della società, acquisisca il controllo di diritto tramite il trasferimento. Pertanto, non sarebbe agevolabile quel trasferimento che si limita a rafforzare un controllo già esistente.

Ebbene, il Decreto Legislativo n. 139/2024 risolve questa disputa interpretativa, che ha generato un considerevole contenzioso negli ultimi anni, stabilendo definitivamente che per integrazione del controllo deve intendersi il trasferimento che incrementa «un controllo già esistente». In tal modo, viene indubbiamente confutata l'interpretazione sostenuta sino ad oggi dall'Agenzia delle Entrate. Tale chiarimento normativo, tuttavia, solleva considerazioni sulle modalità di verifica del periodo quinquennale richiesto per mantenere il beneficio fiscale, poiché se, per ipotesi, A trasferisce al figlio B (già titolare del 51% delle azioni della società per azioni di famiglia) un ulteriore 20% delle azioni, sarà plausibile ritenere che, per non decadere dal regime agevolato, B dovrà non solo mantenere una generica posizione di controllo per cinque anni, ma anche preservare quella posizione di controllo «integrato» su cui è stata calcolata l'agevolazione fiscale. Pertanto, qualora B, prima della scadenza del quinquennio, alienasse parte delle azioni riducendo la propria quota dal 71% al 51%, si potrebbe configurare una decadenza parziale dal regime agevolativo, con le conseguenti ricadute fiscali e sanzionatorie.

In aggiunta, è possibile beneficiare dell'agevolazione anche in relazione al trasferimento della nuda proprietà o dell'usufrutto, a condizione che venga attribuito al beneficiario il diritto di voto. In questo contesto, devono essere considerati rilevanti, ai fini del controllo, anche i diritti specifici associati a determinate categorie di azioni, mentre non possono essere considerati eventuali accordi parasociali (secondo quanto stabilito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 6591 del 2021).

In conclusione, il patto di famiglia si configura sicuramente come un efficace istituto di pianificazione successoria, ma, come già rilevato in premessa, a quasi venti anni dal suo ingresso nel nostro ordinamento, ha ricevuto, nella realtà, un'applicazione che è andata a rilento nel tempo. In verità, si tratta di un contratto caratterizzato da pregi, ma anche da diversi limiti. Sicuramente la finalità della disciplina dei patti di famiglia è importante ed è di tipo sistemico,

⁴¹ Risoluzioni n. 497/2021 e n. 72/2024.

atteso che favorire il passaggio generazionale significa, su larga scala, agevolare la conservazione e lo sviluppo della piccola e media impresa italiana. Verosimilmente, la laconicità e l'essenzialità del testo normativo hanno condotto, sia la dottrina sia la giurisprudenza, a diverse e, talvolta, discutibili interpretazioni, e, sebbene i recenti interventi legislativi, come già *supra* evidenziato, abbiano sicuramente contribuito a dissolvere taluni dubbi legati proprio alla interpretazione della disciplina previgente, ancora altri permangono.

Per il tramite del citato istituto, infatti, è possibile organizzare il trasferimento dell'azienda di famiglia alle successive generazioni, rafforzando la crescita e la creazione di valore dell'impresa e garantendo, allo stesso tempo, la completa realizzazione delle aspirazioni di ciascun membro della famiglia, raggiungendo, finanche, i complessi equilibri familiari, che spesso vengono messi in discussione proprio in queste circostanze.

La statuizione relativa all'esenzione di cui all'art. 3, co. 4-ter TUS, riferita alle attribuzioni a favore del beneficiario assegnatario, si dimostra molto incisiva ai fini della valorizzazione dell'istituto in esame in quanto incoraggia gli operatori economici ad avvalersene nel caso di successione di impresa.

Probabilmente, proprio in virtù dell'anzidetta considerazione, è stata sollecitata⁴² una estensione dell'agevolazione stessa in una prospettiva *de iure condendo* con riguardo anche alle compensazioni realizzate dall'assegnatario o dal disponente (prefigurandosi in quest'ultimo caso un adempimento del terzo) in favore dei legittimari non assegnatari, ma su questo argomento il legislatore delegato non sembra aver mostrato interesse o attenzione, rimanendo in silenzio⁴³.

Dalla predetta angolazione, tutte (ivi comprese quelle ai legittimari non assegnatari) le attribuzioni poste in essere attraverso il patto di famiglia, nel loro complesso, sarebbero considerate quali materia unitaria, beneficiando (tutte) dell'esenzione *ex art. 3, co. 4-ter*.

Sembra, peraltro, evidente che l'assegnazione degli *asset* produttivi (aziende o partecipazioni che siano) all'interno delle realtà familiari sia strettamente collegata alla ripartizione del restante patrimonio, ovvero la parte non produttiva, capace, quest'ultima, di condizionare l'attribuzione di quella produttiva.

⁴² F. TURINI, *La fiscalità nel patto di famiglia nella recente giurisprudenza*, in *Fiscalità patrimoniale*, 28 febbraio 2022; M. ALLENA, *Il patto di famiglia, profili fiscali*, 675, in *Wealth planning, Strumenti per la pianificazione patrimoniale e il passaggio generazionale*, a cura di A. Vasapolli e A. Chianale, cit.; T. TASSANI, *Trasferimenti di partecipazione. La riforma non scioglie i dubbi sull'esenzione per i patti di famiglia*, in *I focus del Sole24ore*, Venerdì 18 ottobre 2024, n. 27, 6.

⁴³ Si rinvia a quanto specificato nella nota n. 30 del testo.

Ecco, dunque, che anche le compensazioni ai non assegnatari dovrebbero poter godere dell'esenzione di cui sopra, e, ciò, non per ragioni di scontati e aridi vantaggi fiscali, quanto, piuttosto, per consentire di ottenere un unico obiettivo, ossia quello del passaggio generazionale all'interno dell'impresa, incarnando lo spirito stesso della legge che ha concepito, a suo tempo, detta esenzione⁴⁴.

Lo Stato, dunque, dovendo porre le basi per favorire il progresso della società⁴⁵, deve perseguire tale *mission* con la consapevolezza che la sopravvivenza dell'azienda sviluppa tale finalità, ampliandola e rendendola più rispondente ai bisogni stessi di una società ormai liquida e in perenne trasformazione. Ciò acquista maggiore evidenza se si considera che l'attività economica genera costantemente capacità contributiva che è, poi, il presupposto per concorrere alle spese statali.

In una prospettiva sistematica, risulta evidente come il legislatore sembri ora orientato verso un costante equilibrio tra l'interesse fiscale volto alla tempestiva riscossione dei tributi⁴⁶ e l'interesse alla continuità dell'attività di un'impresa in difficoltà⁴⁷ insieme al diritto dei lavoratori alla tutela dei livelli occupazionali⁴⁸; non è, difatti, più possibile sostenere una supremazia pregiudiziale del primo sui secondi. D'altra parte, pur riconoscendo l'estrema delicatezza di tali questioni e la complessità nel definire una chiara priorità tra i diversi valori degni di protezione, è necessario sottolineare come l'interesse fiscale, nella sua dimensione costituzionale, non rappresenti unicamente l'esigenza dell'Amministrazione tributaria, ma assuma oggi i tratti di un interesse collettivo, che ingloba le aspettative di tutti i soggetti coinvolti nella funzione tributaria.

In questa sede basti pensare alle esigenze di tutela degli *stakeholders* di un'impresa, che, per via di un trapasso generazionale non andato a buon fine, potrebbero dissolversi, dal quale triste evento, oltretutto, potrebbero scaturire nuovi "carichi" per la collettività, sia sotto forma di minori entrate tributarie future sia di maggiori oneri sociali. Si pensi, ancora,

⁴⁴ Al riguardo, G. CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, cit., 1872.

⁴⁵ D'altra parte, sta prendendo corpo, nel tempo, l'immagine di un Fisco non più soltanto mero riscossore delle imposte, ma contributivo ovvero funzionale al perseguimento dello sviluppo sociale della collettività e nel pieno rispetto della libertà di iniziativa economica privata (art. 41 Cost.).

⁴⁶ Art. 53 Cost.

⁴⁷ Art. 41 Cost.

⁴⁸ Artt. 1, 4, 35 e 36 Cost.

all'essenziale salvaguardia dell'impresa stessa, oggi intesa come un centro di creazione nonché quale propulsore del benessere collettivo, capace di produrre valore, coniugando il profitto con la dimensione sociale⁴⁹. Di conseguenza, la fine di un'impresa sarebbe in grado di provocare ricadute negative non soltanto di carattere squisitamente economico, ma anche di natura esistenziale, disconoscendo il riferimento alla sicurezza, alla libertà e alla dignità della persona di cui al comma 2 dell'art. 41 Cost.⁵⁰.

E, difatti, al cospetto di una realtà imprenditoriale, soprattutto di piccola o media dimensione, che mostra segnali di serio cedimento a fronte di un cambiamento nei vertici della propria struttura dovuto all'avvicinarsi di membri della stessa famiglia per motivi di successione, cosa converrebbe di più alla collettività e, verso quale direzione dovrebbe dirigersi l'interesse pubblico che governa le scelte del legislatore?⁵¹ La risposta, verosimilmente, l'ha fornita quest'ultimo (anche) attraverso le misure che, pur comportando un (momentaneo) sacrificio per l'Erario e quindi per la generalità dei consociati, dovrebbero favorire la sopravvivenza di un'impresa in grado, tra l'altro, di produrre futuro gettito fiscale. Ecco che in tale ottica affiora ancora una volta la dimensione promozionale del Fisco⁵², in guisa che l'onere tributario non intralci, anzi provi a favorire, un assetto economico e finanziario che preservi il valore 'socialmente rilevante' costituito dal complesso aziendale, assicurando la migliore soddisfazione di tutti i soggetti coinvolti, ivi compreso l'Erario⁵³.

⁴⁹ Sul tema della funzione sociale dell'impresa, cfr. F. DAMI, *Il valore sociale dell'impresa nella prospettiva dell'ordinamento tributario*, Giuffrè, Milano, 2017, 66 ss.

⁵⁰ M. ESPOSITO, *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Giuffrè, Milano, 2013, 15.

⁵¹ A. JORIO, *Attività d'impresa e gestione della crisi: breve storia degli interessi coinvolti*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 3, 2022, 492.

⁵² Cfr. A.F. URICCHIO, *Introduzione*, in A.F. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, 19-20, ove l'A. sottolinea che accanto al fine primario del prelievo (destinazione del finanziamento delle spese pubbliche secondo i principi di capacità contributiva e di uguaglianza sostanziale), sia necessario ricercare «i c.d. fini accessori e ulteriori anche di carattere extrafiscale, che, se ammissibili secondo la trama di valori costituzionali e la logica del bilanciamento tra di essi, esaltano e valorizzano la funzione positiva».

⁵³ Sarà utile ricordare, in ordine alle osservazioni svolte sin qui, un pronunciamento della Corte Costituzionale, peraltro già richiamato nella nota n. 32 di questo contributo, la sentenza del 23 giugno 2020, n. 120, ove il giudice delle leggi offre un ulteriore spunto in merito all'applicabilità della esenzione di cui all'art. 3, co. 4-ter del TUS in termini sicuramente restrittivi,

Abstract

Il presente lavoro analizza il patto di famiglia, uno strumento giuridico introdotto nel 2006 nel nostro ordinamento (artt. 768-*bis* c.c. e seguenti) per age-

ma considerando una diversa prospettiva che potrebbe configurarsi come un'ulteriore cornice all'interno della quale collocare una visione della realtà legata al mondo della piccola e media impresa, forse, ancor più equa, ragionata e corrispondente al reale contesto socio-economico del nostro Paese. I giudici della Corte Costituzionale, dopo un'attenta analisi del quadro normativo di riferimento, hanno anzitutto osservato che l'esenzione in questione rientra nella categoria delle "agevolazioni propriamente tali", poiché, trattandosi di una misura opzionale, non possiede una natura strutturale e si manifesta come un'esenzione a fronte della riconosciuta capacità contributiva derivante «dall'arricchimento dell'erede o del beneficiario» (si veda anche Corte Costituzionale, sentenza n. 54/2020). Ai fini di una profonda analisi sistematica sul tema in parola, cfr. S. FIORENTINO, *L'agevolazione fiscale: riflessioni critiche e spunti ricostruttivi*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2, 2022, 254 ss. Di recente, G. RAGUCCI, *Crediti d'imposta e bonus*, Giappichelli, Torino, 2024, laddove, in particolare a pag. 4 si rinvia alla pronuncia in rassegna.

Procedendo nella loro indagine, i giudici costituzionali hanno ulteriormente evidenziato che la finalità dell'esenzione è quella di favorire la trasmissione dell'impresa ai discendenti della famiglia, ponendo l'accento sul fatto che il beneficio non è rivolto direttamente all'azienda come oggetto, ma è finalizzato specificamente a garantire la continuità dell'impresa a vantaggio dei successori al momento del passaggio generazionale.

In questo contesto, è inoltre formulata un'importante affermazione che mette in luce come «tale scopo della norma si ricava, innanzitutto, dal suo contenuto testuale, il quale, da un lato, riguarda esclusivamente i complessi aziendali, le partecipazioni societarie e le azioni; dall'altro, subordina il godimento dell'agevolazione alla condizione che i discendenti «proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o mantengano il controllo» per un periodo minimo di cinque anni». Dopo aver chiarito i principi teleologici che, secondo la Corte, avrebbero dovuto orientare la stesura della norma in questione, l'analisi approfondisce ed evidenzia, in termini generali, come tale agevolazione possa, almeno in teoria, mitigare il peso fiscale durante la fase di passaggio generazionale. Tuttavia, la Consulta rileva altresì che, in concreto, tali effetti non si verificano sempre, dal momento che la norma, per espressa previsione legislativa, si applica senza richiedere una valutazione effettiva delle dimensioni aziendali o delle eventuali difficoltà economiche contingenti.

Partendo da tali premesse, i giudici costituzionali giungono a formulare una critica diretta, affermando che «risulta eccessivo che anche trasferimenti di grandi imprese, di loro rami o di quote societarie, del valore di centinaia di milioni o addirittura miliardi di euro, siano interamente esentati dall'imposta, anche quando i beneficiari sono pienamente in grado di sostenere l'onere fiscale».

Attraverso queste riflessioni, la Corte Costituzionale ha quindi evidenziato l'opportunità di rivedere un'esenzione che appare «in parte disallineata rispetto all'obiettivo, senz'altro degno di tutela, di garantire la sopravvivenza dell'impresa ed evitare, dunque, la dispersione di quei valori sociali che le sono propri, e che derivano dalla sua capacità di generare utilità sociale in molteplici forme e modalità».

Le osservazioni dei giudici delle leggi (pare opportuno rammentare che, stante la sua funzione di indirizzo, i principi affermati dalla Corte costituzionale sono naturali punti di

volare la successione generazionale nelle imprese italiane, molte delle quali sono a conduzione familiare. In un sistema ereditario che vieta generalmente i patti successori (art. 458 c.c.), il patto di famiglia rappresenta un'eccezione significativa, permettendo all'imprenditore di designare, in vita, uno o più discendenti nel trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, mitigando conflitti tra eredi. Questo strumento presenta vantaggi economici e sociali, incentivando la continuità delle imprese familiari, elemento cruciale nel contesto economico italiano. Sul piano tributario, il patto è soggetto a specifiche agevolazioni, tra cui l'esenzione dall'imposta di donazione (ricorrendo talune condizioni), recentemente precisate dal d.lg. n. 139/2024. Tuttavia, l'interpretazione delle anzidette agevolazioni ed alcune ambiguità applicative sotto il profilo fiscale non solo, ma anche civilistico, hanno generato dibattiti dottrinali e giurisprudenziali, adombrando la necessità di una riforma strutturale delle norme successorie anche allo scopo di supportare meglio il passaggio generazionale delle PMI che rappresentano la realtà più diffusa sul territorio del nostro Paese.

This study examines the family pact, a legal instrument introduced into the Italian legal system in 2006 (Article 768 *bis* et seq. of the Italian Civil Code) with the aim of facilitating generational succession in Italian businesses, many of which are family-run. In an inheritance system that generally prohibits agreements on succession (Article 458 of the Civil Code), the family pact is an important exception, as it allows the entrepreneur to designate one or more descendants to transfer the company or shares in the company during his or her lifetime. This reduces conflicts between heirs. This instrument offers economic and social benefits by promoting the continuity of family businesses, which are

riferimento dell'interpretazione delle norme tributarie) risultano pertanto rilevanti nell'ambito della presente trattazione, poiché costituiscono un elemento significativo per l'interpretazione della norma in esame. Infatti, tramite la critica formulata rispetto alla struttura dell'art. 3, co. 4-ter, incentrata sulla *ratio* della norma, la Consulta sembra avere – neppure troppo implicitamente – riconosciuto che, a ben vedere, il testo normativo risulta sufficientemente chiaro nel delimitare l'ambito applicativo; ciò nonostante, secondo la Corte, esso delineerebbe un perimetro di applicazione eccessivamente esteso.

Analogamente, i successivi rilievi della Corte sono in linea con questa visione: essa osserva, infatti, che anche in Germania le norme volte a facilitare il passaggio generazionale si distinguono per un'eccessiva ampiezza, al punto che il Tribunale Costituzionale tedesco ha dichiarato la loro incostituzionalità in quanto incompatibili con il principio di uguaglianza.

Pertanto, con riguardo agli aspetti rilevanti in questa sede, emerge dall'analisi del giudice delle leggi una certa critica nei confronti dell'operato legislativo e, in particolare, rispetto alla discrezionalità con cui è stato esercitato. Tuttavia, è noto che tale discrezionalità può essere sottoposta a censura dal giudice costituzionale solo in presenza della violazione di un principio costituzionale, come potrebbe essere, in questo caso, il principio di uguaglianza.

Chissà se ciò potrà in futuro costituire un ulteriore spunto di riflessione per il legislatore italiano.

of crucial importance in the Italian economic context. In terms of taxation, the pact is subject to specific concessions, including exemption from gift tax (under certain conditions), an issue recently clarified by Legislative Decree 139/2024. However, the interpretation of the aforementioned concessions and certain ambiguities in their application, not only from a fiscal point of view but also from a civil law point of view, have given rise to doctrinal and jurisprudential debates. These debates highlight the need for a structural reform of the succession rules in order to better support the generational transfer of SMEs, which is the most widespread reality in Italy.

FEDERICO TARINI*

La legge di bilancio e i redditi diversi “immobiliari”: costituzione e cessione di diritti reali di godimento e plusvalenze “Superbonus”

SOMMARIO: 1. Premessa. – Sezione I: Cessione e costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili. – 2. La cessione e la costituzione di diritti reali di godimento: il quadro normativo prima del 1° gennaio 2024. – 3. *Segue*. I chiarimenti della prassi amministrativa in relazione al regime previgente. – 4. La modifica normativa: l'intervento della legge di bilancio. – 5. Le ricadute derivanti dal nuovo assetto normativo. – Sezione II: Le Plusvalenze da superbonus. – 6. Le nuove plusvalenze da superbonus. – 7. Condizioni applicative: la cessione a titolo oneroso. – 8. *Segue*: gli interventi Superbonus. – 9. *Segue*. Il requisito temporale. – 10. Cause di esclusione. – 11. Decadenza dal Superbonus e clausola di salvaguardia. – 12. Fruizione parziale del Superbonus. – 13. Il calcolo della base imponibile. – 14. Conclusioni.

1. Premessa

La legge di bilancio per il 2024¹ ha introdotto alcune importanti novità in materia di tassazione dei redditi diversi derivanti da operazioni di natura immobiliare realizzati da persone fisiche fuori dall'esercizio di impresa, arti e professioni.

In particolare, la l. 213/2023, da un lato, ha modificato il trattamento impositivo previsto per la cessione e la costituzione di diritti reali di godimento, da tempo al centro di un acceso dibattito. Dall'altro lato, essa ha altresì previsto l'assoggettamento a tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili oggetto, nel corso del decennio precedente, di interventi rientranti nel perimetro applicativo del c.d. “Superbonus”².

* Assegnista di Ricerca, Università di Bologna.

¹ L. 30 dicembre 2023, n. 213.

² Il Superbonus, più volte modificato e prorogato dal 2020 ad oggi, è stato introdotto dall'art. 119 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, il quale ha ampliato la misura percentuale, fino al 110%, delle detrazioni fiscali preesistenti per interventi quali, *in primis*, la riqualificazione energetica (“Ecobonus”), la messa in sicurezza sismica (“Sismabonus”), l'installazione di impianti fotovoltaici e la ristrutturazione delle facciate. Oltre a ciò, la medesima norma ha introdotto due particolari strumenti per facilitare il godimento dell'agevolazione quali

Nelle pagine che seguono, partendo dalla normativa e dalla prassi pre-vigente, si tenterà quindi di fornire un quadro completo e sistematico idoneo a guidare l'interpretazione e la futura applicazione delle nuove disposizioni.

*Sezione I: Cessione e costituzione di diritti reali di godimento
su beni immobili*

2. *La cessione e la costituzione di diritti reali di godimento: il quadro normativo prima del 1° gennaio 2024*

Il regime impositivo della cessione e della costituzione di diritti reali³ di godimento⁴ trova la propria regolamentazione agli artt. 9, co. 5 e 67, co. 1, lett. h) del t.u.i.r.

Segnatamente, il co. 5 dell'art. 9 disponeva, prima dell'intervento della legge di bilancio, che «Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società»⁵.

la cessione del credito e lo sconto sul corrispettivo. Per una ricostruzione dettagliata del funzionamento e del meccanismo applicativo dello strumento si rinvia ad AA.Vv., *Superbonus e bonus edilizi*, Milano, 2022; E. ZANETTI e A. ZENI, *Superbonus e gli altri bonus edilizi*, Milano, 2024.

³ Da un punto di vista civilistico, pur in assenza di una espressa definizione, i diritti reali possono essere definiti come un numero chiuso di diritti che «conferiscono un potere immediato e assoluto sulla cosa e caratterizzati da immediatezza, absolutezza e inerenza» (M. BIANCA, *Diritto civile*, VI, 2017, 85). Per un'analisi dettagliata della materia dal punto di vista del diritto civile, si rinvia a M. COMPORTI, *Contributo allo studio del diritto reale*, Milano, 1977; L. BIGLIAZZI GERI, U. BRECCIA, U. NATOLI e F.D. BUSNELLI, *Diritto civile*, II, Torino, 1988; M. COMPORTI, Voce *Diritti reali (Diritto civile)*, in *Enc. giur.*, XI, Roma, 1989; M. COMPORTI, *I diritti reali in generale*, in *Tratt. Cicu*, Messineo, Milano, 2011.

⁴ Trattasi, nello specifico, dei diritti di uso, abitazione, servitù, superficie ed enfiteusi, ai quali si aggiunge il diritto di usufrutto, seppure, come si vedrà, oggetto di una diversa regolamentazione dal punto di vista fiscale.

⁵ Per quanto riguarda, invece, l'imposizione indiretta, nell'imposta di registro il trasferimento dei diritti reali di godimento non solo è pacificamente equiparato al trasferimento del diritto di proprietà, ma non si può altresì rilevare alcuna distinzione fra le ipotesi di costituzione o cessione di tali diritti. Difatti, mentre nell'imposizione diretta l'assimilazione è affidata ad una disposizione *ad hoc*, nell'imposta di registro le due fattispecie (piena

Trattasi, quindi, di una presunzione assoluta in virtù della quale la cessione e la costituzione di diritti reali di godimento devono essere assoggettate al medesimo trattamento impositivo previsto per il trasferimento a titolo oneroso della piena proprietà dei medesimi beni.

Quindi, tali operazioni, se effettuate da persone fisiche non esercenti attività di impresa, arte o professione⁶, erano (e, come si vedrà, rimangono tutt'ora, seppur in parte) idonee a determinare l'insorgere di plusvalenze immobiliari ex art. 67, co. 1, lett. b), t.u.i.r. tassabili, a mente del successivo art. 68, in base alla «differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo»⁷.

Occorre sin da ora evidenziare che l'art. 9, co. 5, t.u.i.r., nella sua versione *ante*-modifiche, non operava alcuna distinzione fra costituzione, da intendersi quale creazione del diritto reale mediante compressione della piena proprietà, e cessione, ossia trasferimento a titolo oneroso di un diritto reale già costituito a favore di un terzo⁸. Dunque, in entrambi i casi, non solo si rendeva applicabile il trattamento impositivo previsto dall'art. 67, co. 1, lett. b) (e le relative condizioni ivi previste), ma i contribuenti

proprietà, da un lato, e diritti reali di godimento, dall'altro) sono trattate congiuntamente senza alcun discrimine circa il modo di costituzione. Ne è un chiaro e lampante esempio l'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986 a mente del quale sono soggetti a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'aliquota del 9%, gli «Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi». Sul tema, A. BUSANI, *Imposta di Registro*, Milano, 2022, 1428.

⁶ Si ricorda, a fini di completezza espositiva, che l'equiparazione operata dall'art. 9, co. 5, t.u.i.r. trova applicazione anche in relazione ai soggetti che realizzano redditi d'impresa. Chiaramente, in questa ipotesi, non troverà applicazione l'art. 67, bensì l'art. 86, t.u.i.r.

⁷ Ampia è la dottrina sulle plusvalenze immobiliari “ordinarie”. Fra i tanti, si rinvia a G. FANZINI, *Le plusvalenze immobiliari*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. Tesaro, II, Torino, 2004, 947; F. CIANI, *Redditi diversi: le plusvalenze immobiliari (circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate)*, in *Fisco*, 2007, 1002; A. MONTESANO, *La nuova disciplina delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di immobili da parte di privati*, in *Fisco*, 2007, 1840; D. STEVANATO, *Plusvalenze immobiliari: questioni attuali e aspetti problematici*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3609; M. BASILAVECCHIA e M.C. CIGNARELLA, *Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte*, in *CNN*, Studio n. 45-2011/T, 2011; M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2020, 1106.

⁸ Circ. 20 aprile 2018, n. 6: «si ritiene che alla costituzione ed alla cessione di diritti reali di superficie deve essere comunque applicata la normativa prevista per le cessioni a titolo oneroso e, in particolare, quella contenuta negli articoli 67 e 68 del t.u.i.r.». Con altre parole, anche Ris. 12 luglio 2023, n. 381.

potavano altresì optare, sia in caso di cessione che di costituzione, per il regime di imposizione sostitutiva nella misura del 26%.

Faceva eccezione alla disciplina generale il solo diritto di usufrutto, il cui trattamento impositivo era (e, come si vedrà, è tutt'ora), disciplinato dalla lett. h) del medesimo art. 67, a mente della quale costituivano redditi diversi quelli derivanti dalla "concessione" in usufrutto del bene.

Rinviando alla sezione successiva le considerazioni attinenti all'interpretazione del concetto di "concessione", due sono le principali differenze fra le fattispecie.

In primo luogo, mentre, la lett. b) dell'art. 67 assoggetta ad imposizione le sole plusvalenze, la lett. h) comporta l'imponibilità dell'intero importo derivante dalla concessione del diritto di usufrutto. Difatti, mentre la plusvalenza *ex* art. 67, lett. b) impone di individuare la base imponibile a mente dell'art. 68, la lett. h) richiede di applicare l'art. 71, co. 2, t.u.i.r., a mente del quale «I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del co. 1 dell'articolo 81 [ora 67] sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione».

In secondo luogo, l'imponibilità della plusvalenza è subordinata all'integrazione di alcuni specifici requisiti quali la cessione nel quinquennio e l'edificabilità del terreno. Al contrario, la lett. h) dell'art. 67 ritiene i redditi diversi ivi elencati sempre imponibili, non essendo richiesto alcun requisito ulteriore rispetto alla mera "concessione" dell'usufrutto.

Da ultimo, ma certamente non per importanza, solo le plusvalenze immobiliari possono beneficiare del regime di imposizione sostitutiva *ex* art. 7, co. 1, l. 448/2001⁹.

Pertanto, come emerge limpidamente da queste prime sintetiche considerazioni, l'inquadramento di un'operazione nell'una o nell'altra categoria può avere sensibili ripercussioni sul carico impositivo associato.

3. Segue. *I chiarimenti della prassi amministrativa in relazione al regime previgente*

Nel corso del tempo, l'Amministrazione Finanziaria è più volte intervenuta per chiarire alcuni aspetti centrali della materia.

Tralasciando, in questa sede, le questioni attinenti all'emersione di plu-

⁹ La disposizione fa infatti riferimento alle sole plusvalenze di cui all'art. 81 (ora 67), lett. a) e b) (ora anche *b.bis*).

svalenze in capo a soggetti esercenti attività d'impresa¹⁰, occorre innanzitutto ricordare la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate in tema di cessione di un diritto reale di godimento non acquisito in forza di acquisto a titolo oneroso, ma di un atto traslativo a titolo originario.

Sin dalle prime elaborazioni, l'art. 9, co. 5 (e, di rimando, l'art. 67, co. 1, lett. b), t.u.i.r.) è stato ritenuto applicabile solo nell'ipotesi in cui il diritto reale fosse stato precedentemente acquistato a titolo oneroso¹¹, non potendosi la norma estendere anche agli acquisti a titolo originario. Tuttavia, l'assenza di un costo oggettivamente determinabile e direttamente riferibile al diritto ceduto non comportava la non imponibilità della cessione.

In un primo momento, l'Agenzia delle Entrate era infatti giunta a considerare i trasferimenti a seguito di acquisizione a titolo originario quali fattispecie idonee ad essere tassate a mente dell'art. 67, co. 1, lett. l), t.u.i.r., ovverosia redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Dunque, «ai fini della determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione, trova applicazione la disposizione recata dall'articolo 71, co. 2, del t.u.i.r.. In particolare, il reddito da sottoporre a tassazione è costituito dalla differenza fra l'ammontare per-

¹⁰ Si possono ricordare, ai fini di mera completezza espositiva, i chiarimenti forniti circa la distinzione fra diritti reali costituiti a tempo determinato e a tempo indeterminato. Per un'analisi della tematica, si veda G. FERRANTI, *Cambia il regime IRPEF dei redditi derivanti dalla costituzione dei diritti reali di godimento*, in *Fisco*, 2024, 4435.

¹¹ Ris. 31 marzo 2003, n. 78, secondo la quale la cessione di beni immobili acquistati a titolo originario non può essere ricondotta fra le fattispecie ricomprese nell'[allora]attuale articolo 67, co. 1, lettera b), del t.u.i.r. Sul tema, si veda anche Circ. 19 dicembre 2013, n. 36, la quale afferma che «Tale soluzione interpretativa trova riscontro nella ratio della disposizione in commento, la quale ha la finalità di sottoporre a tassazione le cessioni di beni immobili che, effettuate entro un quinquennio dall'acquisto o costruzione, possono dare luogo ad operazioni di carattere speculativo. Solo a tal fine, la medesima disposizione reca la presunzione per cui, laddove sia decorso più di un quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione del bene immobile, la successiva cessione da parte del proprietario del bene non determina alcun fenomeno speculativo da assoggettare a tassazione. (...) La costituzione a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie), non determina invece alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario, e, pertanto, non estingue ulteriori (seppure, naturalmente, eventuali) vicende speculative sul bene. Il concedente il diritto reale di godimento, infatti, una volta riacquisita la piena proprietà del bene, avrebbe, ad esempio, la facoltà di costituire nuovamente diritti reali sullo stesso, seguitando così a sfruttarne la potenzialità reddituale, ovvero a cederne l'intera proprietà, incassando corrispettivi che sarebbero sempre ed in ogni caso esenti da tassazione, in quanto detentore del bene da oltre un quinquennio». Sul tema, si veda anche Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC), 2 aprile 2012, nota di comportamento n. 183.

cepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione»¹².

La posizione amministrativa, reiterata anche in sede di interrogazione parlamentare¹³, non fu però accolta dalla Suprema Corte. Secondo la Cassazione, infatti, «il reddito afferente tale corrispettivo non può essere inquadrato tra i redditi diversi ed in particolare tra quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere di cui all'art. 81, lett. l), (ora 67) del t.u.i.r., in quanto, da un lato, la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, correlata all'art. 9, co. 5 del t.u.i.r., non consente, neanche, l'applicazione dell'art. 67, lett. l), del t.u.i.r., in relazione all'obbligo di permettere (concedere a terzi l'utilizzo del terreno), e, dall'altro lato, i redditi determinati dall'assunzione di obblighi, cui fa riferimento tale ultima disposizione, vanno ricollegati specificamente a diritti personali, piuttosto che a diritti reali»¹⁴.

Sulla base di queste indicazioni, l'Agenzia delle Entrate modificò quindi la propria interpretazione¹⁵ giungendo ad affermare che, nel caso il diritto reale «sia concesso senza un precedente acquisto a titolo oneroso, la plusvalenza sarà determinata individuando il prezzo di acquisto originario del diritto secondo un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell'area fabbricabile e il corrispettivo percepito per la costituzione del diritto di superficie [o altro diritto reale di godimento], da applicare al costo originario di acquisto del terreno»¹⁶.

Uno degli aspetti più rilevanti affrontati nel corso del tempo dalla prassi amministrativa è però indubitabilmente rappresentato dalla annosa questione attinente all'interpretazione del concetto di “concessione” utilizzato dall'art. 67, co. 1, lett. h), t.u.i.r.

Segnatamente, ferma la generale irrilevanza, ai fini dell'art. 9, co. 5, t.u.i.r., della distinzione fra cessione e costituzione, la dottrina si è a lungo

¹² Circ. 36/2013.

¹³ Interrogazione parlamentare del 15 settembre 2016, n. 5-09475.

¹⁴ Cass. 4 luglio 2014, n. 15333, commentata da F. MAZZA e A. ROVAGNATI, *Per la costituzione e il trasferimento di diritti di superficie vale la disciplina fiscale delle cessioni di proprietà*, in *Corr. Trib.*, 2014, 2963. Conf. Cass. 7 giugno 2018, n. 1487 e CTP Reggio Emilia, 222/2017.

¹⁵ Circ. 20 aprile 2018 n. 6/E. La circolare si occupa espressamente del solo diritto di superficie. Tuttavia, non vi è ragione che impedisce di estendere le considerazioni ivi contenute anche agli altri diritti reali fatta eccezione, chiaramente, per il diritto di usufrutto.

¹⁶ Tale approdo interpretativo è stato in seguito accolto anche dalla giurisprudenza (Cass. 2 febbraio 2021, n. 2238, Cass. 1° marzo 2022, n. 6622, e Cass. 8 agosto 2022, n. 24406). Sul tema, si veda anche G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *Redditi da costituzione dei diritti reali di godimento*, in *Fisco*, 2024, 612.

interrogata se il termine “concessione” dovesse essere inteso come riferibile a solo una delle due fattispecie, rendendo quindi applicabile l’art. 9, co. 5, in relazione all’ipotesi inversa.

Secondo il notariato, tale interrogativo doveva trovare una risposta di segno affermativo essendo la concessione un sinonimo di “cessione” del diritto, con la conseguente riconducibilità della costituzione dell’usufrutto all’art. 9, co. 5, t.u.i.r. e, quindi, ricorrendone i presupposti, all’art. 67, co. 1, lett. b)¹⁷.

Tale impostazione non ha però trovato accoglimento nella prassi amministrativa, ritornata sul tema poco prima dell’intervento della legge di bilancio.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, infatti, il termine concessione sarebbe «adoperato in senso atecnico in riferimento a tutti gli atti giuridici aventi l’effetto di trasferire ad altri la potenzialità reddituale di un immobile». Pertanto, sia la cessione che la costituzione dell’usufrutto dovevano essere tassate a mente dell’art. 67, co. 1, lett. h)¹⁸.

Si tratta di una posizione estremamente discutibile. Essa non solo crea un’evidente ed ingiustificata disparità di trattamento fra usufrutto e altri diritti reali, ma si pone altresì in contrasto con la ratio della disposizione stessa.

Non è infatti un caso che la “concessione” dell’usufrutto sia posta al fianco della sublocazione. Difatti, «Tale fattispecie è caratterizzata dalla presenza del conduttore che dalla sub locazione del bene immobile trarrà un reddito diverso anziché un reddito fondiario (come è invece quello che si consegue in caso di locazione) (...). Nello stesso tempo il cedente usufruttuario (che si pone sullo stesso piano del conduttore che sub loca), nel caso in cui ceda il medesimo diritto di usufrutto, maturerà un reddito diverso ex art. 67 lett. h) anziché una plusvalenza»¹⁹.

Deve inoltre essere rilevata l’evidente contraddittorietà del ragionamento seguito dall’Agenzia, la quale sembra fondare il proprio convincimento su un documento di prassi pubblicato nel 1993.

¹⁷ L. BELLINI, *Finanziaria 2006 Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari*, in CNN, Studio 60-2006/T, 2006: «La cessione della nuda proprietà e la cessione del diritto di usufrutto ricadono nella fattispecie dell’art. 67, co. 1, lett. b), mentre la cessione da parte dell’usufruttuario dell’usufrutto, costituito a suo favore dall’attuale nudo proprietario, rientra nella fattispecie prevista nella lett. h) dello stesso articolo». Sul tema, anche V. MASTROIACOVO, *Risposta a quesito n. 52/2016*; F. RAPONI, *Novità in materia di plusvalenze immobiliari: aspetti notarili*, in CNN, Studio 32-2017/T, 2017; M. BASILAVECCHIA e M.C. CIGNARELLA, *Plusvalenze immobiliari: lo stato dell’arte*, cit.

¹⁸ Ris. 12 luglio 2023, n. 381, la quale, a sua volta, richiama la Ris. 12 gennaio 1993, n. 20.

¹⁹ F. RAPONI, *Novità in materia di plusvalenze immobiliari*, cit., v. nota 16.

Senonché, già a partire dal 2002, l'Agenzia, seppure in tema di rivalutazione, affermava espressamente come questa dovesse essere applicata anche «all'usufruttuario, atteso che anche tale soggetto, per effetto del principio recato dall'articolo 9, co. 5, del t.u.i.r., secondo cui "Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento...", in caso di cessione a titolo oneroso del proprio diritto, può realizzare una plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 81, co. 1, lett. b), del t.u.i.r.»²⁰.

Appare quindi quantomeno illogico fondare il proprio convincimento su una posizione ampiamente superata senza dar conto delle ragioni alla base di questo ulteriore revirement amministrativo.

4. *La modifica normativa: l'intervento della legge di bilancio*

Come rilevato in premessa, il quadro normativo descritto nei paragrafi precedenti è stato parzialmente modificato ad opera dell'art. 1, co. 92, Legge di bilancio 2024.

Essa, intervenendo sul testo dell'art. 67, co. 1, lett. h), ha infatti esteso la disciplina prevista per la concessione del diritto di usufrutto anche alla "costituzione degli altri diritti reali"²¹. Al contempo, al fine di coordinare tale modifica con il dato dell'art. 9, co. 5, t.u.i.r., l'equiparazione ivi prevista è stata limitata ai soli casi «laddove non è previsto diversamente».

In altre parole, ci si trova oggi dinnanzi ad un regime "a doppio binario" suscettibile di determinare un differente trattamento impositivo a seconda che il diritto reale derivi da un'operazione di costituzione o

²⁰ Tale posizione è stata successivamente confermata, seppur indirettamente, dalla Ris. 20 luglio 2009, n. 188/E.

²¹ Il testo del nuovo art. 67, co. 1, lett. h), t.u.i.r. così recita: «Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: (...) h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi».

di cessione. Diviene quindi imperativo individuare un criterio discrezionale idoneo a consentire una distinzione tra le due fattispecie²².

In assenza di espresse indicazioni a livello normativo o di prassi, secondo alcuni dei primi commentatori²³, esso potrebbe essere identificato facendo riferimento alla tradizionale dogmatica civilistica²⁴, la quale si basa sulla novità o preesistenza del diritto rispetto al trasferimento.

Pertanto, la costituzione dovrebbe essere individuata in corrispondenza di una compressione della piena proprietaria da parte del proprietario tramite, appunto, la creazione di un diritto reale minore precedentemente non esistente. *Ex adverso*, la cessione sarebbe ravvisabile nelle ipotesi di trasferimento del preesistente diritto reale dal primo beneficiario a favore di un terzo²⁵.

Questa ricostruzione, seppur corretta dal punto di vista civilistico, non convince la prassi notarile poiché ritenuta eccessivamente formale²⁶ e, quindi, inidonea a valorizzare adeguatamente le ipotesi più “sfumate” come, ad esempio, quella della “frammentazione” del diritto reale minore²⁷.

Sarebbe quindi preferibile prendere in considerazione, a prescindere dal nomen iuris del negozio, gli effetti prodotti dal medesimo,

²² Si tratta, chiaramente, di una indagine che si rende superflua in relazione a quei diritti reali di godimento insuscettibili di cessione, fra i quali si possono ricordare, ad esempio, la servitù e il diritto di abitazione.

²³ Sembra propendere in questa direzione C. GRAZIOLI, *La tassazione dei redditi derivanti dalla costituzione di diritti reali di godimento*, in *Federnotizie* del 7 febbraio 2024, il quale evidenzia che: «Quindi nel caso in cui il titolare della piena proprietà di un immobile costituisca un diritto reale di godimento a favore di un terzo, il corrispettivo costituirà reddito diverso ex art. 67, co. 1, lett. h) del t.u.i.r. Invece laddove Tizio, già titolare del diritto reale di godimento, venda a Sempronio l'anzidetto diritto si dovrebbe rientrare nel perimetro degli artt. 67, co. 1, lett. b) ora anche b-bis) e 68 t.u.i.r. e quindi la cessione sarebbe assoggettata al regime delle plusvalenze (con le relative esclusioni in relazione alla natura del bene, al tempo dall'acquisto, ai lavori eseguiti)». Sul tema, anche G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *Redditi da costituzione dei diritti reali di godimento*, in *Fisco*, 2024, 612, i quali, tuttavia, limitano l'applicabilità di siffatta ricostruzione ai soli diritti reali di godimento diversi dall'usufrutto.

²⁴ E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1960: «L'acquisto costitutivo, in realtà, dà vita ad un diritto nuovo, diverso da quello preesistente che lo qualifica; si differenzia pertanto dall'acquisto traslativo».

²⁵ Ad esempio, è costituzione la concessione del diritto di superficie da parte del pieno proprietario, mentre è cessione la vendita da parte del primo titolare della proprietà superficaria a favore di un soggetto terzo.

²⁶ F. RAPONI, *Il regime impositivo dei redditi diversi in caso di costituzione di diritti Reali di godimento*, in *CNN, Studio n. 14-2024/T*, 2024.

²⁷ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla costituzione del diritto di abitazione da parte del titolare del diritto di usufrutto.

valutando se, a seguito dell'atto traslativo, permanga in capo al cedente una qualche posizione giuridica connessa al diritto ceduto.

Così ragionando, solo la totale cessazione del diritto in capo al cedente darebbe vita a una cessione. Qualora, invece, il trasferimento non estingua integralmente la posizione soggettiva del cedente l'operazione dovrebbe essere inquadrata all'interno della costituzione²⁸.

Indipendentemente dall'approccio esegetico adottato, rimane però aperto il problema dell'interpretazione del concetto di concessione, ancor oggi riferibile al solo diritto di usufrutto.

Il legislatore, infatti, non solo ha perso un'utile occasione di fare chiarezza sul punto, ma ha altresì ulteriormente complicato il panorama legislativo ravvicinando tale operazione alla costituzione degli altri diritti reali.

La dottrina notarile, superando i chiarimenti in precedenza forniti, ritiene oggi che l'inclusione della costituzione degli altri diritti reali all'interno della lett. h) consenta di interpretare il concetto di concessione come riferibile alla sola costituzione del diritto di usufrutto²⁹.

Continuare ad interpretare la norma sulla base delle indicazioni sino ad ora fornite dalla prassi amministrativa significherebbe quindi applicare un trattamento differenziato non tanto ad uno specifico diritto reale (l'usufrutto), ma ad una singola tipologia di operazione in relazione al medesimo (cessione dell'usufrutto).

Al contempo, la stessa formulazione letterale della norma sembrerebbe escludere una qualsiasi riferibilità della stessa alle cessioni. L'utilizzo della terminologia "degli altri" riconduce, secondo la visione del notariato, le operazioni aventi ad oggetto il diritto di usufrutto all'interno della medesima categoria, ovverosia quella della costituzione.

²⁸ Secondo F. RAPONI, *Il regime impositivo dei redditi diversi in caso di costituzione di diritti Reali di godimento*, cit., 8, l'intento: «del legislatore della novella sembrerebbe essere stato, infatti, quello di tassare, attraverso la previsione dell'imposizione della costituzione onerosa tra i redditi diversi, la circolazione della ricchezza derivante dalla produttività nel tempo del diritto e del bene che ne forma oggetto. La qual cosa lascerebbe presupporre che lo stesso soggetto disponente abbia conservato l'esercizio delle facoltà connesse al diritto residuo di cui sia rimasto titolare e ciò anche sul piano fiscale. Viceversa, con riferimento alle cessioni onerose la ratio sarebbe quella di assoggettare a imposta (plusvalenza) il guadagno derivato a tantum dall'operazione, che in senso tributario deve intendersi definitiva, non essendo più possibile lo sfruttamento economico del bene da parte del soggetto disponente».

²⁹ F. RAPONI, *Il regime impositivo dei redditi diversi in caso di costituzione di diritti Reali di godimento*, cit.; C. GRAZIOLI, *La tassazione dei redditi derivanti dalla costituzione di diritti reali di godimento*, cit.

Sarebbe quindi contrario al principio di uguaglianza ascrivere la sola cessione del diritto di usufrutto all'interno di una disposizione, quale la lett. h) dell'art. 67, ormai indubitabilmente dettata per la sola fattispecie aventi ad oggetto la costituzione dei diritti reali di godimento.

Pertanto, sembrerebbe possibile affermare che le modifiche apportate dalla legge di bilancio, seppur prive di sufficiente chiarezza, possano determinare un definitivo superamento di quell'asserito “atecnicismo” alla base dell'interpretazione amministrativa.

5. *Le ricadute derivanti dal nuovo assetto normativo*

La ricostruzione del quadro normativo precedente e successivo alla legge di bilancio consente di effettuare qualche considerazione generale circa le possibili ricadute derivanti dalla nuova formulazione degli artt. 67 e 9, co. 5 del t.u.i.r.

In particolare, stante l'assenza di alterazioni significative in materia di “cessione” di diritti reali di godimento, l'attenzione deve essere focalizzata sulla diversa fattispecie della costituzione dei medesimi, la quale oggi determina un carico impositivo radicalmente differente rispetto a quello applicabile fino al 31 dicembre 2023.

In primo luogo, mentre nel sistema previgente la costituzione dei diritti reali di godimento dava vita ad una plusvalenza imponibile, ora, in forza dell'art. 67, co. 1, lett. h), ci si troverà sempre dinnanzi ad un reddito diverso. Ne discende, quindi, un mutamento non solo terminologico e qualificatorio ma, soprattutto, rilevante ai fini della determinazione dell'imponibilità dell'operazione e della relativa base imponibile.

Si è infatti già avuto modo di evidenziare che, mentre l'art. 68 consente di prendere in considerazione, ai fini della determinazione della plusvalenza, tutti i costi inerenti, l'art. 71, applicabile anche alla lett. h) dell'art. 67, ammette la sole spese “specificamente” inerenti alla loro produzione.

A fronte di una relativamente agevole individuazione di questi costi in relazione alle operazioni relative alla cessione³⁰, la determinazione delle spe-

³⁰ Sono spese inerenti quelle legate “al “bene oggetto di cessione”; «*in tal modo acquistano rilevanza tutte quelle spese sostenute in quanto necessarie alla vita del bene ed alle vicende che la caratterizzano, compresi gli oneri tributari e le altre spese relative alla cessione dello stesso, le spese di costruzione, di manutenzione straordinaria e quelle volte ad incrementarne il valore*” (...) “nella categoria dei costi inerenti bisogna ricomprendere quindi i carichi fiscali assunti al momento dell'acquisto (imposte di registro, catastali e di

se inerenti in caso di costituzione del diritto non appare affatto semplice. Si tratta infatti di individuare spese che attengono ad un diritto non “preesistente” e che, quindi, difficilmente possono generare costi. Inoltre, i diritti reali di godimento, in quanto rapporti continuativi o di durata, sono, per loro stessa natura, diritti che tendono a non generare costi una tantum in fase di costituzione, ma, tipicamente, durante la fase di godimento degli stessi.

Difficile è anche il corretto inquadramento del concetto di “specificità” delle spese. Non solo il dato normativo non fornisce indicazioni in materia³¹, ma particolarmente complessa risulta l’individuazione del criterio discrezionale fra una spesa inerente ed una specificamente inerente.

Una seconda importante ricaduta derivante dalle modifiche normative discende dalle condizioni alle quali l’imponibilità dell’operazione è subordinata.

Come precedentemente rilevato, mentre l’imponibilità della plusvalenza ex art. 67, co. 1, lett. b), t.u.i.r. è subordinata al ricorrere di specifiche condizioni quali, ad esempio, la natura edificabile del terreno, la successiva lett. h) opera semplicemente al verificarsi dell’operazione ivi contemplata (costituzione del diritto), a nulla rilevando elementi ulteriori.

Il passaggio dalla costituzione dei diritti reali dalla lett. b) alla lett. h) impedisce altresì l’applicabilità di due importanti disposizioni di favore, ovvero la rivalutazione del valore ex art. 7, l. 448/2001 e l’imposizione sostitutiva ex art. 1, co. 496, l. 266/2005.

In entrambe le fattispecie le norme contengono un espresso riferimento non teso all’art. 67 t.u.i.r. nel suo complesso, quanto alla sola lett. b).

trascrizione), le spese notarili, le spese di manutenzione straordinaria (36) e le cd. “spese incrementative” di cui all’art. 13 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (37). Tali spese incrementative e le spese di manutenzione straordinaria vanno documentalmente provate al notaio, con le relative fatture dalle quali sarà possibile provare la tipologia e la natura degli interventi». Così M.C. CIGNARELLA, *Individuazione e calcolo delle plusvalenze immobiliari*, in *CNN, Studio n. 34/2006/T*. Sul tema, si veda anche M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020, 1260; G. ANDREANI, A. DODERO e G. FERRANTI, *Testo Unico Imposte sui Redditi*, Milano, 2022, 1396.

³¹ F. RAPONI, *Il regime impositivo dei redditi diversi in caso di costituzione di diritti Reali di godimento*, cit.: «Con riferimento agli atti costitutivi di diritti reali di godimento si palesano tutte le difficoltà nell’individuare quali possano essere tali “spese di produzione”, ossia quali possano essere le spese di produzione di un diritto reale atteso che si tratterebbe di quelle relative a un rapporto continuativo che non si esaurisce in un’utilità che può essere percepita anche una tantum. [...] fatte salve quelle che potrebbero essere estratte in via proporzionale dalle spese sostenute per acquistare la piena proprietà o il diritto reale di maggiore portata, non si avrebbe la possibilità di individuare ulteriori spese di produzione da portare a decremento dell’ammontare percepito».

*Sezione II: Le Plusvalenze da superbonus**6. Le nuove plusvalenze da superbonus*

Oltre alle modifiche in materia di cessione e costituzione di diritti reali di godimento, la l. 213/2023 ha altresì introdotto uno specifico regime di tassazione delle plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili interessanti, nel decennio antecedente al trasferimento, da interventi edilizi che hanno beneficiato del c.d. Superbonus³².

L'art. 1, co. 64, lett. a), n. 2), della legge di bilancio ha infatti aggiunto all'art. 67, co. 1 una nuova lettera *b-bis*), che così recita: «Sono redditi diversi (...) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo»³³. La medesima legge ha anche modificato il dato letterale del successivo art. 68 avente ad oggetto le modalità di determinazione della base imponibile delle plusvalenze.

Volendo individuare la ratio dell'intervento normativo, esso si pone in linea di continuità con il proprio precedente storico (art. 67, co. 1, lett. b), il quale introduce una «presunzione assoluta di speculatività (...) in virtù

³² Seppure il fenomeno possa sembrare, ad una prima lettura, un'ipotesi del tutto trascurabile, esso assume una propria importanza se si considera l'impatto che ha avuto il Superbonus nel corso degli ultimi quattro anni. Ciò emerge chiaramente da un rapido sguardo ai dati riportati dalla Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA), la quale, al 31 dicembre 2023, ha rilevato 461.433 edifici interessati dai lavori di efficientamento energetico, per un totale di circa 100 miliardi di investimenti.

³³ In forza dell'introduzione di tale disposizione, quindi, la precedente lett. *b-bis*) determina l'inapplicabilità del regime “ordinario” in materia di plusvalenze immobiliari, regolato dalla precedente lett. b) del medesimo art. 67. Tanto è vero che il legislatore, al fine di evitare l'insorgere di possibili problematiche interpretative, ha espressamente affermato che tale lett. b) trova applicazione solo “al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera *b-bis*)”.

della quale al contribuente non è consentito provare che la vendita degli immobili (...) non ha intento speculativo»³⁴.

La nuova lett. b-bis) sembra infatti essere volta a colpire specifiche ipotesi speculative idonee a generare ingenti ricchezze, ma che andrebbero esenti dall'ordinario regime di imposizione dettato per le plusvalenze immobiliari. Ciò in quanto la lett. b) dell'art. 67 subordina l'imponibilità delle plusvalenze ad alcuni specifici requisiti fra i quali, in primis, la circostanza che i beni ceduti siano stati «acquistati o costruiti da non più di cinque anni».

Conseguentemente, gli importanti aumenti di valore realizzati fruendo degli incentivi derivanti dal Superbonus andrebbero molto spesso esenti da tassazione creando quindi una finestra speculativa del tutto priva di ricadute fiscali.

Pertanto, è possibile affermare che la disposizione assume, oltre ad una spiccata valenza perequativa rispetto ai benefici derivanti dal Superbonus³⁵, anche una importante funzione antielusiva essendo diretta a colpire la maggior ricchezza derivante da vendite lucrative di abitazioni oggetto di interventi finanziati con l'agevolazione³⁶.

7. Condizioni applicative: la cessione a titolo oneroso

Addentrando ora nell'analisi dei profili applicativi della norma, l'indagine deve necessariamente partire dall'inquadramento delle operazioni che possono dar vita ad una plusvalenza.

Per fare ciò, occorre innanzitutto definire che cosa si intenda per «cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34»³⁷.

³⁴ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 1189.

³⁵ D. LIBURDI e M. SIRONI, *Nuova ipotesi di plusvalenze IRPEF derivanti dalla cessione di immobili che hanno beneficiato del Superbonus*, in *Fisco*, 2024, 524.

³⁶ F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbonus*, in *CNN, Studio n. 15-2024/T*, 6.

³⁷ Pertanto, come rileva F. RAPONI, *Indicazioni operative nella disciplina delle nuove fattispecie di plusvalenze da superbonus alla luce della circolare n. 13 del 13.06.2024*, in *CNN, Studio 90-2024/T*, 4, sono escluse dal campo applicativo dell'imposta anche le cessioni «poste in essere in adempimento agli obblighi assunti in sede di separazione o divorzio tra coniugi, anche se prevedano l'accollo di debiti/mutui o l'assunzione di specifici obblighi, perché sul piano reddituale avrebbero comunque un'efficacia neutrale».

Dal punto di vista strettamente contrattuale occorre innanzitutto evidenziare che è suscettibile di dar vita a una plusvalenza imponibile solo la prima cessione³⁸ a titolo oneroso, dovendosi quindi escludere qualsivoglia rilevanza di ogni trasferimento a titolo gratuito³⁹.

Sono quindi da ricomprendersi nel campo applicativo della norma non solo i trasferimenti eseguiti in forza di un contratto di vendita, ma anche in base a fattispecie quali, ad esempio, la permuta e il conferimento⁴⁰.

Va però precisato, come evidenziato anche dalla stessa prassi amministrativa, che non si realizza alcuna plusvalenza imponibile *ex art. 67 co. 1 lett. b-bis*) se l'immobile viene ceduto con contratto di vendita a rate con riserva della proprietà che preveda il pagamento dell'ultima rata dopo lo scadere del decennio dall'ultimazione degli interventi. In questo

³⁸ Non sono infatti idonee a generare plusvalenza le cessioni successive alla prima. Circ. 13 luglio 2024, n. 13/E: «si ritiene, infine, che la plusvalenza di cui all'articolo 67, co. 1, lettera b-bis), del t.u.i.r. si consegua solo in relazione alla prima cessione a titolo oneroso all'atto della quale i lavori si siano conclusi da non più di dieci anni e non anche alle eventuali successive cessioni dell'immobile».

³⁹ E. ZANETTI e A. ZENI, *Plusvalenze imponibili per immobili donati solo con interventi superbonus del donatario*, in *Eutekne.info*, 31 gennaio 2024 rilevano, in relazione agli immobili ricevuti per donazione o successione *mortis causa*, che: «l'interpretazione applicativa più aderente alla lettera della norma, con riguardo agli immobili ricevuti per donazione, sia quella che tali immobili rientrano nel presupposto imponibile di cui alla lett. b-bis) soltanto se gli interventi superbonus ultimati nei dieci anni precedenti alla data di cessione sono stati eseguiti dal donatario-cedente (e dagli altri aventi diritto), mentre non rilevano quelli eventualmente eseguiti *ante* donazione dal donante (e dagli altri aventi diritto), ancorché ultimati entro dieci anni a ritroso dalla data di cessione a titolo oneroso da parte del donante. Stando così le cose: - l'immobile, sul quale *ante* donazione il donante (o gli altri aventi diritto) ha eseguito interventi superbonus, che viene poi ceduto a titolo oneroso dal donatario (senza che questi, o gli altri aventi diritto, abbia eseguito a sua volta interventi superbonus), non rientrerebbe nel presupposto imponibile di cui alla lett. b-bis) dell'art. 67, co. 1 del t.u.i.r., nemmeno se gli interventi superbonus eseguiti dal donante (o dagli altri aventi diritto) *ante* donazione risultassero ultimati da meno di dieci anni dalla data di cessione titolo oneroso dell'immobile da parte del donatario; - l'immobile, sul quale *post* donazione il donatario (o gli altri aventi diritto) ha eseguito interventi superbonus, rientra nel presupposto imponibile di cui alla lett. b-bis) dell'art. 67 comma 1 del t.u.i.r. se gli interventi superbonus eseguiti dal donatario (o dagli altri aventi diritto) *post* donazione risultano ultimati da meno di dieci anni dalla data di cessione a titolo oneroso dell'immobile da parte del donatario (e, in questo caso, ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile si assume, quale prezzo di acquisto o costo di costruzione, quello sostenuto dal donante)». P. PARISI e P. MAZZA, *Plusvalenza da immobile: Superbonus imponibile nei dieci anni*, in *Prat. Fisc. & Prof.*, 2024, 58.

⁴⁰ Circ. 13/E/2024. In dottrina, F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbonus*, cit., 10.

caso, infatti, trascorrono più di dieci anni tra l'ultimazione dei lavori e l'acquisto della proprietà da parte dell'acquirente⁴¹.

In seconda battuta, è poi ovviamente necessario che l'immobile, nel decennio antecedente alla cessione, sia stato oggetto di interventi edilizi sui quali si è beneficiato dell'agevolazione Superbonus. Questo requisito, seppur apparentemente di semplice interpretazione, porta con sé una serie di importanti questioni che devono essere attentamente valutate.

In primo luogo, da un punto di vista strettamente soggettivo, occorre evidenziare che non è solo il proprietario dell'immobile a poter usufruire del bonus fiscale, ma anche soggetti privi di legami diretti con il bene. Così, ad esempio, possono godere dell'agevolazione anche il familiare convivente o il comodatario i quali, evidentemente, non sono titolari di alcun diritto reale sull'immobile oggetto degli interventi agevolati⁴².

Si potrebbe quindi essere portati a dubitare dell'imponibilità della plusvalenza nel caso in cui il cedente proprietario del bene non abbia direttamente e personalmente fruito del Superbonus.

Senonché la formulazione letterale della norma sembrerebbe valorizzare la sola circostanza oggettiva dell'esecuzione degli interventi agevolati, a nulla rilevando l'individuazione del soggetto che ha concretamente beneficiato del bonus fiscale.

Ed è proprio questa la soluzione che è stata accolta, oltre che dalla dottrina⁴³, anche dall'Agenzia delle Entrate⁴⁴ secondo la quale «in base al tenore letterale della norma, rilevano tutte le tipologie d'immobili che sono state oggetto degli interventi agevolati di cui al citato articolo 119, indipendentemen-

⁴¹ Ris. 16 luglio 2024, n. 154. A. MAURO, S. SANNA e A. ZENI, *Il patto di riservato dominio evita le plusvalenze su immobili con superbondus*, in *Eutekne.info* del 17 luglio 2024.

⁴² D. LIBURDI e M. SIRONI, *Nuova ipotesi di plusvalenze IRPEF derivanti dalla cessione di immobili che hanno beneficiato del Superbonus*, cit., 525: «i potenziali beneficiari persone fisiche che applicano il regime privatistico possono essere: - proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie); - coloro che detengono l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, e sono in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario; - i familiari del possessore o del detentore dell'immobile, individuati ai sensi dell'art. 5, co. 5, del t.u.i.r. (coniuge, componente dell'unione civile, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) nonché i conviventi di fatto».

⁴³ F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbondus*, cit., 11; M. ARIGLIANI, *Le plusvalenze immobiliari: "Superbonus" 2024*, in *Not.*, 2024, 202.

⁴⁴ Circ. 13 luglio 2024, n. 13/E. Sul tema anche D. LIBURDI e M. SIRONI, *Superbonus: serve un legame diretto tra beneficio fruito e contribuente per individuare le fattispecie plusvalenti?*, in *Fisco*, 2024, 1679.

te dalla circostanza che detti interventi siano stati effettuati sull’immobile dal proprietario “cedente” oppure dagli “altri aventi diritto” alla detrazione (a titolo di esempio, il conduttore, il comodatario, il familiare convivente, ecc.).».

Sempre dal punto di vista soggettivo, si deve poi ritenere del tutto irrilevante la modalità di fruizione della detrazione (fruizione diretta, sconto in fattura o cessione del credito)⁴⁵.

8. Segue. *Gli interventi Superbonus*

Un secondo ed ulteriore aspetto che merita di essere analizzato concerne la “tipologia” di intervento eseguito e la misura della relativa detrazione.

Per quanto attiene al primo profilo occorre infatti rammentare che gli interventi che danno diritto alle detrazioni da Superbonus possono essere divisi in due grandi macrocategorie: interventi trainati e interventi trainanti.

In linea di estrema sintesi, i lavori trainanti sono quelli la cui realizzazione è indispensabile ai fini dell’accesso al Superbonus⁴⁶; i lavori trainati, invece, sono quelli che da soli non bastano per accedere alla maxi-agevolazione, ma necessitano di essere associati ad un lavoro trainante.

Il profilo di maggiore rilievo, quantomeno ai fini qui di interesse, concerne però l’oggetto di detti interventi edilizi. Difatti, mentre gli interventi trainanti riguardano, generalmente, le c.d. parti comuni dell’edificio in cui è collocata l’unità immobiliare⁴⁷, gli interventi trainati sono tipicamente eseguiti direttamente sulla singola unità.

⁴⁵ G. RIZZI, *Le nuove plusvalenze IRPEF da “Superbonus”*, in *Federnotizie*, 3 gennaio 2024: «non viene richiesto (...) che si sia fruito anche dell’opzione per la cessione del credito di imposta o per lo sconto in fattura di cui all’art. 121 del d.l. 19/05/2020 n. 34 convertito con legge 17/07/2020 n. 77». Laddove il contribuente non abbia optato per lo sconto in fattura o la cessione del credito, l’ammontare rimanente della detrazione viene trasferito unitamente con l’immobile, salvo patto contrario fra le parti. Pertanto, come rilevano D. LIBURDI e M. SIRONI, *Nuova ipotesi di plusvalenze IRPEF derivanti dalla cessione di immobili che hanno beneficiato del Superbonus*, cit., 527, «sarà cura del precedente proprietario valutare in maniera più meditata l’opportunità di mantenere il diritto alla detrazione di imposta».

⁴⁶ Per una elencazione dei vari interventi si veda l’art. 119 del d.l. 34/2020 oltre alla Guida “Superbonus 110%” dell’Agenzia delle Entrate.

⁴⁷ Circ. 8 agosto 2020, n. 24/E: «Per quanto riguarda l’individuazione delle parti comuni interessate dall’agevolazione, è necessario far riferimento all’articolo 1117 del codice civile, ai sensi del quale sono parti comuni, tra l’altro, il suolo su cui sorge l’edificio, i tetti e i lastrici solari nonché le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all’uso e al godimento comune, come gli impianti per l’acqua, per il gas, per

Si tratta quindi di valutare se, ai fini dell'emersione di una plusvalenza imponibile *ex art. 67, co. 1, lett. b-bis*), rilevi o meno la classificazione e l'oggetto dell'intervento.

Secondo la dottrina notarile rientrerebbero nella nuova fattispecie esclusivamente quegli immobili direttamente interessati dagli interventi agevolati, a nulla rilevando l'eventuale realizzazione di lavori edilizi sulle parti comuni⁴⁸.

Sul piano strettamente letterale, la norma fa infatti riferimento a beni immobili "in relazione ai quali" il cedente ha beneficiato del Superbonus. Concetto, questo, che sembrerebbe sottintendere una stretta correlazione fra interventi ed unità immobiliare difficilmente rilevabile in caso di opere realizzate sulle sole parti comuni.

Ulteriore elemento a supporto di questa tesi potrebbe essere individuato nella stessa ratio della norma. Come già rilevato, la lett. b-bis) mira a colpire la plusvalenza derivante da maggior valore generatosi in forza del godimento del beneficio fiscale.

Gli interventi sulle parti comuni, seppur certamente idonei a valorizzare l'edificio nel suo complesso, non contribuiscono ad aumentare il valore della singola unità immobiliare.

Da ultimo, la conclusione a cui giunge la prassi notarile sarebbe supportata anche dal concetto di "cessione a titolo oneroso". Le parti comuni, così come definite dall'art. 1117 del Codice civile, non possono formare oggetto di autonoma cessione, ma seguono la proprietà dell'unità immobiliare⁴⁹. Dunque, avvallare la posizione interpretativa inversa, significherebbe legittimare una plusvalenza "obbligatoria", ovvero sia slegata da un qualsivoglia intento speculativo⁵⁰.

L'Agenzia, nella richiamata circolare 13/2024, è però giunta ad una conclusione radicalmente opposta. Viene infatti evidenziato come «non rilevi la tipologia d'interventi (trainanti o trainati) effettuati in relazione

l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condòmini. Il singolo condòmino usufruisce della detrazione per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici, in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e seguenti del codice civile».

⁴⁸ F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbonus*, cit., 17; D. LIBURDI e M. SIRONI, *Superbonus: serve un legame diretto tra beneficio fruito e contribuente per individuare le fattispecie plusvalenti?*, cit., 1680.

⁴⁹ M. DE GIORGI, *Il Condominio*, Padova, 2009; R. TRIOLA, *Il Condominio*, Milano, 2024.

⁵⁰ E. ZANETTI e A. ZENI, "Nuove" plusvalenze dalla cessione di immobili con "superbonus", in *Scheda n. 636.48 in Agg. 2/2024, Eutekne.info*.

all’immobile oggetto di cessione; in altri termini, non occorre, ai fini della verifica della sussistenza del presupposto impositivo di cui alla lettera *b-bis*) sopra citata, che sulla singola unità immobiliare siano stati effettuati anche interventi trainati, ma è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell’edificio di cui fa parte l’unità immobiliare ceduta a titolo oneroso».

In altre parole, ciò che rileva, secondo l’Amministrazione Finanziaria, non è tanto il tipo e l’oggetto dell’intervento, quanto la mera circostanza che lo stesso sia stato realizzato⁵¹.

Va però evidenziato che, così argomentando, non solo si finisce per comprendere nell’area dell’imponibile anche gli immobili strumentali (diversi, quindi, dai fabbricati abitativi), ma si impone altresì l’applicazione della plusvalenza anche nei confronti di quei soggetti che hanno subito la decisione della maggioranza in sede di approvazione dei lavori in assemblea di condominio⁵².

Un ultimo aspetto che merita di essere analizzato concerne il rapporto fra l’applicabilità della plusvalenza e l’importo dell’agevolazione. Ci si deve infatti chiedere se l’art. 67, co. 1, lett. *b-bis*), t.u.i.r. trovi applicazione solo qualora il bonus sia stato fruito nella misura del 110% ovvero se debbano essere presi in considerazione anche gli interventi che danno diritto ad una detrazione in misura inferiore⁵³.

Escludendo a priori qualsivoglia rilevanza degli interventi sisma ed ecobonus “ordinari” (*ex* d.l. 63/2013), l’Agenzia delle Entrate, ancora una volta, si focalizza sul solo dato oggettivo (godimento del Superbonus), ritenendo quindi superflua la misura dell’agevolazione⁵⁴.

⁵¹ Volendo argomentare le conclusioni a cui giunge l’Agenzia si può sottolineare, riprendendo il dato letterale, che, ferma la rilevanza della citata locuzione “in relazione ai quali”, la norma effettua un generico rinvio all’art. 119 del d.l. 34/2020 senza operare alcuna distinzione in base al tipo di intervento. In secondo luogo, un intervento eseguito sulle parti comuni, seppur non direttamente incidente sull’unità oggetto di cessione, ben potrebbe contribuire, seppur indirettamente, all’aumento di valore della medesima unità.

⁵² G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *L’Agenzia chiarisce solo in parte il regime delle plusvalenze da cessione di immobili agevolati con il Superbonus*, in *Fisco*, 2024, 2627.

⁵³ F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbonus*, cit., 20; D. LIBURDI e M. SIRONI, *Superbonus: serve un legame diretto tra beneficio fruito e contribuente per individuare le fattispecie plusvalenti?*, cit., 1680.

⁵⁴ Circolare 13/2024, 7: «Si evidenzia, inoltre, che la lettera *b-bis*) in argomento non fa alcun riferimento né alle diverse percentuali di detrazione potenzialmente spettanti (ai sensi dell’articolo 119 del decreto Rilancio), ridotte nel corso del tempo, né alle diverse possibili modalità di fruizione della detrazione (in dichiarazione, tramite opzione per la cessione del

Anche in questo caso, la soluzione amministrativa desta non poche perplessità. La norma ha quale scopo l'assoggettamento a tassazione del maggior valore conseguito a seguito degli interventi rientranti nel perimetro applicativo del Superbonus. La particolarità di questo bonus (e che, ragionevolmente, ha dato impulso alla modifica normativa) consiste proprio nella possibilità di realizzare l'intervento recuperando la totalità (o la quasi totalità) delle relative spese mediante il bonus fiscale (o sua monetizzazione tramite sconto in fattura o cessione del credito).

In altre parole, ciò che il legislatore vuole colpire non è tanto il maggior valore derivante dalla mera esecuzione di interventi agevolati, ma l'aumento di valore in assenza di una spesa allo stesso associato in virtù dell'utilizzo di una agevolazione in misura talvolta superiore al costo dell'intervento stesso (110%).

Questa lettura trova altresì conferma anche alla luce di una interpretazione logico sistematica della norma in combinato disposto con il (modificato) art. 68 avente ad oggetto le modalità di determinazione della base imponibile. Rinviano a quanto sarà in seguito precisato, tale disposizione prende in considerazione esclusivamente il bonus nella misura del 110%, lasciando quindi ad intendere l'irrilevanza delle percentuali diverse da questa.

Pertanto, imporre l'assoggettamento a tassazione anche delle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che hanno goduto di un'agevolazione inferiore al 110% si pone in potenziale contrasto con gli stessi scopi della disposizione⁵⁵.

9. Segue. *Il requisito temporale*

Affinché la cessione di un immobile che abbia beneficiato del Superbonus possa generare plusvalenza è altresì necessario che il trasferimento avvenga entro dieci anni dalla "conclusione dei lavori". Non viene però in alcun modo definito il momento di ultimazione dei lavori.

Anche l'Agenzia delle Entrate rimane vaga sul punto, limitandosi ad affermare che la data di fine lavori è quella «comprovata dalle abilitazioni

credito o per il c.d. "sconto in fattura"); di conseguenza, si ritiene che tali circostanze non siano determinanti ai fini della concretizzazione della fattispecie imponibile».

⁵⁵ F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbonus*, cit., 20.

amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti»⁵⁶.

Qualche condivisibile precisazione può però essere rinvenuta nella più volte richiamata dottrina notarile, secondo la quale per gli interventi realizzati in forza di Super-S.C.I.A. o C.I.L.A-Superbonus, la data di conclusione lavori agevolati dovrebbe coincidere con quella di presentazione al Comune della comunicazione di fine lavori a chiusura del procedimento edilizio/urbanistico. Al contrario, nell'ipotesi in cui l'intervento non abbia comportato trasformazione urbanistica e edilizia dell'edificio, la conclusione lavori potrebbe essere collocata in corrispondenza con la data di rilascio del visto di conformità di cui all'art. 119, co. 11, del d.l. n. 19/05/2020, n. 34⁵⁷. Infine, qualora si tratti di interventi Super-Ecobonus si potrà fare riferimento alla data di redazione dell'attestato di prestazione energetica, mentre nell'ipotesi di Super-Sismabonus potrà assumere rilevanza il momento di rilascio delle attestazioni comprovanti l'avvenuto collaudo statico⁵⁸.

Sul tema, uno dei profili di maggior interesse è però rappresentato dall'ipotesi di cessione dell'immobile in un momento antecedente alla conclusione dei lavori.

In virtù della rilevanza attribuita dalla norma e dall'Agenzia delle Entrate al termine degli interventi, e non alla loro mera esecuzione, si deve ritenere che la cessione *ante* fine lavori sia inidonea a generare materia imponibile.

Un'interpretazione fedele al testo della norma non può che imporre di considerare il concetto di conclusione come vero e proprio termine dei lavori, non sussistendo appigli teleologici o di diversa natura idonei a mutare siffatta classificazione.

E neppure può essere considerata “conclusione” l'utilizzazione del Superbonus⁵⁹ in corrispondenza di uno o più SAL (Stato avanzamento lavoro).

⁵⁶ Circ. 13/2024. Alla luce di quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate sembra altresì corretto concludere per l'irrelevanza, ai fini dell'individuazione della fine lavori, della comunicazione all'ENEA. Trattasi, infatti, di un adempimento che, seppur necessario per poter beneficiare del Superbonus, è legato dall'*iter* urbanistico-edilizio, essendo lo stesso un adempimento volto a consentire il solo monitoraggio e la verifica degli interventi effettuati.

⁵⁷ G. RIZZI, *Le nuove plusvalenze IRPEF da “Superbonus”*, cit.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ Ai sensi dell'art. 121, co. 1-bis, d.l. 34/2020, «L'opzione di cui al comma 1 [sconto e cessione] può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Ai fini del presente comma, per gli interventi di cui all'articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento».

ri)⁶⁰. Tale documento costituisce un mero riassunto di tutte le lavorazioni e somministrazioni eseguite dall'inizio dell'appalto fino al momento della sua emissione ed è finalizzato al solo pagamento delle rate di acconto. Esso non determina, quindi, alcuna "conclusione", neppure parziale.

La correttezza dell'interpretazione fornita trova altresì un ulteriore supporto in una argomentazione di tipo logico-deduttivo.

Ogni termine, per essere considerato tale, richiede sia un *dies a quo* che un *dies a quem*, elementi indispensabili per poter determinare la decorrenza dello stesso.

La conclusione dei lavori, classificabile, in questo caso, come *dies a quo*, è quindi elemento indispensabile nella sistematica della norma, in assenza del quale il termine decennale non potrà mai iniziare a decorrere, con la conseguente inapplicabilità della disposizione.

Infine, ricondurre alla lett. *b-bis*) anche le cessioni di fabbricati intervenute in data antecedente alla conclusione dei lavori sarebbe apertamente in contrasto con la ratio legislativa. Se la modifica normativa è volta ad assoggettare a tassazione il maggior valore derivante dagli interventi edilizi agevolati, è evidente che una vendita avente ad oggetto un'unità ancora "non ultimata" non presenta nessun plusvalore riconducibile al bonus fiscale⁶¹.

Va però evidenziato che, a seguito della conclusione lavori successiva al trasferimento dell'immobile, il cessionario che intenda a sua volta rivendere il bene scontrerà sullo stesso la plusvalenza superbonus trattandosi della prima cessione a titolo oneroso dell'immobile stesso. Tuttavia, salvo patto contrario, il godimento dell'agevolazione spetterà all'originario proprietario. È quindi opportuno, in questi casi, regolare la spettanza dell'agevolazione direttamente nell'atto di vendita al fine di evitare che

⁶⁰ Allegato II.14 del d.lg. n. 36/2023 all'art. 12, co. 1, lett. d): «tale documento, ricavato dal registro di contabilità, è rilasciato nei termini e modalità indicati nella documentazione di gara e nel contratto di appalto, ai fini del pagamento di una rata di acconto; a tal fine il documento deve precisare il corrispettivo maturato, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime due voci. Il direttore dei lavori trasmette immediatamente lo stato di avanzamento al RUP, che emette il certificato di pagamento; il RUP, previa verifica della regolarità contributiva dell'esecutore, invia il certificato di pagamento alla stazione appaltante per l'emissione del mandato di pagamento; ogni certificato di pagamento emesso dal RUP è annotato nel registro di contabilità».

⁶¹ Va rilevato però che l'inapplicabilità della lett. *b-bis*) non determina in assoluto la totale irrilevanza delle plusvalenze immobiliari poiché, sussistendo i presupposti, l'operazione ben potrebbe assumere rilevanza ai fini del regime ordinario previsto dalla precedente lett. b).

l'acquirente si trovi, in un secondo momento, a dover pagare una plusvalenza su una agevolazione di cui non ha mai avuto la disponibilità⁶².

10. Cause di esclusione

L'art. 67, co. 1, lett. b-*bis*), t.u.i.r. esclude dal proprio perimetro applicativo due specifiche ipotesi ovvero sia la cessione di immobili di provenienza ereditaria e i trasferimenti a titolo oneroso aventi ad oggetto l'abitazione principale.

Partendo dalla prima ipotesi, essa deve chiaramente essere letta alla luce della ratio della nuova disposizione.

Si deve infatti escludere che la mera provenienza ereditaria del bene (indipendentemente, quindi, dall'esecuzione o meno dei lavori Superbonus) sia idonea a determinare la non imponibilità del bene. È quindi necessario che, prima dell'apertura della successione, il de cuius abbia ultimato i lavori⁶³.

Ragionare diversamente significherebbe infatti legittimare l'esclusione dal perimetro applicativo della norma anche di quegli immobili che il cedente ha dapprima acquisito per successione mortis causa, eseguendo successivamente gli interventi agevolati con il Superbonus, in evidente contrasto con le finalità della disposizione⁶⁴.

⁶² G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *L'Agenzia chiarisce solo in parte il regime delle plusvalenze da cessione di immobili agevolati con il Superbonus*, cit., 2631.

⁶³ Una particolare ipotesi di non semplice soluzione potrebbe però essere quella in cui gli eredi, a seguito del decesso del *de cuius*, subentrino nella proprietà del bene nel momento immediatamente precedente alla data di conclusione di lavori. Si pensi, ad esempio, al caso in cui il contribuente deceda poco prima della comunicazione lavori i quali, nella sostanza, devono ritenersi già ultimati.

⁶⁴ E. ZANETTI e A. ZENI, *Plusvalenze su cessioni di "immobili superbonus" acquisiti per successione in tilt*, in *Eutekne.info* del 29 gennaio 2024, i quali rilevano che «Pare infatti evidente che la ratio sia quella di escludere dal presupposto imponibile non già gli immobili che il cedente ha dapprima acquisito per successione mortis causa, eseguendo successivamente gli interventi agevolati con il superbonus (da meno di dieci anni all'atto della cessione), bensì gli immobili sui quali è stato il de cuius, *ante* successione, ad aver effettuato gli interventi agevolati con il superbonus da meno di dieci anni all'atto della cessione dell'immobile da parte dell'erede, *post* successione. L'infelice dato letterale della norma, frutto di un sostanziale "copia e incolla" dalla precedente lett. b) dell'art. 67 comma 1 del t.u.i.r., si presta però anche alla prima lettura, che, per quanto irrazionale (in quanto consentirebbe di escludere dal presupposto imponibile immobili acquisiti per successione dal cedente anche quarant'anni prima, sui quali il cedente abbia eseguito interventi superbonus l'anno precedente a quello di

Si arriverebbe quindi alla paradossale conclusione di ritenere non imponibile un immobile acquistato per successione negli anni Ottanta sul quale sono stati eseguiti interventi edilizi nel corso del 2022.

La seconda causa di esclusione, anch'essa parzialmente mutuata dalla precedente lettera b), prevede invece un regime differente a seconda del momento di acquisto del bene.

Qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo pari o superiore a dieci anni, occorre che il bene sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione⁶⁵.

Al contrario, ossia nel caso in cui tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, occorre che il bene sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte di tale periodo.

11. *Decadenza dal Superbonus e clausola di salvaguardia*

Una ulteriore particolare ipotesi potenzialmente idonea ad incidere sull'imponibilità della plusvalenza è rappresentata dalla eventuale contestazione circa la spettanza del bonus edilizio.

Ai sensi dell'art. 121, co. 6, d.l. n. 34/2020⁶⁶, l'Agenzia delle Entrate è legittimata, entro l'ordinario termine di accertamento, a contestare, nei confronti dell'originario beneficiario, la spettanza del beneficio fiscale, indipendentemente dalla modalità di fruizione dello stesso (cessione del credito o sconto in fattura)⁶⁷.

cessione), trova un conforto nel fatto che il legislatore non ha riprodotto nella lett. b-bis) un inciso normativo analogo a quello dell'ultimo periodo della lett. b), laddove viene specificato che "in caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante». G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *L'Agenzia chiarisce solo in parte il regime delle plusvalenze da cessione di immobili agevolati con il Superbonus*, cit., 2632.

⁶⁵ Ciò, chiaramente, ferma la non imponibilità della plusvalenza in caso di trasferimento successivo al decorso di dieci anni dalla fine lavori.

⁶⁶ Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, oltre all'applicazione dell'articolo 9, co. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi.

⁶⁷ D. GAVELLI e F. GIOMMONI, *Redditi da costituzione dei diritti reali di godimento*, cit., 527.

Ciò significa, che un immobile che, al momento della cessione, era considerato come immobile in relazione al quale «il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77», ben potrebbe perdere tale qualifica in un momento successivo alla corresponsione del tributo.

In altre parole, la non spettanza dell'agevolazione può determinare la sopravvenuta venuta meno *ex post* del principale presupposto al quale l'imponibilità della plusvalenza *ex art. 67, co. 1, lett. b-bis*), t.u.i.r. è subordinata.

In questi casi si deve ritenere il contribuente legittimato a proporre istanza di rimborso al fine di ottenere la restituzione di quanto pagato al momento della cessione del bene.

Tale possibilità si scontra però con un ostacolo non del tutto irrilevante rappresentato dal difetto di coordinamento fra il termine previsto per l'accertamento relativo alla non spettanza del credito, oggi elevato a otto anni⁶⁸, e quello entro cui il contribuente è legittimato a presentare istanza di rimborso, pari a 48 mesi.

In particolare, ci si potrebbe trovare dinnanzi a fattispecie in cui l'Amministrazione Finanziaria contesti la spettanza del credito dopo il decorso del termine *ex art. 38, d.P.R. 602/1973*, ma dopo la cessione dell'immobile e la conseguente tassazione delle plusvalenze.

Ci si deve chiedere, allora, se il contribuente possa comunque presentare istanza di rimborso, computando, quale dies a quo, la data di definitività dell'accertamento circa la non spettanza del credito, ovvero se l'*art. 38-bis, d.P.R. 600/1973* imponga necessariamente di prendere in considerazione solo la data di effettivo pagamento dell'imposta così impendendo, di fatto, il rimborso del tributo.

Sebbene non siano ad oggi presenti chiarimenti in materia, la soluzione a questo interrogativo potrebbe essere rinvenuta in quel filone giurisprudenziale che si è occupato di rimborsi conseguenti a sentenze che stabiliscono l'incompatibilità della norma nazionale con il diritto europeo.

In entrambi i casi ci si trova infatti dinnanzi a fattispecie ove viene meno, in un momento successivo alla data di pagamento del tributo, la stessa circostanza che originariamente legittimava la debenza del medesimo, ma in virtù di un fattore che assume portata tendenzialmente re-

⁶⁸ Art. 1, d.lg. 12 febbraio 2024, n. 13. Cass. 20 febbraio 2023, n. 5243. In dottrina, si veda S. RIVETTI, *Crediti d'imposta inesistenti e recupero negli otto anni: riflessi in tema di detrazioni edilizie*, in *L'Accertamento*, 2023, 41.

troattiva (sentenza della corte di giustizia, da un lato, venuta meno del presupposto d'imposta, dall'altro).

Ebbene, la Suprema Corte, pronunciandosi sul tema, ha ritenuto che: «il termine di decadenza per il rimborso sulle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e decorrente dalla data del versamento o da quella in cui la ritenuta è stata operata, opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia – come quella che assiste la declaratoria di legittimità costituzionale – incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia presente una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche». Sottolineano, altresì, i giudici che “Ciò comporta che anche le richieste di rimborso dei tributi incompatibili con la normativa comunitaria devono essere presentate entro i termini di decadenza, termini che non contrastano con le disposizioni comunitarie»⁶⁹.

In altre parole, secondo la Corte, l'eliminazione successiva della causa legittimante il tributo non consente la traslazione in avanti del termine per il rimborso, il quale rimane ancorato alla data di pagamento⁷⁰.

⁶⁹ Cass. 23 dicembre 2021, n. 41334, «Questa Corte è ferma nel ritenere (...) il termine di decadenza, (...) decorre dalla data di detto versamento, e non da quella in cui è intervenuta la pronuncia comunitaria che ne ha sancito la contrarietà all'ordinamento comunitario». Tale interpretazione è stata confermata anche dalla giurisprudenza costituzionale e comunitaria nel rispetto dei principi di certezza del diritto alla cui tutela sono posti gli istituti della decadenza e della prescrizione, rimanendo intangibili i rapporti esauriti. Concludono quindi i giudici di piazza Cavour "...il fatto che una sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con effetto retroattivo, abbia dichiarato in contrasto con una direttiva comunitaria (...) non è sufficiente a mutare le regole vigenti in materia di decadenza (...) Spetta in definitiva al solo legislatore ... la valutazione discrezionale, nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, (...) in ordine all'eventuale introduzione di norme che prevedono termini e modalità di "riapertura" dei rapporti esauriti (...) (cfr. *ex multis* Cassazione, pronunce nn. 15311/2021, 1262/2021, 21980/2021 e 20804/2020). Inoltre, con la sentenza n. 7390/2019, i giudici di legittimità, nel ribadire i principi sopra esposti, hanno aggiunto che il predetto limite non contrasta con la giurisprudenza e l'ordinamento comunitario chiarendo "... , senza che, in senso contrario, assuma rilevanza la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte europea dei diritti dell'uomo, atteso che la stessa Corte ha più volte precisato che la materia tributaria rientra nel c.d. "nucleo duro" delle prerogative della potestà pubblica, sicché predomina la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità».

⁷⁰ Fanno eccezione le leggi retroattive in virtù delle quali la legge sopravvenuta introduce, con effetto retroattivo, un beneficio fiscale prima non previsto, ove il relativo

Riportando tutto sul piano pratico, ciò significa che in caso di verifica circa la non spettanza del bonus edilizio in un momento successivo alla decadenza del termine *ex art. 38-bis*, d.P.R. 600/1973 il contribuente non potrà più richiedere il rimborso del tributo.

Si tratta, come appare evidente, di un difetto di coordinamento fra le due norme tutt'altro che di scarsa importanza, il quale meriterebbe un intervento ad hoc da parte del legislatore.

12. *Fruizione parziale del Superbonus*

Un'ultima ipotesi del tutto peculiare che merita di essere analizzata concerne il rapporto della nuova disposizione con la clausola di salvaguardia prevista dall'art. 1 del d.l. 212/2023.

Come noto, la legge di bilancio per il 2024, interrompendo la tendenza a cui si è assistito dal 2020 ad oggi, non ha disposto alcuna proroga al Superbonus il quale, come confermato anche dalle previsioni contenute anche nel c.d. Decreto taglia incentivi⁷¹, è destinato ad essere espunto dall'ordinamento.

Una repentina ed immediata eliminazione dell'agevolazione fiscale avrebbe però comportato una serie di rilevanti problematiche. Ciò, soprattutto, per coloro che, dopo aver avviato i lavori edili facendo affidamento sulla fruibilità del bonus, non hanno ancora concluso gli interventi al 31 dicembre 2023.

Per tale ragione, e per salvaguardare la buona fede di questi soggetti, il legislatore, con l'introduzione dell'art. 1 del d.l. 212/2023, ha previsto una apposita clausola di salvaguardia a mente della quale «Le detrazioni spettanti per gli interventi di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, per le quali è stata esercitata l'opzione di cui all'articolo 121, co. 1, del medesimo decreto-legge n. 34 del 2020, sulla base di stati di avanzamento dei lavori ef-

termine decorre da quel momento. Pertanto, come precisa Cass. 16 febbraio 2010, n. 3575: «Ai fini del rimborso di versamenti per imposte dirette non dovute, la disciplina di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 è applicabile solo se tali versamenti non siano dovuti fin dall'origine, mentre quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, è applicabile l'art. 21, co. 2, del d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, quale disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo la quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

⁷¹ D.l. 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla l. 23 maggio 2024, n. 67.

fettuati ai sensi del co. 1-*bis* del medesimo articolo 121⁷² fino al 31 dicembre 2023, non sono oggetto di recupero in caso di mancata ultimazione dell'intervento stesso, ancorché tale circostanza comporti il mancato soddisfacimento del requisito del miglioramento di due classi energetiche previsto dal co. 3 del medesimo articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020»⁷³.

In altre parole, ferma restando la sussistenza dei requisiti richiesti per il godimento del Superbonus, il contribuente ben potrebbe godere dell'agevolazione anche senza dover attendere il completamento dei lavori.

Alla luce della disposizione richiamata occorre però interrogarsi circa l'incidenza della disposizione sull'imponibilità della plusvalenza eventualmente realizzata dal cedente.

Sicuramente è da escludere una qualsivoglia rilevanza reddituale delle cessioni effettuate dopo il 31 dicembre 2023 godendo del Superbonus per le singole SAL senza che sia stata comunicata la fine lavori.

Riprendendo quanto già rilevato, la conclusione dei lavori è un elemento fondamentale ai fini dell'imponibilità della plusvalenza e, pertanto, in assenza della stessa l'art. 67, co. 1, lett. b-*bis*) t.u.i.r. non potrà trovare applicazione.

Ciononostante, la dichiarazione di fine lavori, una volta presentato il titolo abilitante per l'esecuzione degli stessi, non è una mera facoltà, ma si pone, al contrario, come un vero e proprio obbligo. Pertanto, anche in questo caso, occorrerà presentare la fine lavori, ma con una rilevante differenza.

Mentre nelle ipotesi in precedenza analizzate la conclusione dei lavori successiva alla cessione dell'immobile consente la fruizione dell'agevolazione, nel caso qui in esame il costo di tale ultimazione rimarrà integralmente in capo al contribuente.

Pertanto, qualora la cessione avvenga prima della fine lavori, con subentro dell'acquirente nei relativi permessi a costruire, quest'ultimo non

⁷² Ai sensi dell'art. 121, co. 1-*bis*, d.l. 34/2020: «L'opzione di cui al comma 1 [sconto in fattura o cessione del credito] può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Ai fini del presente comma, per gli interventi di cui all'articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento».

⁷³ Si ricorda che, allo stato attuale, in giurisprudenza, seppur al solo livello di merito, è discusso se la mancata conclusione dei lavori nei termini, con conseguente perdita dell'agevolazione, consenta di ottenere il risarcimento del da "perdita di chance". Sul tema Trib. Frosinone 2 novembre 2023 n. 1080 e Trib. Torino 2 ottobre 2023 n. 3756. In dottrina, C. PASQUALE e A. ZENI, *Risarcimento dell'impresa appaltatrice se il superbonus è perso per lavori non eseguiti*, in *Eutekne.info* del 14 dicembre 2023; E. ZANETTI e A. ZENI, *Danno da "perdita di chance" escluso per lavori eseguiti, anche se non ultimati*, in *Eutekne.info* del 19 gennaio 2024.

solo non beneficerà del Superbonus ma sarà costretto anche a sopportare personalmente i costi per l'ultimazione dell'intervento e, inoltre, qualora decida poi di trasferire l'immobile nel decennio, sarà costretto a corrispondere la plusvalenza senza aver ricevuto alcun tipo di vantaggio.

13. *Il calcolo della base imponibile*

Verificati i presupposti di imponibilità della plusvalenza, è ora necessario volgere lo sguardo verso le modalità di calcolo della medesima, inserite, sempre ad opera della l. 213/2023, nell'art. 68 del t.u.i.r.

Segnatamente, le plusvalenze «sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo», ove, «ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, co. 1, lettere a) e b), del citato decreto-legge n. 34 del 2020. Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente. Per i medesimi immobili di cui alla lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 67, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati».

Si tratta, quindi, di un differenziale fra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto aumentato dai costi inerenti.

In termini generali, sono costi inerenti tutti quei costi che hanno contribuito ad aumentare il valore del bene, a patto che siano soggettivamente ovvero oggettivamente connessi al medesimo⁷⁴. Con specifico riferimento alla cessione di immobili Superbonus, la determinazione di tali

⁷⁴ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 1106.

costi è però differente a seconda della modalità di fruizione del beneficio fiscale e del momento in cui avviene la cessione⁷⁵.

Qualora la cessione avvenga entro cinque anni dalla data di fine lavori e il contribuente abbia esercitato le opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito godendo del bonus nella misura del 110%, le relative spese non potranno essere incluse nell'ambito delle c.d. spese inerenti. Al contrario, nel caso in cui, alle medesime condizioni, le spese siano invece relative ad una cessione intervenuta dopo il quinquennio (ma pur sempre entro i dieci anni previsti dall'art. 67), concorreranno ad aumentare il costo di acquisto del bene nella misura del 50%.

Da tali precisazioni si possono trarre due importanti conclusioni.

In primo luogo, dato l'espresso riferimento alle opzioni per lo sconto in fattura e la cessione del credito, si deve ritenere che, nel caso in cui il contribuente fruisca direttamente dell'agevolazione, le spese per gli interventi siano interamente deducibili. In secondo luogo, l'espresso riferimento alla sola misura del 110% consente altresì di ritenere che il godimento dell'agevolazione in misura inferiore consenta di considerare le relative spese interamente deducibili⁷⁶.

⁷⁵ F. RAPONI, *Le nuove fattispecie di plusvalenze immobiliari a seguito di interventi che abbiano goduto del beneficio del superbonus*, cit., 31: «In questa ottica non potrebbero essere considerati costi inerenti quelli sostenuti sulle parti comuni perché non sarebbero riferibili direttamente al bene ma più in generale al fabbricato di cui lo stesso cespite oggetto di vendita faccia parte parte¹³⁹. Tale conclusione peraltro sarebbe coerente con quanto sostenuto in precedenza in ordine alla irrilevanza della plusvalenza emergente da lavori effettuati sulle parti comuni del fabbricato. Va osservato tuttavia che, come già anticipato, prima dell'entrata in vigore della nuova normativa l'AF (Ris. n. 204 del 2021) si era espressa al riguardo prevedendo che i costi sostenuti per lavori sulle parti comuni, non solo se detratti ma anche se assoggettati a sconto in fattura o ceduti, potessero essere considerati quali costi inerenti incrementativi del costo di acquisto dei beni venduti, riducendone così la base imponibile su cui calcolare la plusvalenza».

⁷⁶ Circ. 13/2024. Per meglio comprendere tali considerazioni, si immagini il seguente esempio. Tizio esegue sul proprio immobile, originariamente acquistato per un prezzo di acquisto pari a 120.000 euro, interventi superbonus per euro 105.000 di cui euro 50.000, godendo della detrazione nella misura del 70%, e per euro 45.000 nella misura del 110%, entrambi fruiti utilizzando lo sconto in fattura. Tre anni dopo la conclusione dei lavori l'immobile viene rivenduto ad un prezzo pari a 300.000. Ebbene la plusvalenza sarà determinata dal differenziale fra 300.000 (prezzo di vendita) e 170.000 (sommatoria del prezzo di acquisto e le detrazioni godute in misure inferiori al 100%). Qualora, invece, la restante detrazione del 110% fosse goduta mediante utilizzo diretto, il valore del prezzo di acquisto aumentato dalle spese inerenti sarebbe stato pari ad euro 225.000 (prezzo di acquisto sommato al valore complessivo degli interventi).

Un ulteriore aspetto di decisiva rilevanza concerne la valutazione del prezzo di acquisto.

Contrariamente a quanto accade nell'ipotesi regolata dalla precedente lett. b) dell'art. 67, la fattispecie di cui alla lett. b-*bis*) prende in considerazione immobili che potrebbero essere stati costruiti ed acquistati anche in tempi molto lontani rispetto a quello di ultimazione dei lavori e della successiva rivendita.

Al fine di evitare che l'oscillazione dei prezzi dia vita a situazioni del tutto abnormi, l'art. 68 prevede quindi un meccanismo di “rivalutazione”. Viene infatti previsto che, qualora il bene ceduto sia stato acquistato da più di cinque anni, il prezzo di acquisto può essere rivalutato sulla base degli indici Istat⁷⁷.

Chiaramente, al fine di coordinare la disposizione con quella concernente le plusvalenze da cessioni immobiliari “ordinarie”, nessuna rivalutazione sarà possibile nel caso in cui il bene sia stato acquistato o costruito nel quinquennio antecedente alla vendita⁷⁸.

14. Conclusioni

La ricostruzione del mutato quadro normativo operata nelle pagine precedenti consente, in chiusura, di svolgere un'ultima considerazione relativa all'intervento legislativo.

Nel corso della trattazione si è già avuto modo di analizzare le specifiche criticità associate alle nuove disposizioni le quali, nella sostanza, danno vita a più dubbi di quanti ne risolvono⁷⁹. Così si pensi, a titolo

⁷⁷ M. ARIGLIANI, *Le plusvalenze immobiliari: “Superbonus” 2024*, cit., 206, suggerisce l'opportunità di redigere una apposita perizia di stima.

⁷⁸ Nel caso di acquisto per usucapione, l'Agenzia delle entrate precisa che il valore di acquisto è quello ricavabile dalla sentenza dichiarativa di usucapione, aumentato dei costi inerenti al bene, secondo quanto stabilito dall'art. 68 del t.u.i.r. (Ris. 17 luglio 2024, n. 157).

⁷⁹ Tali perplessità meritano di essere altresì lette alla luce dello strumento legislativo adottato e dell'assenza di un adeguato grado di precisione del dato normativo. Da un lato, l'utilizzo della legge di bilancio, così come molte altre delle leggi a contenuto eterogeneo a cui si è assistito negli ultimi anni, raramente consente un adeguato livello di approfondimento e di specificazione il che determina, tutt'altro che raramente, quadri normativi complessi e difficilmente intelleggibili i quali minano la certezza del diritto e sollevano numerosi dubbi interpretativi. Si possono ricordare, per citare solo qualche esempio, il Decreto “Salva Italia” (d.l. 6 dicembre 2011, n. 201) e il Decreto “Rilancio” (d.l. 19 maggio 2020, n. 34). Dall'altro lato, l'assenza di un sufficiente livello di chiarezza sembra però essere il risultato anche di una specifica scelta del legislatore. Vi è infatti una tutt'altro che

esemplificativo, a quanto osservato in materia di “concessione” del diritto di usufrutto o, ancora, alle perplessità in merito alla “conclusione lavori” in ambito plusvalenze superbonus.

Uno dei profili più critici è però rappresentato dall’evidente tentativo del legislatore di andare a colpire, seppur indirettamente, una ricchezza (legittimamente) generatasi in un momento antecedente all’intervento della modifica legislativa.

Ciò risulta evidente in relazione alle plusvalenze da Superbonus le quali, nella sostanza, vogliono colpire un maggior valore generatosi nel quinquennio 2019-2023 e derivante, tra l’altro, dal legittimo godimento di agevolazioni fiscali concesse dal legislatore. Medesime valutazioni possono essere compiute in relazione alla nuova tassazione dei diritti reali di godimento ove il legislatore ha espressamente ricompreso nell’area dell’imponibile anche le cessioni di diritti reali di godimento che avverranno in esecuzione di contratti preliminari stipulati prima del 31 gennaio 2023⁸⁰.

Si tratta di una tendenza tutt’altro che nuova. Si pensi, sempre a titolo esemplificativo, alla recente introduzione delle disposizioni in materia di criptovalute, le quali sono state accompagnate da una “sanatoria” per regolarizzare la situazione previgente alla stessa entrata in vigore della normativa di legge.

rara tendenza legislativa, in cui si inserisce anche l’intervento normativo qui in esame, a lasciare i contorni delle norme di legge volutamente vaghi e privi di precisione. Tali vuoti sono frequentemente colmati dalla prassi amministrativa mediante l’emanazione, in via del tutto prevalente, di circolari. Non ci si può dimenticare che, come più volte affermato dalla Suprema Corte, tali documenti non hanno alcuna portata normativa essendo gli stessi rappresentativi della sola posizione esegetica dell’Agenzia delle entrate. Al contempo, è però altresì innegabile che la posizione assunta dall’Amministrazione finanziaria nei propri documenti di prassi finisce tutt’altro che raramente per guidare la successiva attività accertativa, la quale, ha sua volta, può sfociare in numerosi contenziosi tributari. E, allora, la vaghezza e l’incertezza spesso associate agli interventi normativi è, tutt’altro che raramente, un fattore che ben può portare non tanto ad un ampliamento della sfera dell’imponibile, ma ad un maggior carico finanziario derivante dalla moltiplicazione dei ricorsi sul reale contenuto precettivo delle norme.

⁸⁰ Già in sede di discussione parlamentare era più volte stata proposta l’opportunità di applicare il vecchio regime impositivo ai contratti stipulati in forza di preliminare sottoscritto prima del 31 dicembre 2023. Tuttavia, i proposti emendamenti sono stati integralmente rigettati. La necessaria applicabilità del nuovo regime invece ai contratti stipulati in forza di preliminare antecedente alla data di entrata in vigore della modifica normativa è stata altresì recentemente reiterata dalla Risposta ad interrogazione parlamentare del 29 maggio 2024, n. 5-02424.

Ebbene, una simile tecnica legislativa è estremamente discutibile non solo dal punto di vista strettamente giuridico-fiscale, ma anche in ottica squisitamente economica.

Sotto il primo punto di vista, emergono con tutta evidenza le perplessità in relazione a principi chiave quali quello del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

Il contribuente, infatti, si ritrova ad essere assoggettato ad imposizione in un momento successivo al compimento delle proprie scelte (legittimate, se non addirittura incoraggiate, dallo stesso legislatore⁸¹). Ciò è particolarmente evidente nel caso delle plusvalenze Superbonus ove il soggetto passivo d'imposta potrebbe ritrovarsi costretto a pagare ingenti plusvalenze a fronte del godimento di un esiguo bonus fiscale⁸².

Le conseguenze più rilevanti sono però quelle derivanti dalla valutazione sul piano economico.

Uno degli aspetti fondamentali per incoraggiare gli investimenti e, di conseguenza, lo sviluppo economico del mercato è sicuramente rappresentato dalla tendenziale prevedibilità dei futuri guadagni al netto delle spese fiscali associate.

Un sistema fiscale che non solo introduce rapidi e repentini mutamenti, ma che pretende altresì di assoggettare ad imposizione una ricchezza generatasi in virtù di scelte commerciali passate, finisce per disincentivare gli investimenti rallentando quindi lo sviluppo dell'economia nazionale. Ciò, a sua volta, determina una minor ricchezza imponibile riducendo, quindi, l'area dell'imponibile e limita le entrate per le casse erariali.

Volendo quindi sintetizzare, si può affermare che l'intervento legislativo, oltre a generare numerosi dubbi interpretativi, rischia di realizzare il risultato diametralmente opposto rispetto a quell'ampliamento dell'imponibile che sembra essere l'obiettivo delle novità apportate dalla legge di bilancio.

⁸¹ Non si può dubitare che i frequenti ampliamenti del perimetro applicativo dell'agevolazione, congiuntamente alle periodiche proroghe del bonus denotino una volontà del legislatore di incoraggiare l'utilizzo dell'incentivo fiscale. Ciò in quanto, il Superbonus non è mai stato letto come una agevolazione sugli investimenti immobiliari, ma aveva quale proprio fine principale il restauro ed il risanamento del patrimonio edilizio nazionale tramite, *in primis*, la messa in sicurezza sismica e l'efficientamento energetico degli impianti.

⁸² A tal riguardo, il più volte richiamato Studio 15-2024/T del Notariato avanza la possibilità di ritenere possibile un eventuale "opt-out" realizzato mediante riversamento del credito goduto senza interessi e sanzioni. In assenza di espresse disposizioni a riguardo o relative indicazioni di prassi si tratta di una strada di dubbia percorribilità.

Abstract

La legge di bilancio per il 2024 ha apportato alcune importanti modifiche alla disciplina dei redditi diversi.

In particolare, essa, oltre a modificare il trattamento impositivo previsto per cessione e costituzione di diritti reali di godimento, ha aggiunto una lett. *b-bis*) all'art. 67 avente ad oggetto le plusvalenze realizzate dalla cessione di beni immobili oggetti di interventi "Superbonus".

Per quel che concerne la prima fattispecie, il legislatore, apportando modifiche sia all'art. 67, co. 1, lett. h) che all'art. 9, co. 5, t.u.i.r., ha modificato le conseguenze fiscali derivanti dalla qualificazione dell'operazione come costituzione ovvero cessione di diritti reali. Tuttavia, rimangono ancora irrisolti alcuni importanti interrogativi, specialmente in relazione al trattamento impositivo delle operazioni aventi ad oggetto il diritto di usufrutto.

Al contempo, la medesima legge di bilancio ha altresì previsto l'assoggettamento a imposizione delle plusvalenze derivante dalla cessione di immobili oggetto di interventi "Superbonus". La nuova fattispecie, volta a colpire l'emersione di ricchezza derivante dalle operazioni speculative realizzate godendo del beneficio fiscale, presenta però ancora diverse incognite, irrisolte anche alla luce della recente prassi amministrativa.

Il presente articolo ha quindi l'obiettivo di delineare con precisione le due nuove (e rinnovate) fattispecie al fine di tracciare con chiarezza il nuovo quadro normativo e le potenziali problematicità dallo stesso derivanti.

The Budget Law for 2024 has made some important changes to the regulation of the category of "other income".

In addition to modifying the tax treatment provided for the transfer and constitution of rights in rem of enjoyment, it has added a letter *b-bis*) to Article 67 concerning capital gains realized from the transfer of real estate assets subject to "Superbonus".

Regarding the first case, the legislator, by amending both Article 67(1)(h) and Article 9(5) of the t.u.i.r., has modified the tax consequences deriving from the qualification of the transaction as constitution or transfer of real rights. However, some important questions remain unresolved, especially in relation to the tax treatment of transactions involving the rights in rem of enjoyment.

At the same time, the same Budget Law also provided for the taxation of capital gains deriving from the transfer of real estate subject to "Superbonus". This new disposition, aimed at targeting the emergence of wealth deriving from speculative transactions carried out while enjoying the tax benefit, still presents several uncertainties, which are also unresolved considering recent administrative practice.

The purpose of this article is therefore to precisely outline the two new (and renewed) cases to clearly outline the new legal framework and the potential problems arising from it.

Sent. n. 24205 del 09 settembre 2024 (emessa il 19 giugno 2024) della Cass., Sez. trib. – Pres. Napolitano Lucio, Rel. Napolitano Angelo

Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi – Obbligo di detrarre dall'imposta da versare in Italia l'imposta versata al fisco estero – Applicazione anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero – Accoglimento.

Massima:

L'obbligo incondizionato, previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, di detrarre, entro determinati limiti, dall'imposta da versare al fisco italiano l'imposta versata al fisco estero, si applica anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata, in quanto la norma interna (art. 165, comma 8, t.u.i.r.) non può legittimamente limitare l'efficacia precettiva delle norme internazionali pattizie o porsi in contrasto con esse (art. 117, comma 1, cost.).

Fatto

V.A.R. (d'ora in poi, "il ricorrente" o "il contribuente") svolge la professione di pilota aereo e negli anni 2010 e 2011 lavorava alle dipendenze della compagnia N.M. Ltd, con sede in Gran Bretagna e direzione effettiva in Portogallo.

Nelle predette annualità, i redditi di lavoro dipendente percepiti dal ricorrente venivano assoggettati a ritenuta fiscale in Portogallo per le somme, rispettivamente, di euro 24.224,64 e di euro 18.171,04. Ai sensi dell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Portogallo, il ricorrente ritenne di non dichiarare i citati redditi di lavoro dipendente al fisco italiano.

Successivamente, il 09/11/2015 il contribuente presentò istanza di adesione alla procedura di collaborazione volontaria, ai sensi della legge n. 186 del 2014 ("*voluntary disclosure*") per regolarizzare alcune attività finanziarie detenute all'estero e non indicate nelle dichiarazioni dei redditi, tra le quali il conto corrente sul quale veniva mensilmente accreditato lo stipendio erogato dalla compagnia aerea datrice di lavoro.

Negli inviti a comparire emessi dall'Agenzia delle Entrate per gli anni 2010 e 2011, in seno al procedimento di *voluntary disclosure* avviato dal ricorrente, l'Agenzia delle Entrate affermò l'assoggettamento a tassazione anche in Italia dei

redditi percepiti dal ricorrente in Portogallo, visto che la Convenzione italo-portoghese all'art. 15 non prevede l'esclusività della tassazione in Portogallo dei redditi percepiti dal contribuente.

L'Ufficio, inoltre, ritenne non riconoscibile il credito per le imposte pagate dal ricorrente in Portogallo, in quanto il relativo reddito percepito all'estero non era stato indicato nella dichiarazione presentata.

Il ricorrente, dopo aver perfezionato il procedimento di collaborazione volontaria, presentò in data 20/4/2017 istanza all'Agenzia delle Entrate per ottenere il rimborso delle imposte versate in Portogallo.

Proposto ricorso avverso il silenzio rifiuto serbato dall'amministrazione, la C.T.P. di Novara lo accolse.

Su appello dell'amministrazione, la C.T.R. del Piemonte riformò integralmente la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza di appello, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato un atto di costituzione al solo fine di ricevere l'avviso dell'udienza pubblica e di poter partecipare alla discussione orale.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Fulvio Troncone, ha depositato requisitoria scritta.

Il contribuente ha depositato memoria difensiva *ex art. 378 c.p.c.*

Diritto

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360, comma 1, 3 c.p.c.: violazione degli artt. 10, comma 1 e 117, comma 1 Cost., degli artt. 15 e 22 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Portoghese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito, ratificata con legge n. 562/1982, e dell'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 5-quater del d.l. n. 167/1990 ss.mm.ii., degli artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 218/1997. Errata statuizione di intangibilità dei contenuti dell'atto conclusivo del procedimento di collaborazione volontaria nonostante il divieto di doppia imposizione sancito dalla norma internazionale pattizia", il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che la pretesa intangibilità dell'atto conclusivo del procedimento di collaborazione volontaria (prevista dal combinato disposto di norme primarie interne, cioè l'art. 5-quater del d.l. n. 167/1990 ss.mm.ii. e gli artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 218 del 1997) gli impedisce di richiedere il rimborso delle imposte da lui pagate al fisco portoghese sui redditi di lavoro tassati anche in Italia.

Una tale conclusione si porrebbe in contrasto con gli artt. 15 e 22 della Convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni.

L'art. 15, comma 3, della citata Convenzione stabilisce che "le remunerazioni relative al lavoro subordinato svolto a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale sono imponibili nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa", mentre l'art. 22 della stessa fonte, al comma 2, stabilisce che "se un residente dell'Italia possiede elementi di red-

dito che sono imponibili in Portogallo, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'art. 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della predetta Convenzione non stabiliscano diversamente.

In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Portogallo, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

La fonte internazionale pattizia, dunque, prevarrebbe su ogni contrastante disposizione interna "sotto-ordinata e generale", comprese le norme sulla *voluntary disclosure* e sull'accertamento con adesione.

La conseguenza sarebbe che, anche dopo il perfezionamento della *voluntary disclosure*, il contribuente che avesse pagato in Italia le imposte sul reddito da lavoro dipendente percepito in Portogallo avrebbe il diritto al rimborso delle imposte pagate in Portogallo.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360, comma 1, 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell'art. 5-quater del d.l. n. 167/1990 ss.mm.ii., nonché degli artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 218 del 1997 sotto altro profilo. Errata equiparazione del perfezionamento della speciale procedura di collaborazione volontaria all'istituto generale dell'accertamento con adesione, con conseguente erronea statuizione di inammissibilità della domanda di rimborso per irretrattabilità dell'accordo con il fisco", il contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui assimila il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-quater del d.l. n. 167/1990 ss.mm.ii. all'accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, di cui il citato art. 5-quater richiama soltanto l'art. 5, commi 1 e 1 *bis* in merito alla necessità di un invito a comparire e non anche l'art. 2 in ordine agli effetti del perfezionamento della procedura.

Ne conseguirebbe che il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria non determina un effetto preclusivo della possibilità per il contribuente di ottenere la "rettifica", anche sotto forma di rimborso, del quantum da lui dovuto.

Inoltre, secondo il contribuente, vi sarebbero significative differenze tra l'istituto dell'accertamento con adesione (che segue ad un atto di accertamento dell'ufficio) e l'istituto condonistico-premiale della "*voluntary disclosure*", la cui ratio, peraltro, rimarrebbe frustrata se, una volta dichiarato il reddito percepito e tassato all'estero, al contribuente non fosse consentito detrarre l'imposta versata all'estero dall'imposta complessivamente dovuta in Italia.

2.1 Il primo e il secondo motivo di ricorso, che per la loro stretta connessione possono essere esaminati e decisi congiuntamente, sono fondati.

2.2 Occorre premettere che con la Convenzione bilaterale sulla doppia imposizione citata nei motivi di ricorso, lo Stato italiano, nel caso in cui assoggetti a imposizione elementi di reddito imponibili in Portogallo, si è obbligato nei confronti dello Stato portoghese a "dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui

redditi pagata in Portogallo, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

Il termine "deduzione" utilizzato dalla Convenzione è atecnico: il meccanismo con cui si evita la doppia imposizione, in realtà, non è la deduzione dalla base imponibile, ma la detrazione dell'imposta assolta all'estero da quella complessivamente (sul "reddito complessivo") dovuta allo Stato italiano.

L'obbligo che lo Stato italiano ha assunto nei confronti dello Stato portoghese è un obbligo incondizionato: proprio perché, in *subiecta materia*, non è lo Stato italiano che, *motu proprio*, nella sua sovranità, concede al residente, suo contribuente, un credito d'imposta, quest'ultimo (quale strumento tecnico utilizzato per assicurare la detrazione) non può essere subordinato ad oneri da parte del contribuente.

In altre parole, con la Convenzione bilaterale l'Italia si è obbligata, nei confronti del Portogallo, a limitare la sua sovranità in tema di imposizione fiscale; si è obbligato a far sì che i contribuenti che paghino le tasse al fisco portoghese in relazione ad elementi di reddito posti in essere in Portogallo, nel caso in cui siano assoggettati a tassazione anche in Italia in relazione a quegli stessi elementi di reddito, non subiscano una doppia imposizione.

L'adempimento di tale obbligo internazionale non può subire, sul piano della normativa interna, limitazioni non concordate tra gli Stati parti della Convenzione, con la conseguenza che all'odierno ricorrente, che pretende di non subire una doppia imposizione in relazione agli elementi di reddito assoggettati a tassazione sia in Portogallo che in Italia, l'Agenzia delle Entrate non può opporre l'inadempimento degli oneri formali di cui all'art. 165, comma 8, t.u.i.r., perché così facendo esporrebbe lo Stato italiano ad una violazione del diritto internazionale pattizio.

Pertanto, l'ordinamento tributario interno, nell'ambito delle imposte sui redditi, contiene delle disposizioni che attribuiscono prevalenza agli accordi internazionali conclusi dall'Italia.

In questi termini depone l'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973, mentre l'art. 169 t.u.i.r., nell'attribuire generale prevalenza agli accordi internazionali contro la doppia imposizione, fa salva l'applicazione delle norme dello stesso t.u.i.r. solo se concretamente più favorevoli al contribuente, con la conseguenza che all'odierno contribuente, per negargli la detrazione d'imposta contro la doppia imposizione (o il rimborso della quota di imposta versata in Italia in assenza del riconoscimento del credito per l'imposta versata all'estero) non può opporsi l'omessa presentazione della dichiarazione o l'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Dunque, in presenza di un obbligo internazionale incondizionato dello Stato italiano di evitare la doppia imposizione al contribuente residente il cui reddito sia assoggettato ad imposizione sia nello Stato in cui sia prodotto e percepito, sia in Italia, l'art. 165, comma 8, t.u.i.r. non può applicarsi, mentre può generalmente applicarsi al contribuente residente i cui redditi siano stati prodotti e tassati (anche) in uno Stato con il quale l'Italia non ha concluso una Convenzione contro la doppia imposizione (o in uno Stato verso il quale l'Italia non abbia, comunque,

l'obbligo giuridico di neutralizzare la doppia imposizione nei confronti del contribuente suo residente).

È appena il caso di osservare, sul piano nomofilattico, che statuendo nei sensi di cui *supra* questa Corte non si pone in contrasto con la sua precedente giurisprudenza.

Il tema del rapporto tra convenzione internazionale contro la doppia imposizione e l'art. 165, comma 8, t.u.i.r., infatti, non è stato mai oggetto di specifica indagine in sede di legittimità (le sentenze n. 5524, 5550, 5558, 5563 e 5595 del 2024, infatti, sul presupposto del concorso tra la potestà impositiva dello Stato italiano e quello dello Stato estero che con il primo abbia concluso una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, hanno genericamente affermato che il divieto della doppia imposizione viene assicurato tramite il “meccanismo del credito d'imposta” di cui all'art. 165 t.u.i.r.; nella fattispecie esaminata dall'ordinanza n. 23190 del 2023, invece, la convenzione internazionale evocata era irrilevante *ratione temporis* ai fini della risoluzione del caso concreto).

2.3 Coglie altresì nel segno la censura del contribuente, proposta avverso la sentenza impugnata, tesa a contestare l'efficacia preclusiva del diritto al rimborso che il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria produrrebbe mercé la definizione dell'accertamento mediante adesione di cui al comma 1 dell'art. 5-quater del l. n. 167 del 1990, conv. in l. n. 227 del 1990, introdotto dall'art. 1 della legge n. 186 del 2014.

La giurisprudenza di questa Corte ha recentemente precisato che vi sono rilevanti differenze tra l'accertamento con adesione previsto e disciplinato dal d.lg. n. 218 del 1997 e quello previsto e disciplinato nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186 del 2014 (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2964 del 01/02/2023, Rv. 667069 – 01), differenze che risiedono principalmente, ai fini che in questa sede interessano, nella circostanza che, contrariamente a quanto accade nell'accertamento con adesione di cui al d.lg. n. 218 del 1997, nell'accertamento con adesione “incastonato” nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186 del 2014 l'iniziativa procedimentale appartiene inderogabilmente al contribuente il quale, mentre nell'accertamento con adesione tout court di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, subendo un atto impositivo del fisco, definisce bonariamente con quest'ultimo una pretesa erariale con effetti premiali sull'ammontare delle sanzioni ma con lo “svantaggio” della irretrattabilità della definizione, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria mette a conoscenza il fisco di attività finanziarie e patrimoniali di cui quest'ultimo era completamente all'oscuro e, qualora egli sia stato leale in tale attività di *disclosure*, conserva il diritto ad una imposizione secondo legge (e secondo le norme di diritto internazionale pattizio) delle attività disvelate, con la conseguenza che, dopo aver corrisposto all'erario, in seguito all'accertamento con adesione, per godere dei benefici premiali assicurati dall'istituto della collaborazione volontaria, quanto liquidato dall'amministrazione a definizione della procedura, non gli è precluso il diritto al rimborso delle somme eventualmente corrisposte in eccesso o

per un titolo non dovuto (cfr., seppur con riferimento al diverso ambito della cd. “euroritenuta”, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 738 del 12/01/2023, Rv. 667070 – 01).

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato “Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell’art. 360, comma 1, 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell’art. 5-quater del d.l. n. 167/1990 ss.mm.ii., nonché degli artt. 2 e 5 del d.lg. n. 218 del 1997 sotto ulteriore profilo. Errata qualificazione della domanda di rimborso del Sig. Riva come impugnazione o richiesta di modificazione dell’atto conclusivo del procedimento di collaborazione volontaria”, il contribuente censura la sentenza impugnata anche qualora si ritenesse che il perfezionamento della procedura di *voluntary disclosure* impedisca la richiesta di rimborso di imposte versate in seno a tale procedura e che l’art. 2, comma 3, del d.lg. n. 218 del 1997 sia applicabile anche alla collaborazione volontaria. Deduce il ricorrente che la sua domanda amministrativa avesse ad oggetto non le somme versate al fisco italiano, bensì quelle versate al fisco portoghese.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato “Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell’art. 360, comma 1, 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell’art. 165, comma 8, del t.u.i.r. e dell’art. 1-ter del d.l. n. 50/2017 ss.mm.ii. Errata affermazione della legittimità della doppia imposizione per redditi percepiti all’estero e definiti con il procedimento di collaborazione volontaria prima dell’entrata in vigore del d.l. n. 50/2017”, il contribuente contesta l’affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui la disposizione di cui all’art. 1 ter del d.l. n. 50/2017 ss.mm.ii., che ha escluso l’applicazione dell’art. 165, comma 8, del t.u.i.r. nella procedura di collaborazione volontaria, recherebbe un principio innovativo valido solo per il futuro, cioè per le procedure di collaborazione volontaria non definite al tempo della sua entrata in vigore.

4.1 Il terzo e il quarto motivo di ricorso sono assorbiti dall’accoglimento dei primi due motivi.

5. La sentenza d’appello è cassata, sulla base del seguente principio di diritto: “L’obbligo incondizionato, previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, di detrarre, entro determinati limiti, dall’imposta da versare al fisco italiano l’imposta versata al fisco estero, si applica anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all’estero nella dichiarazione presentata, in quanto la norma interna (art. 165, comma 8, t.u.i.r.) non può legittimamente limitare l’efficacia precettiva delle norme internazionali pattizie o porsi in contrasto con esse (art. 117, comma 1, cost.), premurandosi lo stesso ordinamento interno, tramite le disposizioni di cui all’art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 e all’art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 (quest’ultima nella parte in cui afferma implicitamente la prevalenza del diritto internazionale pattizio nel caso in cui sia più favorevole al contribuente), di attribuire alle norme interne il carattere della cedevolezza rispetto alle norme internazionali pattizie più favorevoli al contribuente”.

Non essendovi ulteriori accertamenti di fatto da compiere, la causa può essere decisa nel merito con la condanna dell’amministrazione al rimborso in favore

del contribuente di quanto da lui versato definitivamente al fisco portoghese, nei limiti quantitativi previsti dalla convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni.

5. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dei giudizi di merito, mentre le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbiti il terzo e il quarto.

Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, condanna l'Agenzia delle Entrate al rimborso, in favore di V.A.R., delle imposte versate al fisco portoghese sugli stessi elementi di reddito tassati in Italia, nei limiti quantitativi previsti dalla Convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni.

Compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore di V.A.R., delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in euro tremila per compenso, oltre al rimborso delle spese generali, iva e c.p.a. come per legge, ed oltre ad euro duecento per spese vive.

Ord. n. 25018 del 17 settembre 2024 (emessa il 11 luglio 2024) della Cass., Sez. trib. – Pres. Crucitti Roberta, Rel. De Rosa Maria Luisa

IRES – Credito inesistente – Sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite nn. 34419 e 34452/2023 – Inesistenza del credito – Fattispecie – Credito Iva posto in compensazione – Indebita compensazione dei crediti – Sanzione di cui all'art. 13, comma 1, d.lg. n. 471 del 1997.

Massima:

Il credito è inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo «e» tale inesistenza non sia riscontrabile con controlli cd. automatizzati.

Rilevato che:

1. In data 09/06/2010, l'Ufficio erariale notificava alla C. s.r.l. l'avviso di accertamento n. TVFCR0600027, avente ad oggetto la maggiore IRES accertata per l'anno d'imposta 2009. La rettifica promanava dall'accertamento che aveva interessato le dichiarazioni dei redditi della società relative agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008; l'Ufficio riscontrava, per l'anno 2009, l'indebito utilizzo di una somma, a titolo di credito d'imposta, di importo pari a € 56.087,02, per investimenti nelle aree svantaggiate, pur tuttavia in assenza dei presupposti legittimanti l'agevolazione.

2. La società, in data 17/09/2010, proponeva ricorso dinanzi la CTP di Bari avverso l'atto impositivo, chiedendone l'annullamento e si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate con controdeduzioni, chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna alle spese; la CTP, con sentenza n. 37/17/12, rigettava il ricorso della ricorrente.

3. Contro tale decisione proponeva appello la Società dinanzi la CTR Puglia, in data 08/11/2012, e si costituiva anche l'Agenzia delle entrate con controdeduzioni.

4. Con sentenza n. 37/08/2014, depositata in data 13 gennaio 2014, la CTR adita accoglieva il gravame della contribuente, in riforma della sentenza impugnata.

5. Avverso la sentenza della CTR Puglia, l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi. La contribuente ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio dell'11 luglio 2024.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 27, comma 18, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modifiche nella legge 28 gennaio 2009, n. 2, e dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.» l'Agenzia lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto – piuttosto che l'insussistenza del credito di imposta – la non spettanza del credito, conseguentemente applicando il regime sanzionatorio previsto per quest'ultimo caso.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione degli articoli 27, comma 18, d.l. 29 novembre 2008, n. 185 e dell'art. 10 – quater d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.» l'Agenzia lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto di escludere l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 27, comma 18, d.l. n. 185 del 2008 perché il reato relativo alle indebite compensazioni era stato archiviato con ordinanza del Giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale di Bari in considerazione dell'errore, riconosciuto con dichiarazione scritta, del commercialista.

2. Il primo motivo di ricorso è infondato.

Esso attiene alla natura "inesistente" (*ex* art. 27, commi da 16 a 20, d.l. n. 185/2008, conv. con mod. dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2 e, a seguito della modifica operata con d.lg. 24 settembre 2015, n. 158, dall'art. 13, comma 5, d.lg. n. 471/1997) piuttosto che "non spettante" (*ex* art. 13, comma 4, d.lg. n. 471/1997) del credito indebitamente portato in compensazione dal controricorrente e alla conseguente ricaduta sulla corretta sanzione applicabile, pari al 30% dei crediti stessi in questo secondo caso e dal 100% al 200% (200% per l'art. 17, comma 18, d.l. n. 185/2008) nel primo.

La questione, in particolare, è stata oggetto delle recenti "sentenze gemelle" delle Sezioni Unite di questa Corte dell'11 dicembre 2023 n. 34419 e 34452.

2.1 Invero, si è statuito che: «va premesso che l'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lg. n. 471 del 1997, come modificato dall'art. 15, lg. 24/09/2015 n. 158, ha fornito, per la prima volta, una esplicita definizione positiva di credito inesistente stabilendo che "Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633". Accanto a tale definizione, il legislatore, al comma 4 dell'art. 13 cit., parimenti modificato dalla novella del 2015, ha fornito una autonoma definizione della nozione di credito non spettante, individuato con la locuzione "utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti". Occorre osservare che tali indicazioni postulano comunque una ricognizione di quali siano i presupposti, di fatto e normativi, per ritenere esistente un credito d'imposta; esse, inoltre, sono applicabili, in sé, alle fattispecie successive al 1° gennaio 2016 (art. 32, comma 1, d.lg. n. 158 del 2015), rilievo quest'ultimo che, se ai fini sanzionatori trova un adeguato temperamento nell'applicazione dei principi in tema di successione di norme, condiziona l'applicabilità del maggior termine per l'esercizio della potestà accertativa da parte degli Uffici finanziari ex art. 27, comma 16, d.l. n. 185/2008. Si tratta quindi di verificare se, e in quale misura, le definizioni introdotte dal legislatore nel 2015 corrispondano a nozioni già esistenti e ricavabili da principi generali dell'ordinamento tributario e quale sia il rapporto con la disciplina introdotta nel 2008. Appare opportuno partire dal dato, intuitivo e di comune conoscenza anche secondo il linguaggio comune, che la nozione di "inesistenza" evoca, sul piano fenomenico, la non appartenenza alla realtà: lo specifico evento o circostanza – che determina l'insorgere del credito – non esiste o non si è mai realizzato.

A tali situazioni è assimilabile l'ipotesi in cui il credito (la pretesa), pur regolarmente sorto, sia venuto meno per "consumazione" perché già utilizzato dal soggetto interessato. Queste connotazioni, infine, possono assumere rilievo assoluto, nel senso che l'inesistenza riguarda la totalità dei consociati, oppure carattere relativo in quanto condizioni riferite a specifici soggetti; in questo caso il credito o la pretesa non "esistono" per il soggetto che li invoca, senza che interferisca con questa conclusione la circostanza che essi esistano per altri soggetti o per un diverso rapporto. Sul piano giuridico tributario, la nozione è indubbiamente più sottile poiché postula, accanto ad una declinatoria fenomenica, anche la ricognizione positiva, con riguardo alle singole previsioni d'imposta, di quei requisiti – condizioni, termini e forme – normativamente imposti come elementi costitutivi dei singoli crediti d'imposta. In particolare, il credito va considerato inesistente non solo quando le attività e i presupposti fondanti non sono mai venuti in essere ma anche quando siano assenti le ulteriori condizioni essenziali – formali o sostanziali – previste dal legislatore. Se sussiste l'esigenza di identificare quali siano gli elementi la cui mancanza impedisce il perfezionarsi della fattispecie agevolativa, è tuttavia evidente che non tutti gli elementi (e gli adempimenti) che partecipano alla realizzazione della fattispecie assumono un necessario rilievo costitutivo, potendo influire su aspetti meramente formali ovvero incidere solo sull'efficacia della pretesa. In tali ipotesi, il credito esiste ma non è utilizzabile in tutto o in parte, sicché il credito non può validamente od efficacemente esser posto in compensazione. Le due categorie, dunque, appaiono strutturalmente distinte e, sul piano logico, alternative: il credito è inesistente oppure esiste ma

è non spettante. In via generale, ai fini della determinazione dell'inesistenza del credito, si possono distinguere le seguenti ipotesi:

a) la fattispecie che fonda l'agevolazione o il credito d'imposta non è mai venuta ad esistenza ma, semplicemente, è stato solo realizzato un simulacro dei presupposti su cui si fonda la pretesa;

b) la fattispecie è carente di un elemento costitutivo; in tal caso la verifica richiede l'esegesi puntuale delle norme che istituiscono l'agevolazione, tenuto conto dei principi regolatori della specifica imposta.

L'ipotesi sub a) è quella più radicale – ma anche di più semplice analisi – per la normale connotazione fraudolenta della condotta, mirata a fornire solo un'ingannevole rappresentazione dei presupposti di fatto e normativi. In questo caso, l'attività svolta è fittizia perché le attività richieste non sono mai state effettuate: ad esempio, con riguardo al credito d'imposta per le spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 280 ss., l. 296 del 2006, se gli studi non sono mai avvenuti. Analogamente, il credito Iva posto in compensazione è inesistente quando è generato da operazioni soggettivamente od oggettivamente inesistenti. Assimilabili all'evenienza sub a), poi, è l'ipotesi in cui il credito d'imposta, pur regolarmente sorto, compete, in realtà, ad un soggetto diverso, nonché quella in cui il credito si sia estinto per esser già stato utilizzato, circostanza che ne preclude – definitivamente – un nuovo impiego. In quest'ultimo caso, non è rilevante che il credito sia stato in origine utilizzato indebitamente (ad esempio, in compensazione oltre le soglie annue consentite) poiché assume rilievo il dato oggettivo della sua "consumazione" e, quindi, la fuoriuscita dalla sfera di disponibilità del contribuente. Tuttavia, va sottolineato che l'eventuale contestazione dell'Ufficio sull'originaria indebita compensazione determina una situazione di incertezza del credito, che, oltre a condizionarne l'utilizzabilità, impone una specifica concreta valutazione sulla sua effettiva esistenza. Con riguardo all'ipotesi sub b), appare necessario in un'ottica sistematica, per la varietà di tipologie di crediti d'imposta, procedere ad un'indagine più analitica al fine di individuare – pur a fronte delle difficoltà derivanti da una normazione di settore spesso variegata e multiforme – i parametri strutturali, di carattere generale, per ritenere esistente un credito di imposta, ossia quali siano gli elementi idonei ad assumere natura costitutiva e quali, invece, abbiano carattere accessorio o riguardino la sola efficacia della pretesa. In particolare: 1) L'istanza del contribuente. Il beneficio può essere riconosciuto *ex lege* per il solo fatto del ricorrere delle condizioni materiali; di frequente, tuttavia, è richiesta una istanza del contribuente, ossia la presentazione di un'apposita dichiarazione, autonoma o confluyente nella dichiarazione annuale. È il caso, ad esempio, del credito d'imposta per l'attività di ricerca *ex art.* 14 d.m. n. 593 del 2000 che va indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso: v. Cass. n. 389 del 13/01/2016. [...] 2) La previsione di obblighi di fare e/o di non fare. Accanto all'individuazione di elementi, di fatto o normativi, in atto al momento genetico della pretesa, a delineare il riconoscimento dell'agevola-

zione e/o del credito d'imposta è frequentemente prevista la realizzazione di un *facere* (e/o di un *non facere*) – talvolta connotato da attività formali, talvolta da adempimenti sostanziali – da parte del destinatario della posizione soggettiva. Si tratta, invero, di una modalità operativa che riflette (e rende concreto) l'interesse che l'agevolazione mira a perseguire. Ad esempio, in tema di benefici fiscali cd. “prima casa” l'acquirente è tenuto, ai sensi dall'art. 1, nota II *bis*, comma 1, lett. a), della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, a trasferire – al di là dell'ipotesi riconnessa all'attività lavorativa esercitata – la propria residenza (destinata ad assurgere ad abitazione della parte) entro i diciotto mesi dall'acquisto nel comune ove è ubicato l'immobile (v. Cass. n. 28860 del 01/12/2017; Cass. n. 667 del 12/01/2023). [...] Integra un *non facere*, invece, l'obbligo, in tema di agevolazioni cd. prima casa di cui all'art. 1, nota II *bis*, comma 4, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, di non cedere l'immobile per un quinquennio dall'acquisto, la cui violazione (salvo che il soggetto non provveda ad un nuovo acquisto di altro immobile da adibire ad abitazione entro un anno) determina la decadenza del beneficio con l'estinzione del credito d'imposta. [...] 3) L'indicazione di termini finali e di condizioni risolutive. La previsione di termini finali per la fruizione del credito d'imposta e di condizioni risolutive può assumere rilievo autonomo ovvero può integrare la presentazione dell'istanza da parte del contribuente o la realizzazione delle condotte richieste. Come sopra evidenziato, ad esempio, la mancata edificazione nel quinquennio dall'acquisto di terreni edificabili determina – e assume rilievo giuridico come condizione risolutiva – la perdita dell'agevolazione *ex art.* 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, con estinzione del credito d'imposta e obbligo di restituzione di quella anteriormente fruita. In altre ipotesi, invece, l'indicazione del termine è oggettivamente rilevante: è il caso del credito di imposta per il trasporto merci di cui al d.l. n. 265 del 2000, che deve essere esercitato, ai sensi dell'art. 4, comma 3, d.P.R. n. 277 del 2000, entro l'anno solare in cui è sorto, attraverso la compensazione prevista dall'art. 17 del d.lg. n. 241 del 1997 (salva la possibilità, in caso di eccedenza, di chiedere il rimborso entro i sei mesi successivi a tale anno) (Cass. n. 6937 del 17/03/2017; Cass. n. 29130 del 13/11/2018). Non è invece idonea ad incidere, ai fini della perfezione della fattispecie costitutiva, l'inosservanza di meri adempimenti procedurali o la previsione di soglie o limiti di valore. Sotto il primo profilo, vengono in rilievo adempimenti di carattere strumentale o accessorio, suscettibili di connotare l'utilizzo del credito ed incidenti, in ipotesi, sull'attività di controllo dell'Ufficio, ma non anche, se carenti, di inficiarne l'esistenza. [...] L'esistenza di limiti e soglie di valore postula, invece, l'esistenza del credito nella sua integrità: questo, semplicemente, non è utilizzabile per l'intero, restando l'operazione, per la parte eccedente, priva di efficacia nei confronti dell'erario. [...] Correlativamente, va parimenti escluso che sia suscettibile di assumere rilievo quale elemento costitutivo l'eventuale previsione, nella struttura dell'agevolazione o del credito in eccedenza, di un termine di inizio, prima del quale il credito non sia utilizzabile, ovvero di una condizione sospensiva per la fruizione del credito. In queste ipotesi, la fattispecie

integrativa del credito d'imposta è già perfezionata nei suoi elementi costitutivi, restando carente solo una condizione di efficacia per la fruizione del credito. Per precisione, va sottolineato che esulano da questo ambito le eventuali condizioni sospensive o i termini che siano apposti nell'ambito del rapporto giuridico sottostante al rapporto tributario, la cui possibile rilevanza deve essere sempre valutata in relazione alle specificità delle fattispecie agevolative. [...] In conclusione, la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha, innanzitutto, carattere strutturale e trae il suo fondamento logico giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario: l'una ("l'inesistenza") ha un valore obbiettivo, mentre l'altra (la "non spettanza") ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito».

2.2 Fatto questo primo *excursus*, le due pronunce prendono a discorrere sulla differente sanzione a cui sono sottoposte le indebite compensazioni aventi ad oggetto una delle due categorie di crediti in parola e, in questo modo, mettono poi in luce quello che costituisce essere un secondo presupposto (insieme a quello della carenza di "elementi costitutivi") affinché possa parlarsi di credito "inesistente": l'inesistenza non deve potersi riscontrare mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (e all'art. 54-*bis* d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Difatti, si afferma che: «La giurisprudenza, a sua volta, si era orientata per ritenere che la condotta di indebita compensazione dei crediti – senza, però, distinguere tra le diverse ipotesi – fosse soggetta alla sanzione di cui all'art. 13, comma 1, d.lg. n. 471 del 1997 poiché l'indebita compensazione comportava un minor versamento delle imposte dovute (pari a quelle illegittimamente compensate) e, quindi, si traduceva in una ipotesi di omesso versamento d'imposta (v., tra le molte, Cass. n. 8681 del 15/04/2011; Cass. n. 8247 del 04/04/2018). A fronte di tale generale contesto, è con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, che, per la prima volta, emerge, sul piano positivo, l'esistenza di una dicotomia tra le due categorie concettuali. Infatti, l'art. 35 del d.l. n. 223/2006 introduce l'art. 10 quater del d.lg. n. 74 del 2000, che prevede l'illiceità penale della condotta di colui che "non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti". In realtà, anche in questo caso la distinzione, pur positivamente affermata, non comportava diversità di disciplina poiché entrambe le condotte restavano soggette al medesimo regime sanzionatorio penale (ossia, alla pena da sei mesi a due anni). È solamente con il d.l. n. 185 del 2008 che l'attenzione del legislatore si concentra, limitatamente all'ambito tributario, su una differenziazione di regime giuridico. L'art. 27, commi da 16 a 18, nel testo *ratione temporis* vigente, testualmente ha previsto: "Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti ine-

sistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. La disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali alla data di entrata in vigore della presente legge siano ancora pendenti i termini di cui al primo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi". La successiva evoluzione normativa conserva e rafforza la distinzione e la diversità di regime giuridico, cui si aggiunge anche una prospettiva convergente tra disciplina penale e tributaria. Con l'art. 15 del d.lg. n. 158 del 2015 – immutati i commi 16 e 17 dell'art. 27 cit. – il comma 18 viene abrogato (con decorrenza dal 1° gennaio 2016 ex art. 32, comma 2, d.lg. n. 158 del 2015) e, contestualmente, vengono introdotti i nuovi commi 4 e 5 dell'art. 13 d.lg. n. 471 del 1997. Le nuove disposizioni, in particolare, hanno stabilito quanto segue: "4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato. 5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633". Analogamente in ambito penale: l'art. 9 d.lg. n. 158 del 2015 novella l'art. 10 quater d.lg. n. 74/2000, che, nel nuovo testo (in vigore dal 22 ottobre 2015), ha previsto: "1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro". Dal complessivo quadro normativo su evidenziato emerge che, recepita positivamente la distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti (art. 10 quater), ai fini tributari sin dall'origine (art. 27, commi 16 ss.) l'intervento del legislatore è stato mirato a fornire una disciplina specifica in caso di compensazioni con crediti inesistenti. Ciò emerge, innan-

zitutto, sul piano letterale. Già il comma 16 dell'art. 27 d.l. n. 185/2008, in sé solo considerato, è esplicito nell'individuare l'oggetto della disciplina "nella riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione". I successivi commi 17 e 18 dell'art. 27 cit. confermano l'univocità della scelta normativa poiché si riferiscono – solo ed esclusivamente – alla compensazione di «crediti inesistenti». L'effettiva portata dell'originaria disciplina – e la delimitazione dell'area di specifica regolamentazione – emerge, peraltro, da una pluralità di argomenti. In primo luogo, il rinvio operato dall'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008 non solo all'art. 10 quater ma alla stessa procedura di riscossione ex art. 1, comma 421, l. n. 331/2004 – in sé rilevante per la generalità delle compensazioni indebite – è espressamente circoscritto alle sole compensazioni per crediti inesistenti. In secondo luogo, tale delimitazione non concerne qualsiasi indebita compensazione per crediti inesistenti ma solo quelle emergenti dal "controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato", come esplicitamente prevede il comma 16, con espressione poi ripresa dal successivo comma 17. Tale locuzione, come anche specifica la relazione illustrativa al provvedimento legislativo, si riferisce alle ipotesi in cui "dai riscontri sui dati contenuti nei modelli di pagamento unificato relativi alle compensazioni esposte" risultino "crediti d'imposta non esposti, come obbligatoriamente previsto, nelle dichiarazioni presentate, nonché relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse, o nei quali l'attività economica esercitata dai contribuenti risulta essere cessata", ossia in esito a verifiche dalle quali emerga "l'inesistenza dei crediti stessi, non essendo, nella maggior parte dei casi, riscontrabili partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali". Si tratta di ipotesi in cui il credito viene "creato" direttamente con il modello F24 pur in assenza di riscontro documentale od esposizione nella dichiarazione o, ancora, in forza di attività artificiose mediante la creazione di crediti fittizi, ancorché, in questo caso, riportati nelle dichiarazioni. Le condotte rilevanti, dunque, sono quelle caratterizzate da profili abusivi, occulti o fraudolenti, che, in quanto tali, sono rilevabili solamente attraverso riscontri di coerenza contabile del modello di versamento e non meramente cartolari poiché non emergenti dalle dichiarazioni presentate (o da esse falsamente emergenti) o dal mero raffronto con i relativi modelli di versamento. In altri termini, il più severo regime giuridico previsto dall'art. 27, commi 16-20, ha riguardato – contrariamente a quanto sostenuto dal Procuratore generale – solo la compensazione di crediti connotati da una condizione di inesistenza qualificata dalla non verificabilità in sede di controllo formale. Questa conclusione è coerente con la ratio dell'intervento legislativo del 2008, volto a perseguire, a fronte di una condotta particolarmente insidiosa, riscontrabile solo in sede di verifica e non con meri riscontri formali (in ipotesi, anzi, forieri di esiti errati), il duplice convergente scopo di fornire all'Amministrazione finanziaria un maggior tempo per gli accertamenti (perché di maggiore complessità) e, al contempo, di differenziare il trattamento sanzionatorio (tributario) rispetto a condotte di particolare offensività. La novella di cui al d.lgs. n. 158 del 2015 con riguardo ai crediti inesistenti – pur in concreto volta a definire la fattispecie sanzionatoria – non ha dunque innovato ma, più con-

gruamente, si è limitata a fornire chiarezza, anche formale, al dato normativo rispetto ai contenuti già esistenti con riguardo all'azione di accertamento dell'Ufficio, precisando i requisiti per l'applicazione del regime più rigoroso, in quanto debbono ricorrere, cumulativamente, le seguenti condizioni: a) il credito deve essere inesistente, ossia di esso deve mancare (in tutto o in parte) il «presupposto costitutivo»; b) tale mancanza («l'inesistenza») non è riscontrabile in sede di controllo *ex artt. 36 bis e 36 ter* d.P.R. n. 600 del 1973 e *54 bis* d.P.R. n. 633 del 1972 (come tali inclusivi anche degli elementi rilevabili in sede di anagrafe tributaria). In altri termini, non si profila una «soluzione di continuità» tra la vecchia e la nuova disciplina, con la conseguenza che la seconda può essere utilmente impiegata come elemento di valutazione ermeneutica della prima (v. in tal senso Sez. un., n. 12476 del 24/06/2020; Sez. un., n. 8504 del 25/03/2021), sicché va affermato che anche anteriormente all'intervento operato con il d.lg. n. 158 del 2015, solamente a fronte della ricorrenza di entrambe le suddette condizioni il credito doveva essere considerato inesistente e poteva trovare applicazione, per l'accertamento della condotta di indebita compensazione di crediti inesistenti, il più lungo termine di otto anni di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008 e la sanzione prevista dal successivo comma 18. La scelta operata dal legislatore – in continuità tra i due interventi normativi – si è, dunque, tradotta nella individuazione di un ulteriore elemento strutturale esterno alle singole previsioni d'imposta ai fini della definizione della nozione di credito inesistente e in funzione della determinazione del regime giuridico applicabile in caso di indebita compensazione. Accanto alle carenze sul piano strettamente fenomenico e a quelle sui presupposti costitutivi del singolo credito d'imposta, rileva, come elemento costitutivo strutturale autonomo e di portata generale, un elemento «procedurale» o «percettivo» di carattere obbiettivo, la cui mancanza degrada la fattispecie. Non si tratta, invero, di un elemento che si aggiunge, in funzione delimitativa, alla definizione di credito inesistente ma partecipa alla costituzione della stessa nozione di credito inesistente. L'art. 13, comma 5, d.lg. n. 471 del 1997 – che ha solo confermato e precisato quanto già desumibile dall'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008 – è chiaro sul punto dove precisa che il credito è inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo «e» tale inesistenza non sia riscontrabile con controlli cd. automatizzati. L'uso della congiunzione «e» rivela la necessaria contitolarità dei due requisiti – quello strutturale interno correlato ai singoli crediti e quello strutturale esterno di portata generale – per la costruzione della nozione e l'applicazione del regime più severo, che resta circoscritto alle fattispecie di maggiore gravità e offensività. Il corollario è che, in assenza di uno dei due requisiti, il credito, ai fini qui in rilievo, non può qualificarsi come inesistente: non importa che il credito sia carente di elementi costitutivi o sia «non reale» se tale inesistenza è agevolmente rilevabile, restando la vicenda, in tale ipotesi, soggetta al regime giuridico ordinario e meno afflittivo. In altri termini, il credito, pur inesistente in fatto, non è valutabile come tale e, dunque, esclusa la possibilità di un *tertium genus* tra esistente e inesistente, deve essere ricondotto, sul piano formale, ai crediti «esistenti», sicché la sua indebita compensazione rileva

come quella di credito “non spettante”, sempre escluso dal più lungo termine di accertamento, nonché, sul piano afflittivo, oggi sanzionato ai sensi del comma 4 del d.lg. n. 471 del 1997 e, in precedenza, ai sensi del comma 1 del medesimo decreto legislativo. [...] Da ultimo, la necessità che l’inesistenza del credito non sia riscontrabile mediante controlli formali impone alcune ulteriori considerazioni. In primo luogo, è appena il caso di precisare che la condizione del mancato riscontro formale ha valore oggettivo: non assume rilievo che, materialmente, l’inesistenza del credito sia stata rilevata a seguito di accertamento sostanziale ma solo che, in sede di controllo formale, non era possibile riscontrarne la mancanza, ancorché, in concreto, tale verifica non sia stata operata. In secondo luogo, al di là dell’ipotesi in cui la condotta sia palesemente connotata da fraudolenza, come tale mirata a fornire solo una fittizia rappresentazione dei presupposti di fatto e normativi del credito e/o dell’eccedenza, tra gli elementi strutturali idonei ad assumere natura costitutiva del credito, su esaminati al punto 9, assume una particolare rilevanza l’esistenza di un obbligo di fare o di non fare. L’adempimento di un obbligo di tal genere, infatti, se, da un lato, condiziona l’esistenza e/o il mantenimento dell’agevolazione (e del diritto di credito), dall’altro si traduce nel compimento di una attività da parte del contribuente che, più di altre, non necessariamente è suscettibile di rilevazione in sede di controllo formale. Ad esempio, in tema di agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate, il mantenimento del beneficio è condizionato dalla materiale adibizione “del bene oggetto dell’investimento alla funzione produttiva sua propria entro due anni da quando lo stesso si è reso disponibile all’impresa”, situazione la cui verificabilità si sottrae, di norma, ad un riscontro meramente formale. In tale ipotesi, peraltro, la condotta rilevante potrà riguardare l’uso in compensazione del credito successivo all’inutile scadenza del biennio e non anche l’utilizzo del credito per il periodo anteriore, quando, sia pure condizionato, era esistente. Va escluso, del resto, che l’ipotesi determini un allargamento dei presupposti di rilevanza per l’applicazione del più rigoroso regime giuridico: il credito non solo è inesistente al momento del suo utilizzo in compensazione ma tale inesistenza, quando gli adempimenti richiesti si traducano in attività non meramente formali, non è neppure rilevabile in sede di controllo automatizzato, restando la condotta del contribuente – che ha posto in compensazione il credito nonostante l’inosservanza degli obblighi, di fare o non fare, su di lui ricadenti – indubbiamente valutabile come abusiva e fraudolenta».

2.3 Nella fattispecie in esame, la CTR, con una motivazione scevra da violazioni normative e della quale è agevole intendere l’iter logico-argomentativo sottostante, ha fatto buon governo dei principi testé illustrati allorquando ha ritenuto che non si configurava un credito “inesistente” ma “non spettante”, perché il credito utilizzato indebitamente in compensazione dalla C. s.r.l. non era mancante di elementi costitutivi; infatti, il credito: – era stato ottenuto in seguito a presentazione di specifica istanza da parte della contribuente; – era subordinato all’obbligo di fare relativo alla realizzazione di opere, effettivamente realizzate; – era soggetto all’utilizzazione entro il secondo anno successivo a quello

di presentazione dell'istanza ammessa (con la restante parte non più utilizzabile oltre detto termine), termine non rispettato dal contribuente (portato in compensazione nel 2009, poteva venir al massimo utilizzato nel 2008).

Dunque, si ripete, constatando la non mancanza di elementi costitutivi ma "solo" il suo utilizzo in compensazione oltre il termine cui era in realtà assoggettato, si potrebbe senz'altro concludere per la natura non spettante, anziché inesistente, del credito in discussione.

2.4 Di poi, va evidenziato che il d.lg. 14 giugno 2024 n. 87 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024) avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario, all'art. 1, comma 1, opera una precisa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini dell'applicazione della fattispecie di indebita compensazione prevista dall'art. 10 quater del d.lg. 10 marzo 2000, n. n. 74. La distinzione operata nella norma sostanzialmente ripercorre i criteri differenziali enucleate dalle Sezioni Unite di questa Corte ed ulteriormente arricchite dalle pronunce giurisprudenziali che ne sono seguite.

2.5 Dal rigetto del primo motivo di ricorso discende il rigetto anche del secondo motivo atteso che l'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008 prevede la più grave sanzione del 200% solo per l'ipotesi di compensazione con crediti inesistenti per cui la sanzione non può applicarsi all'indebita compensazione con crediti non spettanti per la quale la sanzione rimane quella dell'art. 13 del d.lg. n. 471 del 1992.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

PQM

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite che liquida in € 5.600,00, oltre ad € 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15 % oltre ad IVA e c.p.a. come per legge.

Ord. n. 26171 del 07 ottobre 2024 (emessa il 19 settembre 2024) della Cass., Sez. trib. – Pres. Giudicepietro Andreina, Rel. Ciafardini Luciano

Tributi – Omessa presentazione dichiarazione – Avvisi di accertamento – Violazione diritto di difesa – Scudo fiscale per investimenti esteri – Convenzione Italia-Norvegia – Doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito – Inammissibilità.

Massima:

Qualora la sentenza del giudice di merito si fondi su più ragioni autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente idonea a sorreggere la decisione,

l'omessa impugnazione, con ricorso per cassazione, anche di una soltanto di tali ragioni determina l'inammissibilità, per difetto di interesse, anche del gravame proposto avverso le altre, in quanto l'eventuale accoglimento del ricorso non inciderebbe sulla ratio decidendi non censurata, con la conseguenza che la sentenza impugnata resterebbe, pur sempre, fondata su di essa.

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle entrate, verificata l'omessa presentazione della relativa dichiarazione da parte di Ba.Fe. per gli anni d'imposta 2007 e 2008, in applicazione dell'art. 41 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973, ne rideterminava il reddito, recuperando a tassazione le imposte dovute su somme che – a seguito della consultazione dell'apposita banca dati S.C.A.D. (che fornisce informazioni sui redditi prodotti all'estero dai soggetti che non siano cittadini del Paese in cui i redditi stessi sono prodotti) – risultavano ricevute dalla società norvegese "S.L." (importi che venivano qualificati come "altri redditi"), anche a titolo di dividendi.

2. Contro i due avvisi di accertamento il contribuente proponeva ricorso alla CTP, deducendo: l'omessa allegazione, all'avviso di accertamento, del relativo atto prodromico, di cui non era stato riprodotto neppure il contenuto, con conseguente violazione del diritto di difesa; di non aver percepito le somme che l'ufficio riteneva erogate dalla società norvegese; in ogni caso, la "copertura fiscale" derivante dallo "scudo" per gli investimenti esteri.

3. La CTP rigettava i ricorsi riuniti, osservando che negli atti impositivi erano riprodotti, sebbene in termini essenziali, i presupposti di fatto e di diritto sui quali l'accertamento si fondava, sicché il contribuente era stato posto in grado di esercitare compiutamente il proprio diritto di difesa.

Rilevava che sul recupero a tassazione del reddito di capitale (sotto forma di dividendi) il contribuente aveva prestato sostanziale acquiescenza, mentre, in relazione al recupero a tassazione delle altre somme percepite dalla società S.L., la CTP riteneva "inconsistente" la giustificazione di aver usufruito dello scudo fiscale, dal momento che la segnalazione all'autorità estera era riferibile solo alla vendita dei titoli di tale società (trattandosi peraltro di disinvestimenti di titoli successivi al 1° dicembre 2009) e non anche alle somme riconducibili ad altri redditi.

4. Contro questa decisione il contribuente proponeva appello innanzi alla CTR, riproponendo gli originari motivi di ricorso e deducendo la nullità degli atti impositivi per difetto di sottoscrizione, oltre al difetto di motivazione della sentenza impugnata.

5. La CTR dichiarava inammissibile il motivo di impugnazione connesso alla nullità degli atti impositivi per difetto di sottoscrizione da parte di un dirigente, trattandosi di motivo nuovo formulato per la prima volta in appello.

6. Nel merito, invece, accoglieva l'appello, rilevando che la motivazione degli avvisi di accertamento non permetteva di comprendere la natura e di provare la concreta percezione degli affermati "altri redditi" che la società S.L. avrebbe erogato al contribuente negli anni 2007 e 2008.

Rilevava, altresì, che questi redditi erano stati comunque “scudati” nell’anno 2009 e che la società norvegese aveva direttamente confermato di non aver mai erogato al contribuente alcun reddito di qualunque natura, fatta eccezione per i dividendi oggetto di specifica segnalazione per l’anno 2008, rispetto ai quali il contribuente aveva prestato acquiescenza.

Per la CTR, avendo comunque la società norvegese agito quale sostituto d’imposta, le somme eventualmente percepite erano già state assoggettate a ritenuta fiscale all’estero e l’ufficio accertatore avrebbe dovuto piuttosto riconoscere al contribuente il relativo credito d’imposta ai sensi dell’art. 165 t.u.i.r.

Prima ancora, la CTR riteneva che gli accertamenti, in quanto basati sulla segnalazione S.C.A.D., avrebbero dovuto riportare in allegato l’atto da cui originava l’accertamento o, in ogni caso, riprodurne il contenuto, laddove l’ufficio si era limitato a indicare l’importo della segnalazione de qua, associandola alla generica categoria “altri redditi”.

7. Contro questa sentenza l’Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

8. Resiste il contribuente con controricorso, illustrato da memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell’art. 7 della legge n. 212 del 2000.

Avrebbe errato la CTR nell’affermare che gli avvisi di accertamento avrebbero dovuto riportare in allegato l’atto da cui originava l’accertamento stesso oppure riprodurne il contenuto. L’art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 – che, nella versione *ratione temporis* applicabile, prevede: “Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama” – andrebbe interpretato nel senso che, in alternativa all’allegazione dell’atto prodromico, la motivazione dell’atto impositivo possa limitarsi a riprodurne il contenuto essenziale, come sarebbe appunto avvenuto nel caso di specie. Tanto basterebbe a consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa.

2. Con il secondo motivo, sempre proposto ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli: 3,67 e 165 del t.u.i.r.; 38, 41 e 41**bis** del d.P.R. n. 600 del 1973; 2697 c.c.

Secondo la ricorrente, negli avvisi di accertamento erano espressi “molto chiaramente” il contenuto e le ragioni fondanti delle riprese fiscali, essendo stato richiamato l’articolo 22 della convenzione fra Italia e Norvegia volta ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ed essendo stato chiarito che i redditi che erano risultati percepiti dalla società norvegese costituivano “redditi diversi” rientranti nell’art. 67, comma 1, lett. I) del t.u.i.r.

Per la ricorrente, a fronte del contenuto di informazioni oggetto di specifica convenzione tra Stati, il contribuente avrebbe dovuto difendersi producendo una valida prova contraria, tale non potendosi considerare una mera dichiarazione di

parte con la quale la società norvegese aveva dichiarato di non aver mai corrisposto somme diverse da eventuali dividendi.

In tal modo la CTR avrebbe invertito l'onere della prova gravante sulle parti.

3. Tanto premesso, occorre partire dall'osservazione che la sentenza impugnata si fonda su tre distinte *rationes decidendi*, ciascuna idonea a sorreggere autonomamente il *decisum*.

3.1. Da un lato, la CTR ha ritenuto non adeguatamente motivata la pretesa impositiva, in mancanza di allegazione dell'atto prodromico costituito dalle risultanze dell'interrogazione effettuata presso la banca dati SC.A.D.

3.2. Dall'altro lato, ha ritenuto che la dichiarazione scritta proveniente dalla società norvegese – ed attestante che quest'ultima non aveva mai erogato in favore di Ba.Fe. somme diverse da eventuali dividendi – fosse sufficiente a smentire le risultanze dell'interrogazione della banca dati SC.A.D.

3.3. Infine, ha ritenuto, in ogni caso, che eventuali somme percepite sarebbero state fiscalmente “scudate” nel 2009.

4. L'Agenzia delle entrate, con i suoi due motivi di ricorso, attacca, rispettivamente, la prima e la seconda delle tre *rationes decidendi*, mentre nulla deduce in ordine alla terza.

Ciò determina l'inammissibilità del ricorso, poiché, qualora la sentenza del giudice di merito si fondi su più ragioni autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente idonea a sorreggere la decisione, l'omessa impugnazione, con ricorso per cassazione, anche di una soltanto di tali ragioni determina l'inammissibilità, per difetto di interesse, anche del gravame proposto avverso le altre, in quanto l'eventuale accoglimento del ricorso non inciderebbe sulla *ratio decidendi* non censurata, con la conseguenza che la sentenza impugnata resterebbe, pur sempre, fondata su di essa (tra le ultime, Sez. 6-3, Ordinanza n. 16314 del 18/06/2019, rv. 654319-01).

5. Il medesimo esito, in ogni caso, non cambierebbe anche qualora si ritenesse che, nel contestare (con il secondo motivo) la rilevanza probatoria della dichiarazione scritta rilasciata dalla società norvegese e prodotta in giudizio dal contribuente, l'Agenzia delle entrate abbia inteso anche censurare l'affermazione della CTR secondo cui gli importi eventualmente ricevuti sarebbero stati comunque “scudati” nel 2009, poiché anche a tale circostanza la medesima dichiarazione scritta si riferirebbe.

5.1. Il secondo motivo, infatti, si rivela complessivamente inammissibile – in tal modo non risultando intaccata la *ratio*, o meglio le *rationes decidendi* con esso prese di mira e ciascuna autonomamente idonea a sorreggere il *decisum* – in quanto, come evidenziato dalla controricorrente, la ricorrente punta in realtà a sollecitare un riesame della *quaestio facti* e ad ottenere un diverso apprezzamento delle emergenze istruttorie valutate dai giudici di appello (Sez. 5, Ordinanza n. 12240 del 06/05/2024).

Impropriamente utilizzando il veicolo processuale della censura di violazione e/o falsa applicazione di legge, infatti, si critica la valutazione delle prove non legali che – secondo un consolidato orientamento di legittimità – è un tipico accertamen-

to di fatto rimesso alla valutazione del giudice di merito e sottratto allo scrutinio di legittimità, a condizione che la sentenza impugnata – come avviene nella specie – esibisca una motivazione eccedente la soglia del “minimo costituzionale” (da ultimo, Cass., Sez. un., Sentenza n. 5792 del 05/03/2024; Sez. 2, 17/05/2024, n. 13792; Sez. 3, 15/05/2024, n. 13444; Sez. 5, Ordinanza n. 19363 del 2024).

Ne deriverebbe comunque la carenza di interesse all'esame, nel merito, del primo motivo di ricorso.

6. Il ricorso va dunque dichiarato inammissibile.

7. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

8. Non sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore del controricorrente, che si liquidano in euro 7.200 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre spese forfetarie al 15 per cento, e accessori se dovuti, con distrazione in favore del difensore, dichiaratosi antistatario nella memoria illustrativa.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto che non sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso.

Sent. n. 26432 del 10 ottobre 2024 (emessa il 10 luglio 2024) della Cass., Sez. trib. – Pres. Crucitti Roberta, Rel. Fracanzani Marcello Maria

Tributi erariali diretti – Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) (tributi posteriori alla riforma del 1972) – Determinazione – In genere determinazione del reddito di impresa – Raccomandazioni OCSE – Fonte normativa – Esclusione – Metodi operativi per l'individuazione dei prezzi di trasferimento ('condizioni usuali', 'prezzo normale') – Transfer pricing – Art. 109, d.P.R. n. 917/1986 – Normalità dei prezzi – Applicazione da parte del giudice di merito – Criteri – Fondamento – Sindacabilità in sede di legittimità del criterio scelto – Violazione di legge – Ammissibilità.

Massima:

In tema di determinazione del reddito di impresa, le raccomandazioni Ocse non si inseriscono nella gerarchia delle fonti normative, ma forniscono sussidi e metodi operativi per l'attuazione nello specifico di disposizioni legislative o regolamentari di ampia portata (quali “condizioni usuali” o “prezzo normale”) e spetta all'interprete individuare quello più aderente alla fattispecie concreta, tenendo presente lo scopo perseguito dalla norma, per cui la motivazione sulla scelta del criterio di calcolo o del modello matematico è scrutinata dal giudice di merito in base ai canoni propri del provvedimento (accertativo, impositivo, impositivo) a

cui accede, mentre è sindacabile in sede di legittimità attraverso la censura della violazione di legge, individuando con precisione il vizio di sussunzione del giudice di merito ed indicando nel contempo il criterio alternativo ritenuto più aderente al caso concreto.

Fatti di causa

La contribuente soc. I.I. s.p.a. realizza in agro aretino macchine per l'imballaggio di prodotti alimentari ed è l'unica unità produttiva del Gruppo Ilapak, di cui tutte le altre afferenti società estere si occupano della distribuzione e della commercializzazione del prodotto sui mercati dei diversi Paesi di afferenza.

Per l'anno di imposta 2008 la contribuente era incisa da avviso di accertamento articolato su tre riprese a tassazione, rispettivamente per costi deducibili non inerenti e relativi ai compensi dei manager, per transfer pricing infragruppo, per pagamento di diritti d'autore (royalties). Ai fini che interessa il prosieguo della vicenda, non rileva il primo profilo, attinente ai premi per i dirigenti, in quanto già oggetto di autotutela amministrativa nel corso del primo grado del giudizio, mentre la quota più cospicua rimane il transfer pricing e, segnatamente, il criterio contabile o modello statistico con cui rappresentare la "normalità" dei prezzi di cui parla l'art. 109 del testo unico delle imposte sui redditi (d.P.R. n. 917/1986).

Per questi aspetti, i gradi di merito erano sfavorevoli alla società incisa, che reagisce proponendo quattro mezzi cassatori avanti questa Corte, cui replica il patrono erariale con tempestivo controricorso.

In prossimità della pubblica udienza, il Pubblico Ministero, in persona del sost. Procuratore generale dott. Michele Di Mauro, ha depositato requisitoria in forma di memoria, concludendo per il rigetto del ricorso, mentre la parte contribuente ha depositato memoria ad illustrazione delle proprie ragioni.

Ragioni della decisione

Vengono proposti quattro motivi di ricorso.

Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'articolo 360 numero 4 del codice di procedura civile per violazione dell'articolo 36, secondo comma, numero 4 del decreto legislativo numero 546 del 1992 anche in relazione all'articolo 111, sesto comma, della Costituzione nonché all'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nonché all'articolo 118 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile ai sensi dell'articolo secondo 62, primo comma, del decreto legislativo 546 del 1992.

In altri termini, si prospetta la censura di motivazione meramente apparente per non aver preso posizione sostanziale sui profili oggetto del decidere ovvero sul criterio per l'analisi di redditività, riferendosi la sentenza in scrutinio alla pronuncia di primo grado di cui dichiara di condividere integralmente il contenuto.

Con il secondo motivo si prospetta censura i sensi dell'articolo 360 numero 3 del codice di procedura civile per violazione o falsa applicazione dell'articolo 110, settimo comma, in combinato disposto con l'articolo 9, terzo comma, del

decreto del Presidente della Repubblica un numero 917 del 1986, per non aver rilevato che fra i diversi criteri di valutazione della normalità del prezzo, vi sia una primogenitura del sistema CUP rispetto al sistema TNMM. Mentre sul primo criterio sono tarate le giustificazioni offerte dalla contribuente incisa, sul secondo metodo ha operato l'Ufficio.

Con il terzo motivo si profila ancora censura ai sensi dell'articolo 360 numero 4 del codice di procedura civile per violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 del medesimo codice di rito, nonché per violazione e falsa applicazione dei principi generali sulla prevalenza del diritto dell'Unione europea rispetto alle norme nazionali interne; in subordine, si prospetta questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 281, della legge 27 dicembre 2013 numero 147 con riferimento agli articoli 3 e 53 della Carta fondamentale anche in relazione all'articolo 1, comma secondo, e 3, comma primo, della legge numero 212 del 2000.

Con il quarto motivo si prospetta ulteriore censura ai sensi dell'articolo 360 numero 4 del codice di procedura civile per violazione o falsa applicazione dell'articolo 112 del medesimo codice, per omissione di pronuncia sulla prospettata questione e motivo di appello in ordine alla rimodulazione delle sanzioni in ragione dell'apporto partecipativo della contribuente incisa.

Il primo motivo non può essere accolto. La sentenza in scrutinio, infatti, si diffonde ampiamente nel ricostruire le posizioni delle parti durante lo svolgimento dei due gradi di merito per giungere infine a trarre le conclusioni argomentative nelle due ultime pagine, dove peraltro mette in comparazione i due diversi metodi di rappresentazione della normalità del prezzo (TNMM e CUP), per giungere a un bilanciamento che dà prevalenza al criterio adottato dall'Ufficio.

Peraltro, il motivo di doglianza si riduce a lamentare l'omessa valutazione degli elementi contabili posti a fondamento della propria rappresentazione statistica ed un tanto fuoriesce dal sindacato di valutazione di questa Corte di legittimità.

Deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. VI – 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni unite di questa Corte (Cass., Sez. un., n. 8053/2014, seguita da Cass. VI – 5, n. 5209/2018). In termini si veda anche quanto stabilito in altro caso (Cass., Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (cfr. Cass., V, n. 24313/2018). Sotto altro profilo è stato ribadito essere inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di leg-

ge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (cfr. Cass., Sez. un., n. 34476/2019).

Il primo motivo, pertanto, dev'essere disatteso.

Neppure può essere accolto il secondo motivo, dove si lamenta la violazione dell'art. 110 d.P.R. n. 917/1986, come interpretato alla luce delle regola OCSE, per aver dato prevalenza al criterio di TNMM (*Transactional Net Margin Method*) rispetto al sistema CUP (*Comparable Uncontrolled Price*), ritenuto più aderente assieme al RPM (*Resale Price Method*) per individuare la "normalità" dei prezzi indicata dalla norma al fine di stabilire se vi sia elusione fiscale nelle attività intra-gruppo dislocate su diversi Paesi.

Detto diversamente, la violazione di legge deriva dall'applicazione di un metodo di calcolo non aderente alla realtà, ritenuto cedevole dalla giurisprudenza di questa Corte, di cui vengono citate le coeve pronunce n. 22005 e 22010 del 2013.

La censura richiede la ricostruzione dell'orientamento di questa Suprema Corte di legittimità in tema di metodi matematici, statistici ed attuariali secondo le osservazioni OCSE, la loro natura e la relativa collocazione nella gerarchia delle fonti.

Com'è noto, l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione per lo Sviluppo Economico) è organismo sovranazionale di natura convenzionale con compiti di elaborazione di raccomandazioni, buone prassi, principi contabili, modelli matematici e strumenti conoscitivi in genere per armonizzare il *modus operandi* fra i Paesi aderenti, rendendo quindi comparabili i sistemi operativi – pur a legislazione nazionale invariata – in modo da favorire l'omogeneità procedurale su cui si fonda una reale concorrenza che richiede trasparenza e "parità dei punti di partenza". In base all'andamento dei mercati, alle decisioni degli istituti monetari sovrani o sovranazionali, alle prassi mutate o consolidate nei diversi settori, alle novità tecnologiche disponibili, l'OCSE emana con cadenza regolare gli aggiornamenti alle proprie raccomandazioni. Per quanto qui maggiormente interessa, il riferimento è all'edizione del 1995 e a quella del 2010 con gli aggiornamenti relativi al *transfert pricing*. Anche sulla base di tali raccomandazioni sono state novellate diverse disposizioni di legge, nell'intento di rafforzare la cooperazione fra Stati, armonizzandone le fonti normative e, tra queste, senz'altro rientra l'art. 110 del citato d.P.R. n. 917/1986, intitolato "Norme generali sulle valutazioni", che dedica il settimo comma alle componenti di reddito per operazioni con soggetti aventi sede in Paesi esteri.

Con le menzionate coeve pronunce del 2013, n. 24005 e 24010 questa Corte ha richiamato le priorità di criteri fissati dal dato normativo di cui all'art. 3, nono comma, del detto d.P.R. n. 917/1986, dando prevalenza – ma secondo una logica di tendenziale possibilità – ai listini di chi ha fornito i beni, poi alle mercuriali e tabelle camerali o professionali, ai casi d'uso o al mercato interno, quale criterio residuale. Il confronto del prezzo è dunque criterio opportuno, ma non in astratto ed in ogni caso, bensì in base alle specifiche dell'operazione di comparazione da svolgere ed in presenza di sufficienti parametri oggettivi di riferimento

(il *tertium comparationis* ben noto già agli antichi), cui agganciare il modello da applicare.

Rispetto a tali arresti giurisprudenziali, che facevano riferimento al modello OCSE 1995, questa Corte ha proceduto nell'affinamento quando è stata chiamata ad applicare il criterio OCSE 2010, avendo modo di osservare che in tema di “*transfer pricing*”, ai fini dell'individuazione del “valore normale” dei prezzi di trasferimento applicati ai sensi dell'art. 110, comma 7, t.u.i.r. (“*ratione temporis*” vigente), come integrato dalle linee guida OCSE del 2010 sui prezzi del trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali, il metodo transazionale di ripartizione degli utili (cd. “*transactional profit split method*”, TPSM o PSM) è utilizzabile in modo altrettanto affidabile rispetto agli altri metodi di determinazione dei prezzi a condizione che, dopo l'accurata delimitazione della transazione, ivi compresa l'analisi funzionale, sia possibile procedere all'identificazione di una forte correlazione tra i costi sostenuti ed il valore aggiunto creato nel corso della transazione e purché le chiavi di allocazione selezionate – per le quali rilevano la classificazione contabile dei costi infragruppo e l'esistenza di eventuali differenze (“*high labour-cost country* vs. *low labour-cost country*”) – siano conformi (“*compliant*”) per affidabilità dei risultati (OECD *Guidelines*, 2010, §2.116) (cfr. Cass., V, n. 11837/2020).

Più precisamente, con riguardo al sistema TNMM che qui rileva, si è detto che in tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986, finalizzata alla repressione del fenomeno economico del “*transfer pricing*”, cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni simili poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è possibile utilizzare il metodo elaborato dall'Ocse che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione (cd. “TNMM”), a condizione che sia selezionato il periodo di indagine, siano identificate le società comparabili, siano apportate le appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata, siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività (cfr. Cass., V, n. 15668/2022, seguita da Cass., T., n. 2853/2024).

Dal dipanarsi del filone giurisprudenziale in esame, si riscontra un riferimento continuo alla comparabilità effettiva nello specifico, alla necessità dell'aderenza del modello alla fattispecie concreta, che merita qui maggior sistematica e precisazione di approfondimento. Non è revocato in dubbio che le raccomandazioni Ocse fuoriescano dalla gerarchia delle fonti. Si tratta infatti di norme tecniche, sistemi derivati da modelli matematici, contabili e attuariali che sono tradizionalmente sussidiari alle disposizioni normative di rango legislativo o regolamentare. La loro stessa natura, quindi, ne esclude un sistema di primogenitura, salvo i casi in cui la preferenza viene espressamente fissata in forma normativa, che è però operata

direttamente dal legislatore, mai dall'Ocse. Ne deriva quanto sia fuorviante ricercare nelle raccomandazioni Ocse un metodo in astratto prevalente sull'altro, perché cioè è estraneo alla struttura istituzionale di quella Organizzazione, né pertiene al suo compito convenzionale fissare priorità, bensì solo proporre modelli. All'opposto, resta ai singoli Paesi contraenti – in espressione di quel “nocciolo duro” della sovranità statale che è il potere impositivo – fissare eventualmente un ordine di precedenza che, peraltro, non è nel settore che qui occupa.

Ed infatti, il continuo riferimento alla “normalità” dei prezzi, forma un rinvio alla scelta del sistema che sia – nel concreto – più aderente a rappresentare il caso in esame. Se non si tratta di ordine gerarchico (delle fonti), come detto, si concreta invece il fenomeno della pluriqualeficazione, ovvero la possibilità che il medesimo fenomeno possa essere rubricato sotto plurime figure giuridiche, cioè – secondo la tradizionale terminologia dogmatica – la stessa fattispecie concreta può essere sussunta in più fattispecie astratte concorrenti. Donde l'interprete è chiamato a scegliere – motivatamente – quello ritenuto più aderente al caso, secondo lo scopo (*tèlos*) della norma.

Per gli atti amministrativi in genere e per quelli impositivi in particolare, la scelta del modello applicabile dev'essere giustificata con le forme proprie della motivazione degli atti provvedimentali cui accedono, con la conseguenza che è scrutinabile avanti il giudice di merito l'aderenza del modello proposto al caso concreto in esame e diviene sindacabile in sede di legittimità, mediante la denuncia di violazione di legge, l'applicazione di un modello o sistema di calcolo che non risulti coerentemente motivato in relazione alla fattispecie concreta. Trattandosi infatti, come detto in premessa, di norme tecniche, si è di fronte a strumenti operativi (*tekne, sive* mezzo per un fine) funzionali al perseguimento ed all'attuazione specifica di una disposizione normativa che li richiama o li prevede.

Si possono quindi esprimere i seguenti principi di diritto:

- Le raccomandazioni Ocse non si inseriscono nella gerarchia delle fonti normative, ma forniscono sussidi e metodi operativi (norme tecniche) per l'attuazione nello specifico di disposizioni legislative o regolamentari di ampia portata (norme elastiche) quale l'espressione di “condizioni usuali”, “prezzo normale” ed altre consimili.

- Fra i diversi criteri forniti dalle norme tecniche, spetta all'interprete individuare quello più aderente alla fattispecie concreta, tenendo presente lo scopo perseguito dalla norma.

- La motivazione sulla scelta del criterio di calcolo o del modello matematico è scrutinata dal giudice di merito in base ai canoni propri del provvedimento (accertativo, impositivo, impositivo) cui accede, mentre è sindacabile in sede di legittimità attraverso la censura della violazione di legge, individuando con precisione il vizio di sussunzione del giudice di merito ed indicando nel contempo il criterio alternativo ritenuto più aderente al caso concreto.

Nella fattispecie in esame correttamente è stato escluso il criterio del CUP (*Comparable Uncontrolled Price*). Non è contestato e, anzi, è confermato dalla

stessa ricostruzione in fatto di parte contribuente, che il gruppo si strutturi su di un'unica società produttrice con sede in Toscana, per poi articolarsi in tante società, ciascuna operate in esclusiva su uno o più Paesi di riferimento, raccogliendo gli ordini ed assicurando la fornitura della macchina richiesta. La struttura comporta la cessione di beni infra-gruppo a basso rischio, con alea ridotta in ragione dell'unicità del centro di produzione che opera sostanzialmente su ordini già confermati. Non si tratta quindi di mercato aperto con prezzo non controllabile, quindi il sistema di TNMM risulta più aderente rispetto al CUP, perché il margine di guadagno è criterio più indicativo rispetto al prezzo che non è frutto di libero mercato. Come ricordato anche nella sentenza in scrutinio (pag. 11, secondo capoverso), l'Ufficio ha individuato degli operatori simili, ne ha escluso altri (perché con modalità eccentrica di struttura, in disparte l'affinità merceologica), traendo quindi le conclusioni sulle differenze ed articolando la conseguente ripresa a tassazione.

La correttezza dell'operato dell'Ufficio, come verificata ben argomentando dal collegio di merito, conduce quindi a disattendere il secondo motivo di ricorso.

Con il terzo motivo si prospetta censura per violazione della prevalenza del diritto eurounitario rispetto alla disciplina nazionale, nonché si profila eccezione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 281, della legge 27 dicembre 2013 numero 147 con riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, anche in relazione all'articolo 1, comma secondo, e 3, comma primo, della legge numero 212 del 2000. Nella sostanza si lamenta una portata retroattiva del calcolo ai fini imponibile IRAP della norma citata, alla cui doglianza non sarebbe stata data risposta in grado d'appello.

La questione è già stata scrutinata da questa Corte in caso analogo, ritenendo infondata la censura di merito, donde la dedotta omissione di pronuncia non porterebbe alla parte ricorrente alcuna utilità. E infatti, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 281, della legge n. 147 del 2013, che ha esteso l'applicazione del "transfer pricing" a periodi di imposta anteriori rispetto alla sua entrata in vigore, venendo in rilievo una norma di interpretazione autentica che ha consentito l'applicazione della disciplina di cui all'art. 110, comma 7, t.u.i.r. per i periodi di imposta dal 2008 in poi. Tale previsione non viola gli artt. 3 e 41 Cost., non essendo manifestamente irragionevole né contrario alla libertà di iniziativa economica prevedere, per la violazione di una norma, un effetto più grave rispetto alla disciplina previgente; né viola gli artt. 111 e 117 Cost. (in relazione all'art. 6 CEDU), non potendo il contribuente riporre un ragionevole affidamento in relazione ad una questione (rilevanza del "transfer pricing" ai fini Irap) controversa per le varie abrogazioni succedutesi in materia e, quindi, meritevoli di interpretazione autentica (Cfr. Cass., V, n. 18436/2021).

Peraltro, non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, depone per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque,

violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione (Cass., III, n. 24953/2020).

Neppure il terzo motivo può quindi essere accolto.

Con il quarto motivo si prospetta l'omissione di pronuncia sulla censura di mancata rimodulazione delle sanzioni, non ostante il comportamento collaborativo della contribuente incisa.

Più precisamente, si lamenta che la sentenza di primo grado si limiti ad affermare che le sanzioni siano da applicarsi nel minimo di legge, senza precisare se con il cumulo giuridico, materiale o con l'istituto della continuazione, mentre il giudice di appello non ne ha fatto oggetto di decisione, pur investito ritualmente della questione a pag. 73 dell'appello ed invocandosi, altresì il riferimento allo *ius superveniens* più favorevole al contribuente di cui al d.lg. n. 158/2015.

Il motivo è fondato e dev'essere accolto. In disparte la rilevanza *dello ius superveniens* ed il dovere del giudice di valutarne l'applicazione in concreto ove sia anche astrattamente indicato un profilo di vantaggio (Cass., T. n. 577/2024), qui si controverte di omissione di pronuncia su censura specifica e motivo di gravame espressamente formulato. A fronte dell'indicazione del passo negli atti processuali ove la censura è stata formulata, occorre rilevare che la sentenza in scrutinio non abbia preso in considerazione tale rilevante e specifico aspetto.

Donde il ricorso è fondato per le ragioni attinte dal quarto motivo, relativamente alla rimodulazione delle sanzioni in base alla disciplina sopravvenuta, la sentenza dev'essere cassata con rinvio – su questo specifico aspetto – al giudice di merito che si pronuncerà sul punto nel rispetto dei superiori principi indicati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Toscana, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Sent. n. 30051 del 21 novembre 2024 (emessa il 22 ottobre 2024) della Cass., Sez. un. civ. – Prima Pres. Cassano Margherita, Rel. Fuochi Tinarelli Giuseppe

Tributi – Accertamento – Art. 43, d.P.R. n. 600/1973 – Potere di autotutela tributaria – Principi costituzionali a tutela dell'interesse pubblico – Corretta esecuzione dei tributi legalmente accertati – Termine di decadenza – Annullamento dell'atto impositivo per vizi formali e sostanziali.

Massima:

In caso di autotutela tributaria sostitutiva in malam partem, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, il

legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento, ostandovi il generale dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva in forza degli artt. 2 e 53 Cost.; può, per contro, assumere rilievo, ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità.

Fatti di causa

1. B.A. impugnava l'avviso di accertamento n. TL5010400092/2011, relativo all'anno 2003 per IRPEF, IVA e contributi previdenziali, emesso dall'Agenzia delle entrate in sostituzione dell'avviso di accertamento n. TL501T401401/2009, fondato su accertamenti bancari ed annullato dall'Ufficio in autotutela con atto comunicato in data 14/02/2011.

2. Il primo avviso era stato emesso in base alle movimentazioni rilevate con il processo verbale redatto dalla Guardia di finanza in data 28/11/2008, solo in parte giustificate sulla base delle dichiarazioni rese dal contribuente, sicché, con riguardo al prelievo eseguito dal B.A. in data 21 luglio 2003, era stata ritenuta non giustificata solamente la somma di € 84.023,47 su un importo complessivo di € 251,47.

3. L'Amministrazione finanziaria, nelle more del giudizio proposto avverso il primo avviso, riteneva viziata la ricostruzione reddituale e non giustificato, per l'intero importo, il suddetto prelievo del luglio 2003, sicché, in via di autotutela, annullava l'avviso ed emetteva, in sostituzione, nuovo avviso per un maggior imponibile che veniva impugnato dal B.A.

4. La Commissione tributaria provinciale di Imperia rigettava il ricorso, ritenendo che il potere di autotutela fosse stato legittimamente attivato dall'Amministrazione finanziaria.

5. La sentenza era confermata dalla Commissione tributaria regionale in epigrafe, per la quale l'Ufficio aveva emendato l'errore che inficiava l'originario avviso senza procedere ad un'integrazione *ex post*.

6. Avverso detta decisione B.A. ha proposto ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

7. Con ordinanza interlocutoria 33665 del 2023, depositata il 1° dicembre 2023, la Sezione Tributaria ha rimesso la causa alla Prima Presidente per valutare l'opportunità dell'assegnazione della stessa alle Sezioni Unite civili, ravvisando un contrasto interpretativo negli orientamenti interni della Sezione, oltre che la particolare importanza delle questioni di diritto sottese, in ordine ai limiti per l'esercizio della autotutela tributaria quanto alla natura dei vizi dell'atto impositivo, all'ammissibilità di provvedimenti di annullamento e sostituzione dell'atto viziato in *malam partem* per il contribuente, nonché ai rapporti tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo.

8. La Prima Presidente ha quindi disposto l'assegnazione del ricorso alle Sezioni unite.

9. In prossimità dell'udienza, la Procura Generale, in persona del sostituto procuratore generale Stanislao De Matteis, ha depositato conclusioni scritte con cui ha chiesto affermarsi la legittimità dell'annullamento in sede di autotutela del provvedimento favorevole al contribuente, con emissione di nuovo atto sostitutivo di maggiore importo, e il rigetto del ricorso.

10. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria *ex art.* 378 c.p.c., chiedendo il rigetto del ricorso.

Ragioni della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione degli artt. 43, quarto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 57, quarto comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – recanti il divieto di integrazione dell'accertamento in mancanza di nuovi elementi – anche in relazione all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

1.1. Lamenta l'erroneità della decisione impugnata che ha ritenuto legittimo il nuovo avviso, emesso in autotutela sostitutiva del primo, con cui era stato determinato un maggior imponibile pur in assenza di nuovi elementi ed in base ai medesimi già conosciuti al momento dell'emissione dell'originario avviso, ostandovi i principi di unicità dell'atto impositivo e i presupposti richiesti per l'emissione di un accertamento integrativo.

Deduce che l'autotutela sostitutiva deve ritenersi consentita per sanare l'illegittimità dell'atto per vizi formali o, in taluni casi, per vizi di motivazione ma non anche per vizi sostanziali: l'Amministrazione, per tale via, non può integrare l'imponibile ("se non per errori di calcolo nella determinazione delle aliquote, della stessa base imponibile, eccetera"), dovendo, a tal fine, emettere nuovo atto di accertamento integrativo consentito solo a fronte della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Reputa, infine, la condotta dell'Amministrazione lesiva dell'affidamento generato nel contribuente dall'emissione del primo avviso in ordine alla valutazione già compiuta sugli elementi acquisiti a seguito di contraddittorio preprocessuale.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., omessa motivazione circa la configurabilità di un accertamento integrativo, essendosi la Commissione tributaria regionale limitata ad affermare che l'Ufficio non aveva proceduto a integrare *ex post* l'avviso ma aveva solo corretto un errore.

3. I due motivi che precedono sollevano le questioni poste a queste Sezioni Unite con l'ordinanza interlocutoria n. 33665 del 2023, concernenti la natura, i presupposti e le condizioni per l'esercizio del potere di autotutela tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In specie, i profili specificamente devoluti a queste Sezioni Unite investono i seguenti aspetti:

"1) se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, in ragione dell'art. 1 d.m. n. 37 del 1997, presupponga l'esistenza di soli vizi formali nell'atto impositivo e

non anche vizi a carattere sostanziale e, di conseguenza, se sia diretto alla tutela dell'interesse individuale del contribuente, con esclusione del potere dell'amministrazione finanziaria di annullamento in *malam partem*, o sia finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi con gli unici limiti della decadenza dei termini accertativi e del giudicato;”

“2) se l'esercizio del potere di autotutela tributaria correlato alla sussistenza di vizi sostanziali (e non solo formali) sia riconducibile ad un accertamento che, quanto meno limitatamente al maggior imponibile accertato, costituisca un accertamento integrativo e configuri una ulteriore deroga (non specificamente normata alla luce dell'art. 1 d.m. n. 37 del 1997) al principio dell'unicità dell'accertamento tenuto conto anche della diversità strutturale e funzionale del potere di autotutela rispetto al potere di accertamento integrativo”.

4. L'ordinanza interlocutoria, dopo aver delineato il quadro normativo vigente (a quel momento) e la sua pregressa evoluzione, ha evidenziato che l'orientamento, prevalente, della Suprema Corte in merito alla natura e all'esercizio del potere di autotutela è attestato sui seguenti capisaldi:

il potere di autotutela ha carattere generale e può essere legittimamente esercitato sino a che non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento o non si sia formato il giudicato sull'atto (v. *ex multis* 31 maggio 2017, n. 24994; Cass. 28 ottobre 2019, n. 27481; Cass. 23 giugno 2021, n. 17924; Cass. 2 febbraio 2022, nn. 3267 e 3268; recentemente, in motivazione, Cass. 11 settembre 2024, n. 24387);

costituisce un potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria, la quale è onerata, in virtù del principio di perennità, a sostituire l'atto viziato – che deve essere espressamente annullato nel rispetto del principio del divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto – con nuovo atto emendato dai vizi (v. *ex multis* 20 marzo 2019, n. 7751; Cass. 6 luglio 2020, n. 13807; Cass. 18 maggio 2021, n. 13407; Cass. 11 settembre 2024, n. 24387);

il potere permane e non si consuma anche dopo il suo (primo) esercizio e può essere sempre rinnovato (Cass. 21 settembre 2022, 27706, oltre alla giurisprudenza già sopra citata);

può essere esercitato per rimuovere non solo vizi formali ma anche per emendare vizi sostanziali, trovando il suo fondamento nell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate (Cass. 11 settembre 2024, 24387; Cass. 1° marzo 2022, n. 6621; Cass. 6 luglio 2020, n. 13807);

è legittimo l'esercizio in *malam partem*: può essere annullato anche un atto favorevole al contribuente con emissione in sostituzione di un nuovo atto con effetti a lui pregiudizievoli “anche sulla base di una diversa e più approfondita valutazione di quelli già in possesso dell'ufficio”, senza che, a differenza dell'accertamento integrativo ex artt. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 d.P.R. 633 del 1972, sia necessaria la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (Cass. 27 luglio 2021, n. 21417; Cass. 9 giugno 2020, n. 10981; Cass. 27 febbraio 2015, n. 4029; Cass. 19 marzo 2014, n. 6398; in precedenza Cass. 22 febbraio 2002, n. 2531);

infine, il potere di autotutela costituisce un mezzo a tutela non del contribuente

te ma dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi, da cui l'ammissibilità del sindacato giurisdizionale sul rifiuto di autotutela avuto riguardo "alle ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto" e non alla fondatezza della pretesa (Cass. 24 agosto 2018, 21146; Cass. 14 dicembre 2016, n. 25705; recentemente Cass. 31 luglio 2024, n. 21590).

5. A fronte di tale orientamento, altre pronunce (Cass. 3 giugno 2015, 11421; Cass., 20 giugno 2007, n. 14377; Cass., 8 maggio 2006, n. 10526; recentemente Cass. 16 marzo 2020, n. 7293; per alcuni profili anche Cass. 11 settembre 2024, n. 24387) hanno invece ritenuto che, in caso di annullamento in via di autotutela con sostituzione dell'originario atto impositivo viziato, non sia possibile emettere un nuovo atto per una maggiore pretesa che si fondi solo su una diversa valutazione dei medesimi elementi.

Si è conseguentemente esclusa la possibilità di un esercizio del potere in *malam partem*.

5.1 L'ordinanza rileva che, con tali decisioni, il fondamento del potere di autotutela viene individuato, quanto all'ipotesi di possibile sostituzione dell'originario atto con altro di maggiore onerosità, non più nell'interesse generale alla rimozione dell'atto, ma nell'interesse proprio e individuale del contribuente destinatario dell'atto illegittimo, posto che la norma prevede che l'Amministrazione proceda all'annullamento "nei casi in cui sussista l'illegittimità dell'atto".

La prospettiva così avanzata, inoltre, viene ancorata all'esigenza, segnalata anche dalla dottrina, di un coordinamento tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo alla luce del principio dell'unicità dell'accertamento poiché, ove si ritenga che l'Ufficio possa avanzare una pretesa maggiore in base ai medesimi elementi, ne deriverebbe una deroga non prevista al suddetto principio.

Il *discrimen* tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo, pertanto, si verrebbe a collocare lungo questa linea di confine: la prima riguarderebbe solo le ipotesi in cui la pretesa originaria resti identica o venga diminuita, mentre quando la pretesa fiscale ne risulti accresciuta il nuovo atto sarà possibile solo in presenza delle condizioni di cui all'art. 43, quarto comma (ora terzo comma), d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, ossia per "la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi".

Se ne deriva che proprio la positiva individuazione di tale limite rafforzerebbe l'assunto che il potere di autotutela sostitutivo debba ritenersi diretto a correggere solo vizi formali dell'atto impositivo e non anche vizi a carattere sostanziale.

6. L'ordinanza, infine, nel sottolineare la problematicità del rapporto tra accertamento integrativo e autotutela sostitutiva, nonché dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva per vizi sostanziali, con modificazione della pretesa in *malam partem* rispetto al contribuente, rileva l'esigenza di un bilanciamento di interessi tra principio di perennità del potere di autotutela, principio di capacità contributiva e principio di buona amministrazione dell'azione dell'Amministrazione finanziaria.

7. Ritene questa Corte, condividendo le conclusioni del Procuratore Generale, che debba darsi continuità all'orientamento già maggioritario e prevalente.

8. Appare opportuno, prima di procedere all'esame delle questioni sopra evidenziate, un inquadramento di ordine generale – senza pretesa di compendiare il vasto dibattito giurisprudenziale e dottrinale, che esula dalla presente sede – del più ampio fenomeno dell'autotutela

Nell'ambito di questa, infatti, si inserisce, pur con tratti di specificità ed autonomia, l'autotutela tributaria, il cui quadro normativo – tenuto anche conto, per l'evidente incidenza sulle problematiche in oggetto, del recente intervento del legislatore attuato con i decreti legislativi del 30 dicembre 2023, n. 219 e n. 220 – ha caratteri in parte comparabili.

9. Quando viene in rilievo una Pubblica Amministrazione, il potere di autotutela costituisce una prerogativa di cui è titolare la stessa Pubblica Amministrazione e che si giustifica in quanto connaturata al compito istituzionale di perseguire la miglior cura dell'interesse pubblico affidato: la posizione di supremazia dei soggetti pubblici significa che essi hanno non solo il potere di provvedere alla cura degli interessi a loro assegnati, ma anche quello di intervenire per rimediare agli eventuali pregiudizi che siano insorti in ragione della stessa attività amministrativa.

L'autotutela amministrativa, come rilevato dalla dottrina e dalla stessa giurisprudenza (v. Cons. Stato, Sez. V, 07/02/2022, n. 833), trova fondamento, prima ancora della espressa codifica operata con la legge 11 febbraio 2005, n. 15, che ha modificato e integrato la legge 7 agosto 1990, n. 241, introducendo il Capo IV *bis* e, in specie, gli artt. 21-quinquies e seguenti, negli stessi principi costituzionali di legalità e buon andamento dell'amministrazione predicati dall'art. 97 Cost., ai quali l'azione amministrativa deve ispirarsi.

9.1 Si distinguono tre diverse forme di autotutela della Pubblica Amministrazione:

l'autotutela sanzionatoria, ossia il potere di irrogare sanzioni;

l'autotutela esecutoria, quale potestà di portare ad esecuzione unilateralmente e coattivamente i propri provvedimenti, il cui positivo riconoscimento normativo è costituito dall'art. 21 *ter* della legge 241 del 1990;

l'autotutela decisoria, che si identifica nel potere di riesaminare discrezionalmente i propri atti da parte del soggetto che lo ha adottato, avuto riguardo a profili di legittimità o anche di opportunità, in funzione della loro conferma, modifica, revoca o annullamento.

In sede di autotutela decisoria, categoria che ha specifico interesse per la vicenda in giudizio, la Pubblica Amministrazione procede, anche in assenza dell'iniziativa della parte, ad un riesame della validità degli atti in vista della conformità all'interesse pubblico tutelato, esame che si può concludere con la conferma dell'atto o con la sua rimozione, eventualmente parziale.

9.2.1 La disciplina positiva è contenuta nell'attuale Capo IV *bis* della legge n. 241 del 1990; hanno particolare rilievo, per quanto qui di interesse, gli artt. 21-quinquies (Revoca del provvedimento), 21 *septies* (Nullità del provvedimento), 21 *octies* (Annullabilità del provvedimento) e 21 *novies* (Annullamento d'ufficio).

La prima norma disciplina una fattispecie tipicamente connessa all'esercizio

discrezionale delle potestà amministrative, consentendo la rimozione dell'atto a fronte di sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto non prevedibile al momento dell'adozione del provvedimento o, anche, in certi casi, a seguito di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario.

La revoca, quindi, è incardinata su una valutazione di opportunità: alla Pubblica Amministrazione compete, anche dopo l'adozione del provvedimento, il potere di continuare a valutare gli interessi in gioco e, in coerenza con i principi di buona amministrazione, di adeguare il contenuto dell'atto in ragione delle sopravvenienze o di una più attenta valutazione degli interessi stessi (salvo il ristoro dell'eventuale sacrificio del privato).

9.2.2 L'art. 21 *novies* (in connessione con il 21 *octies* e con le esclusioni di cui all'art. 21 *septies*) riguarda, invece, l'ipotesi in cui il provvedimento sia illegittimo perché "adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

Il presupposto per l'esercizio del potere di autotutela è dunque costituito dalla rilevazione di una illegittimità dell'atto.

Tale condizione, tuttavia, pur necessaria, non è sufficiente per procedere all'annullamento in via di autotutela: occorre, infatti, una rivalutazione della situazione di fatto e diritto e una ponderazione degli interessi ("può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico"). Il legislatore, inoltre, ha previsto per l'attivazione del potere un termine (12 mesi), talune condizioni (la considerazione degli interessi dei destinatari e dei controinteressati), alcune eccezioni, nonché la salvaguardia del contraddittorio.

9.3 In queste ipotesi, la rivalutazione operata dalla Pubblica Amministrazione avviene nell'ambito di un nuovo procedimento che non è la prosecuzione di quello che aveva determinato l'adozione dell'originario atto.

L'oggetto immediato del riesame è costituito dal provvedimento ritenuto viziato (o inadeguato ad assolvere alla tutela dell'interesse perseguito), che è sottoposto, con una nuova procedura, ad una rinnovata valutazione della sua rispondenza a soddisfare l'interesse pubblico e gli interessi coinvolti, a fronte della quale la Pubblica Amministrazione è chiamata a decidere se provvedere alla rimozione, modifica o conferma dell'atto medesimo.

In caso di rimozione dell'atto, inoltre, il procedimento può risolversi nella eliminazione del provvedimento oppure nell'adozione di un nuovo provvedimento sostitutivo di quello originario ed emendato dei vizi.

9.4 L'autotutela amministrativa, dunque, è un potere della Pubblica Amministrazione, la quale, per il principio della inesauribilità del potere amministrativo in funzione della cura dell'interesse pubblico, può intervenire al fine di modificare l'assetto degli interessi coinvolti nella singola vicenda; a tale scopo, può attivarsi, con le forme e nei termini stabiliti dalle vigenti norme, per riesaminare l'atto, avviando un nuovo procedimento di secondo grado volto ad annullare, rimuovere (e, eventualmente, sostituire) o, anche, convalidare un atto viziato, quale che sia la tipologia di vizio che lo inficia.

10. L'autotutela nel diritto tributario costituisce una particolare declinazione del più generale istituto dell'autotutela amministrativa.

Come per quest'ultima, infatti, l'autotutela tributaria consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria, che può essere esercitato d'ufficio o su istanza di parte, di annullare o rettificare un proprio atto, affetto da un vizio. Anche l'autotutela tributaria, difatti, è espressione di un potere ancorato al soddisfacimento di un interesse pubblico, nella specie a reperire le entrate fiscali legalmente accertate.

Parimenti, anche l'autotutela tributaria si realizza con un procedimento di secondo grado: oggetto del riesame è l'atto impositivo precedentemente adottato e non, direttamente, la pretesa fatta valere con quest'ultimo.

In termini omologhi, inoltre, in esito a questa rinnovata valutazione il procedimento di autotutela si può concludere con l'annullamento, la modifica o la convalida dell'atto viziato, nonché, in caso di annullamento, con l'adozione di un nuovo atto sostitutivo del primo ed emendato dai vizi che lo avevano inficiato (cd. autotutela sostitutiva).

10.1 Peraltro, vanno subito rimarcate le differenze tra i due ambiti, poiché l'autotutela amministrativa è una attività caratterizzata dalla discrezionalità amministrativa innanzi ad interessi legittimi, mentre l'autotutela tributaria riguarda atti conseguenti a presupposti impositivi definiti dalla legge, dunque di natura vincolata, e interviene su posizioni di diritto soggettivo, ossia il diritto del contribuente a non subire una tassazione non in linea con le previsioni normative, lesiva del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.

Resta pertanto esclusa la stessa possibilità di una rimozione o una modifica dell'atto impositivo per ragioni di opportunità o "convenienza". Ciò non significa, tuttavia, che l'autotutela tributaria perda una connotazione di discrezionalità poiché – come precisato anche dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 181 del 2017, che ha escluso che l'autoannullamento d'ufficio abbia una natura giustiziale – non costituisce uno strumento per l'accertamento dei vizi di legittimità o di merito a tutela del contribuente e permane in capo all'Amministrazione fiscale la titolarità di una valutazione dell'interesse generale alla revisione dell'atto, commisurata alla comparazione tra l'interesse del privato alla giusta imposizione e gli interessi pubblici coinvolti, in specie a reperire le giuste entrate fiscali, alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti, nonché alla necessità di prevenire o risolvere contenziosi.

Né va trascurata, in specie per i tributi di matrice unionale, l'esigenza di assolvere ai prioritari obblighi verso l'Unione Europea.

Tale connotazione, come si vedrà, ha subito un temperamento con il recente d.lg. n. 219 del 2023, che ha introdotto, per talune ipotesi, un regime di obbligatorietà dell'autotutela tributaria.

11. L'autotutela tributaria si colloca nell'alveo di un'articolata cornice di principi costituzionali. In particolare:

l'art. 53 Cost. per il quale «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» e «il sistema tributario è informato a criteri di progressività»;

l'art. 2 che fonda il principio di solidarietà e si pone in stretta correlazione con l'art. 53 Cost., costituendo il dovere di concorrere alle spese pubbliche uno dei «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale» ivi sanciti;

l'art. 23 Cost. che, nel disporre che «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge», fonda il principio di legalità.

non meno rilevante, infine, è l'art. 97 Cost. che, al secondo comma, afferma che l'attività dell'Amministrazione pubblica, dunque anche quella dell'Amministrazione finanziaria, è informata ai principi «di buon andamento e imparzialità», così individuando i canoni che debbono orientare il raggiungimento dell'interesse pubblico perseguito.

Da tali principi discende il cd. principio di perennità: il potere dell'Amministrazione persiste anche dopo esser stato esercitato e assolve all'esigenza di assicurare la continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, nella specie costituito dall'interesse a reperire le entrate fiscali (legittime).

Una specifica declinazione di questi valori, in specie dell'art. 97 Cost., è individuabile anche nei principi di collaborazione e buona fede, affermati dall'art. 10 della legge n. 212 del 2000.

11.1 Il fondamento positivo dell'istituto, dunque, trova la sua legittimazione negli stessi principi (e correlati poteri) in base ai quali l'Amministrazione finanziaria ha il potere di adottare gli atti di amministrazione attiva – atti impositivi e rimborsi – posto che, come pure si è osservato in dottrina, «le funzioni amministrative non possono non comprendere in sé, accanto alla possibilità di fare, anche quella di eliminare quel che non doveva farsi».

Ciò giustifica, in primo luogo, la configurabilità del potere in coerenza con il principio di legalità: discende dalla stessa attribuzione del potere di adottare gli atti impositivi la giustificazione normativa della possibilità di intervenire in autotutela.

In tal senso, la disciplina, introdotta in via generale dal 1992 in poi, regola forme, limiti e modalità dell'autotutela, ma non fonda la titolarità del potere, né esaurisce l'ambito dello stesso.

In secondo luogo, da tale connotazione discende la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di procedere, anche ripetutamente, in via di autotutela e di annullare l'atto già emesso in via di autotutela, adottandone uno differente ovvero ripristinando quello originario fino alla persistenza del potere impositivo.

11.2 La stretta derivazione dall'originario potere impositivo delinea un limite strutturale dell'autotutela tributaria, ossia l'avvenuta decadenza del potere di accertamento.

La questione si pone soprattutto per le ipotesi in cui l'illegittimità dell'atto sia suscettibile di risolversi in un pregiudizio per l'erario.

In questo caso, l'atto successivo, con cui viene richiesta al contribuente una maggiore imposta, può venire legittimamente ad esistenza solamente se il potere dell'Amministrazione finanziaria non sia, in sé, venuto meno e, dunque, entro i termini di decadenza previsti per l'esercizio dell'attività di accertamento per il singolo tributo.

11.3 Un ulteriore limite, di natura funzionale, all'esercizio del potere di autotutela (nella specie, a favore del contribuente) è costituito dal giudicato di merito favorevole all'Amministrazione.

L'autotutela non ha natura giudiziale o giustiziale per la rilevata connotazione discrezionale della valutazione dell'Amministrazione; infatti, è necessario ma non sufficiente che l'atto sia viziato, occorrendo anche una valutazione della sussistenza di un interesse pubblico alla sua rimozione.

Tuttavia, il controllo di merito in sede giurisdizionale nel momento in cui attesta, con efficacia di giudicato, la correttezza dell'esercizio della potestà impositiva, è idoneo a comportare un effetto preclusivo sulla rilevanza dell'asserito vizio e, quindi, ad orientare in termini negativi la possibilità per l'Agenzia fiscale di attivarsi diversamente.

Del resto, questa conclusione risponde ad una esigenza logica di stabilità e di certezza del provvedimento, ormai non solo definitivo, ma anche convalidato dal vaglio giurisdizionale.

Il legislatore, nell'originaria previsione contenuta nell'art. 2, comma 2, del d.m. n. 37/1997, attribuiva rilievo ai motivi per i quali era intervenuta la decisione favorevole, locuzione che, peraltro, era intesa nel senso di includere sia i vizi dedotti che quelli deducibili, o rimasti assorbiti, in relazione al medesimo oggetto e, pertanto, «non soltanto le ragioni giuridiche e di fatto esercitate in giudizio, ma anche tutte le possibili questioni, proponibili in via di azione o eccezione, che, sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici, essenziali e necessari, della pronuncia» (Cass. n. 21698 del 29/07/2021).

L'attuale formulazione (art. 10 *quater*, comma 2), in sostanziale aderenza al diritto vivente, indica come ragione di insussistenza dell'obbligo di procedere all'autotutela obbligatoria la sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria senza ulteriori precisazioni.

12. Appare dunque opportuno delineare lo specifico quadro normativo dell'istituto.

12.1 L'art. 68 del d.P.R. 27 marzo 1992 n. 287, rubricato "Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa", introdusse, per la prima volta, una disposizione generale regolatrice dell'autotutela tributaria, disponendo al comma 1 «Salvo che sia intervenuto giudicato, 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».

A tale disposizione seguì l'introduzione dell'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994 n. 564, convertito dalla legge del 30 novembre 1994, n. 656, che, esplicitamente rubricata "Autotutela", ha previsto testualmente (avuto riguardo al testo da ultimo modificato dal d.lgs.

24 settembre 2015 n. 159, che ha introdotto i commi 1-*sexies* e seguenti):

«1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'uffi-

cio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.

1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e *1-bis* relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.

1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.

1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.

1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.».

Il Ministero delle Finanze diede attuazione alla delega adottando il regolamento di cui al d.m. 1° febbraio 1997, n. 37, di cui i primi tre articoli hanno previsto:

«Articolo 1 (Organi competenti per l'esercizio del potere di annullamento e di revoca d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento)

1. Il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende.»

«Articolo 2 (Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento)

1. 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 illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

errore di persona;
evidente errore logico o di calcolo;
errore sul presupposto dell'imposta;
doppia imposizione;
mancata considerazione di pagamenti di 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.

2. 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.»

«Articolo 3 (Criteri di priorità)

1. Nell'attività di cui all'articolo 2 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.»

Va, infine, ricordato che, ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. b), l. n. 212 del 2000, negli atti dell'Amministrazione finanziaria, deve essere indicata l'autorità presso la quale è possibile promuovere la loro revisione in sede di autotutela, mentre il successivo art. 13, comma 6, attribuiva al Garante del contribuente la facoltà di attivare «le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente».

12.2 Questo complesso ed articolato quadro normativo è stato innovato con il d.lg. n. 219 del 2023, che ha abrogato l'art. 2 *quater* e il d.m. n. 37/1997 e modificato l'art. 13 l. n. 212 del 2000, eliminando l'esplicito riferimento all'autotutela.

La vicenda qui in giudizio resta, *ratione temporis*, soggetta alla precedente disciplina.

Parimenti, in una prospettiva di sistema appare necessario, per una più compiuta disamina delle questioni in esame, tenere conto delle modifiche intervenute, che, seppure accompagnate da importanti novità (frutto anche del recepimento di indicazioni contenute nella sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2017), si pongono in sostanziale continuità con il precedente assetto.

La nuova disciplina dell'autotutela è contenuta negli artt. 10 *quater* e 10 *quinquies* della legge n. 212 del 2000, introdotti dall'art. 1, lett. m), d.lg. 219 del 2023. In particolare:

– Art. 10 *quater* (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria):

«1. 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:

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.

2. L'obbligo di cui al comma 1 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.

3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.»

– Art. 10 *quinquies* (Esercizio del potere di autotutela facoltativa):

«1. 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.

2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10 *quater*.»

Con il d.lg. n. 220 del 2023 (art. 1, comma 1, lett. l)), inoltre, è stato modificato l'art. 19, comma 1, d.lg. n. 546 del 1992 inserendo due nuove ipotesi di atti impugnabili, ossia:

«g-*bis*) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10 *quater* della legge 27 luglio 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».

13. L'analisi del complesso articolato normativo evidenzia, in primo luogo, che la regolamentazione operata dal legislatore dell'istituto dell'autotutela ha perseguito lo scopo di consentire l'emersione delle ipotesi in cui l'invalidità, formale o sostanziale, dell'atto impositivo si riverbera in danno del contribuente.

Ciò emerge in termini piani dalle formule utilizzate dal legislatore nel 1994 (“atti illegittimi o infondati”) e nel 2023 (“in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione”) che hanno una evidente valenza onnicomprensiva, volta a coprire ogni possibile vizio.

L'intervento innovatore ha ulteriormente accentuato tale carattere, attesa anche la sostanziale conformità tra le ipotesi (pacificamente non tassative) di possibile autotutela previste dall'art. 2 del d.m. n. 37/1997 e i casi (da ritenere tassativi) in cui l'autotutela è obbligatoria *ex art. 10 quater*.

13.1 La scelta del legislatore, invero, appare chiara ove si tenga conto che, storicamente, gli uffici finanziari sono stati spesso restii ad intervenire per mo-

dificare o annullare gli atti impositivi anche a fronte di evidenti illegittimità in danno del contribuente.

Si può osservare che una tale condotta rinveniva le sue possibili spiegazioni non solo nella concezione, meno sensibile a principi di collaborazione e *compliance*, che in passato permeava la percezione del Fisco nel rapporto con il contribuente, ma anche nel timore, per il funzionario competente, di incorrere in responsabilità per aver fatto venire meno una imposizione che, pur errata, era oramai definitiva.

Opportunamente, dunque, l'art. 10 *quater*, comma 3, ha limitato la responsabilità contabile, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, alle ipotesi di dolo.

13.2 L'autotutela oggetto della specifica disciplina su illustrata, dunque, non esaurisce l'ambito dell'istituto nel diritto tributario che riguarda anche tutte le situazioni nelle quali l'illegittimità si risolve in un pregiudizio per l'erario.

L'evidenza di queste situazioni, del resto, trova il suo primo riscontro proprio nella disciplina su illustrata, che, nell'individuare i casi di potenziale esercizio del potere di autotutela, legittima la pari considerazione delle ipotesi, speculari, in cui il vizio dell'atto riversi i suoi effetti nei confronti del contribuente o nei confronti dell'erario.

È sufficiente considerare il caso dell'errore di calcolo (art. 2, comma 1, lett. b) d.m. 37/1997 e art. 10 *quater*, lett. b), che può risolversi in una determinazione eccessiva delle somme dovute dal contribuente, ma anche in un importo inferiore a quello che deve essere versato.

Analogamente con riguardo all'errore sul presupposto d'imposta (art. 2, comma 1, lett. c), d.m. 37/1997 e 10 *quater*, lett. e).

L'errore, in questo caso, investe il fatto economico, ossia un elemento diverso a seconda delle imposte o, comunque, anche in relazione alla medesima imposta, un elemento suscettibile di vario e differenziato apprezzamento per entità e tipologia di vicenda economica, con evidenti ricadute di ampia portata. La genericità dell'espressione, del resto, è idonea a ricomprendere in sé tendenzialmente ogni ipotesi di illegittimità dell'imposizione.

In via esemplificativa, merita di essere ricordata la controversa valutazione delle operazioni economiche frazionate per qualificare la fattispecie come cessazione d'azienda ai fini Iva e l'ampio dibattito in ordine ai rapporti tra imposta di registro e Iva a seguito della modifica dell'art. 20 TUR, con interventi della Corte costituzionale e della Corte di giustizia (da ultimo, con riguardo all'Iva, si veda Cass. n. 12450 del 07/05/2024).

14. In conclusione, l'autotutela nel diritto tributario costituisce un potere dell'Amministrazione finanziaria che trova il suo fondamento nelle stesse norme che giustificano l'esercizio delle potestà attive per la esazione dei tributi.

Ne deriva che la possibilità del suo esercizio – anche reiterato – permane inalterata per il principio di perennità dell'azione, salvi solo i limiti derivanti dai termini di decadenza per l'esercizio delle attività di accertamento per i singoli tributi ovvero dall'avvenuto passaggio in giudicato di sentenza favorevole all'Amministrazione finanziaria.

È, inoltre, un procedimento di secondo grado, poiché investe l'atto già adottato in quanto illegittimo, di cui è operato un riesame al fine del suo annullamento, sostituzione, modifica o conferma.

Tuttavia, l'azione dell'Amministrazione, pur doverosa a fronte dell'illegittimità dell'atto impositivo, è caratterizzata da discrezionalità quanto all'esercizio concreto del potere di autotutela, dovendo valutare la sussistenza di un interesse generale alla revisione dell'atto alla luce del complesso degli interessi coinvolti. La recente riforma, prevedendo casi di autotutela obbligatoria, ha temperato tale connotazione, rendendo doverosa, per le ipotesi ivi considerate, l'attivazione del procedimento di revisione dell'atto illegittimo.

La disciplina positiva appare orientata, in prevalenza, a consentire l'emersione delle ipotesi di illegittimità dell'atto impositivo in danno del contribuente; la stessa però non esaurisce gli spazi dell'autotutela tributaria, che si può realizzare anche nelle situazioni in cui l'illegittimità determini un pregiudizio per l'erario, che risultano, in molti casi, speculari e necessariamente implicate in quelle oggetto di specifica considerazione a favore del contribuente.

15. Alla luce del complessivo quadro delineato è pertanto possibile affrontare le questioni devolute, da esaminare partitamente.

16. I vizi rilevanti per l'esercizio del potere di autotutela.

16.1 Due sono i presupposti da cui è opportuno partire.

Sotto un primo profilo, come rilevato, il potere di autotutela trae il suo fondamento dallo stesso originario potere in base al quale venne emesso l'atto impositivo viziato.

L'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela ha la medesima posizione che ricopriva rispetto al primo atto: la valutazione, in fatto e diritto, in base alla quale l'atto viene annullato, sostituito o modificato (o convalidato) è, quindi, omogenea (ma con un esito diverso) a quella originaria.

Proprio la natura doverosa dell'imposizione fiscale impone che, in sede di riesame per l'autotutela, siano suscettibili di considerazione, per valutarne la coerenza rispetto all'obbligo di legge, tutti gli elementi formali e strutturali che avevano dato origine all'atto impositivo di primo grado.

Ne deriva che, in termini generali, la rinnovata valutazione di conformità dell'atto impositivo ai requisiti formali e sostanziali necessari per la sua adozione (e conservazione) non incontra alcun limite, salvo che non sia espressamente previsto.

16.3 In secondo luogo, dalla disciplina positiva – sia previgente che quella adottata a seguito del lgs. n. 219 del 2023 – non emerge alcuna delimitazione di ordine generale alla tipologia di vizi rilevabili.

La stessa casistica individuata dall'art. 2 d.m. n. 37/1997 e, oggi, dall'art. 10 *quater*, comma 1, l. n. 212 del 2000 annovera vizi sia formali che sostanziali.

Tra i primi vanno annoverati, ad esempio, l'errore di calcolo e l'errore di persona; altre ipotesi, non codificate, ma sicuramente riconducibili a tale categoria possono essere l'omessa sottoscrizione, l'errata indicazione delle aliquote, il mancato rispetto del termine *ex art. 12*, comma 7, l. n. 212 del 2000.

Tra i secondi spicca, tra le ipotesi positivamente considerate, l'errore sul presupposto impositivo, ambito cui è possibile ricondurre l'errore sui fatti oggetto di imposizione che si traducano in valutazioni inesatte e, quindi, in una non corretta determinazione dell'imponibile ovvero l'errore logico commesso nel ragionamento seguito per la ripresa impositiva.

Il legislatore, quindi, ha indistintamente considerato le diverse tipologie di vizi suscettibili di determinare l'illegittimità dell'atto impositivo.

16.4 Né si può ritenere che sia prefigurabile una diversa soluzione *secundum partem*, ossia che in caso di errori in danno del contribuente assumano rilievo entrambe le categorie di vizi, mentre per gli errori che si traducano in un danno per l'erario possano assumere rilevanza solo gli errori cd. formali o procedurali.

Una tale ipotesi non solo contrasta con i presupposti costitutivi e sistematici dell'autotutela ma non trova riscontro nei dati normativi, né pare suscettibile di risolversi in una indicazione di ordine generale, che, oltre a sollevare profili di razionalità, si porrebbe in frizione con i principi costituzionali di cui agli artt. 2, 53 e 97 Cost. e al dovere di contribuire a concorrere alla spesa pubblica, nonché con gli stessi principi unionali.

Per quest'ultimo versante, va ricordato, in via esemplificativa, che, in materia di aiuti di Stato, la Commissione Europea (Decisione C/2015, 5549 Final, del 14 agosto 2015), nel dichiarare l'illegittimità della disciplina italiana che autorizzava a versare solo del 10% delle imposte (art. 9, comma 17, legge n. 289 del 2002 e successive modifiche) in relazione al sisma che aveva interessato la Sicilia in quanto integrante un aiuto di Stato, ha previsto, indicando i presupposti di fatto da valutare per ricondurre l'erogazione ad un aiuto non illecito, l'obbligo di recuperare (salvo limitate eccezioni v. §150 dec. Final cit.) le somme già rimborsate.

L'atto di rimborso, dunque, doveva essere annullato (in via di autotutela) in relazione a fatti che, in esito alla rinnovata valutazione dei presupposti impositivi, integravano un aiuto illecito.

16.5 Tale assetto non è modificato dalla recente novella, in specie dall'art. 9 *bis* ("Divieto di *bis* in *idem* nel procedimento tributario") della l. n. 212 del 2000, introdotto con il d.lg. n. 219 del 2023, che ha disposto:

«1. Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.».

Sotto un primo profilo, infatti, la norma, mirata prioritariamente ad evitare i rischi della doppia imposizione per il medesimo presupposto impositivo, oltre a far salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente e ritenere avulsa dal fenomeno ("ferma l'emendabilità") la correzione dei vizi formali e procedurali, è in realtà estranea ai meccanismi dell'autotutela.

L'Amministrazione, quando esercita il potere di autotutela, avvia un procedimento di secondo grado avente ad oggetto il precedente atto impositivo viziato, che viene posto nel nulla.

Ne deriva che in sede di autotutela non viene esercitata una nuova azione accertativa, che resta sempre e soltanto quella originaria, ancorata agli elementi di fatto e ai presupposti esistenti al momento del primo atto.

Manca, pertanto, la reiterazione dell'azione accertativa, restando sempre e solo quella originaria e riguardando il riesame solo i vizi che inficiavano il provvedimento emesso; né si può assistere alla contemporanea esistenza di una duplicità di atti atteso il necessario, preventivo o contestuale, annullamento del primo ove ne venga emesso un secondo in sostituzione.

In secondo luogo, l'art. 9 *bis* va raccordato con l'art. 7, comma 1 *bis*, della legge n. 212 del 2000 – pure introdotto con il d.lg. n. 219 del 2023 (art. 1, lett. g, n. 3) – che ha previsto:

«1-*bis*. I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.»

L'interpretazione sistematica e congiunta delle due norme conduce infatti a ritenere, alla luce del richiamo ai “fatti e mezzi di prova”, che pure i vizi sostanziali siano necessariamente valutabili ai fini, tra l'altro, della sostituzione dell'atto, attività che non può che avvenire mediante l'adozione di un nuovo atto in via di autotutela.

17. L'autotutela in *malam partem* e gli interessi

17.1 Sul piano normativo la possibilità di un annullamento con effetti sfavorevoli per il contribuente trova un primo specifico aggancio nelle ipotesi considerate dall'art. 2, d.m. n. 37/1997 e dall'art. 10 *quater*, l. n. 212 del 2000.

La disciplina in oggetto, invero, non opera alcuna distinzione tra atti in *bonam partem* o in *malam partem*.

Per chiarezza, va ribadito che ancorché le ipotesi considerate dalle norme richiamate riguardino, prioritariamente, eventi in danno del contribuente, ciò non toglie che le stesse evenienze sono – come già prima rilevato – meramente speculari rispetto a quelle in pregiudizio per l'erario, in quanto tali suscettibili di autotutela facoltativa e ciò, tanto più, a fronte dell'ampia latitudine dell'art. 10 *quinquies* (“Fuori dei casi di cui all'articolo 10 *quater*”), introdotto con la recente novella. Ciò premesso, l'ipotesi più semplice e di immediata percezione è quella regolata dalla lett. b) dell'art. 2 d.m. n. 37/1997, ossia l'errore di calcolo, che può risolversi sia a favore che a danno del contribuente. In tale ipotesi, l'Amministrazione procederà prima all'annullamento dell'atto impositivo erroneo e, quindi, emetterà un nuovo atto che potrà essere, a seconda dei casi, per un minore o maggiore importo. Nel caso di errore in pregiudizio del contribuente, invero, può essere sufficiente una modifica dell'originario avviso di accertamento (revoca parziale) o anche, come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte (Cass. n. 18625 del 07/09/2020), una mera riduzione della pretesa, eventualmente dedotta nell'ambito del giudizio contenzioso.

17.2 Questa prospettiva appare peraltro evidente se si consideri, fuori dalle esplicite ipotesi normate, il caso di un atto esclusivamente favorevole per il contribuente, quale il riconoscimento dell'istanza di rimborso di un credito d'imposta o di una agevolazione d'imposta.

Ove il provvedimento favorevole risulti illegittimo – ad esempio per l'avvenuta decadenza del diritto per il decorso dei termini per la presentazione dell'istanza di rimborso (o della richiesta di fruire del diverso beneficio), riscontrabile alla luce della documentazione presentata ma, per errore, non rilevata – ritenere che non sia possibile annullare, in via di autotutela, l'originario provvedimento per emettere un atto di diniego appare esito del tutto irragionevole, oltre che lesivo dei principi di efficienza e buona amministrazione.

17.3 La questione può essere meglio inquadrata tenendo conto degli interessi coinvolti nella valutazione operata dall'Amministrazione in sede di autoannullamento tributario.

17.4 In via generale, come già evidenziato, il potere di autotutela è esercitato dall'Amministrazione finanziaria, anche d'ufficio, sulla base di valutazioni largamente discrezionali e non costituisce uno strumento di protezione del contribuente.

L'esercizio del potere di autotutela presuppone una valutazione della sussistenza di un interesse generale ad intervenire a fronte di una illegittimità dell'atto: non basta che l'atto sia illegittimo ma occorre che ricorrano ragioni di interesse generale perché sia annullato, modificato o sostituito.

L'interesse primario, che discende dalla stessa matrice del potere di imposizione, ad attivare l'autotutela è costituito dall'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi.

17.5 Quando l'atto illegittimo abbia determinato una ingiusta percezione di somme, non dovute, da parte dell'Agenzia fiscale, tale interesse tende in sostanza a coincidere con quello del contribuente a corrispondere solo la "giusta" imposizione, traendo entrambi origine, in termini simmetrici, dai principi tutelati dall'art. 53 Cost., di reperire le entrate fiscali e di capacità contributiva.

L'annullamento dell'atto, dunque, in questa situazione sarebbe, di per sé, idoneo a soddisfare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi.

Pertanto, nell'apprezzare l'interesse all'autoannullamento dell'atto, l'Amministrazione può e deve tenere conto, in una valutazione comparativa, anche degli altri eventuali interessi che concorrano nella vicenda, quali, ad esempio, l'interesse alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti giuridici, in specie ove sia decorso un ampio intervallo di tempo e l'atto sia oramai inoppugnabile ovvero sulla questione sia intervenuta una decisione favorevole all'Amministrazione passata in giudicato: solo in esito a questa articolata valutazione sono adottati i conseguenti provvedimenti.

17.6 La recente riforma, nell'introdurre ipotesi di autotutela obbligatoria, suscettibili di esplicita tutela giurisdizionale in forza della modifica dell'art. 19 d.l.g. n. 546 del 1992 ad opera del d.l.g. n. 220 del 2023, ha parzialmente modificato tale assetto.

Tuttavia, con riguardo alla posizione del contribuente non pare che la prospettiva da considerare, nel suo nucleo essenziale, sia mutata.

Il legislatore, in queste ipotesi, ha, in realtà, direttamente operato con le norme il bilanciamento degli interessi, ritenendo di privilegiare, ai fini dell'esercizio del potere di autotutela, l'interesse del contribuente alla giusta imposizione

rispetto alla propria capacità contributiva, peraltro sovrapponibile all'interesse pubblico alla corretta esazione.

Va sottolineato che il fattore "tempo" mantiene, anche in questo caso, una sua evidente rilevanza: decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione l'obbligo cessa e si riepande l'ambito della valutazione discrezionale dell'erario.

La previsione richiama quanto già previsto dall'art. 21 *novies*, l. n. 241 del 1990 e si giustifica proprio nell'ottica di una necessaria stabilizzazione della pretesa impositiva.

17.7 Naturalmente, la medesima valutazione comparativa deve essere operata dall'Amministrazione finanziaria nelle ipotesi in cui l'illegittimità dell'atto, e la sua sostituzione, sia idonea a comportare un risultato in *malam partem* per il contribuente.

Tuttavia, in questa situazione l'assetto degli interessi coinvolti si articola in termini differenti: l'applicazione doverosa delle norme fiscali comporta un aggravamento del trattamento impositivo che, però, non può ritenersi lesivo del principio della capacità contributiva.

L'atto impositivo illegittimo, infatti, determinava l'assoggettamento del contribuente ad una esazione inferiore a quella dovuta in forza dei presupposti di legge, sicché la sua posizione di interesse non solo non si può fondare sul principio di capacità contributiva ma è, per questo aspetto, recessiva rispetto a quella dell'erario, ancorata all'interesse alla corretta (e doverosa) esazione.

Invero, anche in questa evenienza non può ritenersi sufficiente la mera illegittimità dell'atto originario ed è necessaria una valutazione comparativa del coacervo di interessi di volta in volta coinvolti, tra i quali, di nuovo, l'avvenuto decorso del tempo dalla definitività dell'atto, l'esistenza di vasti contenziosi che possono dilatare fortemente la percezione delle somme e la stessa incertezza sugli esiti finali.

Parimenti assume rilievo la considerazione dei principi unionali che siano coinvolti, ad esempio quando sulla questione sia intervenuta la Corte di giustizia, fornendo indicazioni non collimanti con la disciplina interna.

17.8 Da ultimo, merita di essere evidenziato che rafforza questo esito un'ulteriore considerazione di ordine generale e sistematico.

Il potere di procedere in via di autotutela sostitutiva, in *bonam* o in *malam partem*, infatti, trova come corrispettivo omologo il diritto del contribuente, in caso di errori e/o omissioni nelle dichiarazioni fiscali, di emendare le dichiarazioni stesse, attività che può essere realizzata ex art. 8, comma 2, d.P.R. n. 322 del 1998 se diretta ad evitare un danno alla Pubblica Amministrazione ovvero ex art. 8, comma 2 *bis*, dello stesso d.P.R., se relativa ad un danno per il contribuente.

Si tratta – al di là delle specificità delle singole discipline – di fattispecie strutturalmente sovrapponibili: il contribuente che si avvede di un (proprio) errore può intervenire e porvi rimedio sia in *bonam* che in *malam partem*; quando è l'Amministrazione finanziaria che rileva il (proprio) errore, essa può agire in au-

totutela e tale azione non può che articolarsi, anche in una prospettiva di uguaglianza sostanziale tra le parti, sia in *bonam partem* che in *malam partem*.

17.9 Appare evidente, pertanto, che i principi che presiedono alla valutazione dell'Amministrazione finanziaria nelle ipotesi in cui l'illegittimità finisca per tradursi nell'adozione di un nuovo atto in *malam partem* per il contribuente hanno quantomeno pari – se non maggiore – consistenza e rilievo rispetto a quelli che sottendono l'annullamento in *bonam partem*.

Nel caso di annullamento in *malam partem*, infatti, non è invocabile a favore del contribuente la lesione del principio di capacità contributiva, la cui valenza, nella fattispecie in questione, milita piuttosto ad accrescere l'importanza e la coerenza dell'illegittimità dell'atto, restando declinato sul versante del dovere generale di concorrere, secondo la propria capacità contributiva, alla spesa pubblica ex artt. 2 e 53 Cost.

Il naturale precipitato, dunque, è la piena razionalità e compatibilità con l'ordinamento costituzionale e tributario dell'esercizio del potere di autotutela anche in *malam partem*.

18. Fermo quanto sopra, occorre tuttavia interrogarsi se vi siano ulteriori condizioni per il corretto esercizio del potere di autotutela in via sostitutiva ove, in conseguenza, venga emesso un nuovo atto per un maggior imponibile a carico del contribuente.

Due sono i profili di specifico interesse: quale sia il rapporto tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo e quale sia l'ambito dell'affidamento del contribuente sul primo atto, illegittimo.

19. Autotutela sostitutiva e accertamento integrativo.

19.1 Nell'autotutela sostitutiva in *malam partem* viene accertato un maggior imponibile.

Una situazione analoga si realizza con l'accertamento integrativo; in questo caso, però, per potersi ritenere legittima la maggior pretesa dell'Amministrazione, l'atto deve fondarsi su nuovi elementi che non erano conosciuti al momento del primo accertamento, i quali debbono essere specificamente indicati nel nuovo avviso.

19.2 L'affinità tra le due situazioni ha portato a ritenere, secondo l'orientamento minoritario della giurisprudenza, in linea con alcune posizioni della dottrina, che tale condizione debba sussistere anche rispetto all'autotutela sostitutiva quando da essa consegua un maggior imponibile in pregiudizio del contribuente.

19.3 Tale conclusione non è condivisibile.

19.4 L'accertamento integrativo è previsto dall'art. 43, quarto comma (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973 per le imposte dirette, e dall'art. 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA.

L'art. 43, quarto comma (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973, dispone:

«3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.»

Analogamente, l'art. 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, dispone:

«4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto.».

Giova precisare che la possibilità di un accertamento frazionato è consentita anche da un'ampia ulteriore varietà di disposizioni, quali, in particolare, gli artt. 36 *ter*, secondo comma, 38 *bis*, 41 *bis* (accertamento parziale) d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, nonché l'art. 54, quarto comma, (accertamento parziale), d.P.R. n. 633 del 1972.

In queste ipotesi, invero, non è esplicitamente prevista la necessità della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi; tuttavia, la particolare tipologia di accertamenti (cartolari, parziali, mirati sulla compensazione di crediti inesistenti/non spettanti), obbiettivamente limitati, conduce a ritenere fisiologica la maggiore ampiezza, anche fattuale, dell'ulteriore "azione accertativa".

19.5 Nell'autotutela sostitutiva la "rivalutazione" avviene sempre e comunque *ex post* rispetto all'atto già adottato, facendo esclusivo riferimento agli elementi che erano presenti quando l'Amministrazione finanziaria aveva emesso l'atto originario, senza alcuna integrazione: sono gli stessi elementi che avevano dato origine alla pretesa ad essere oggetto di riesame poiché il primo atto ne aveva concretizzato un esito viziato, una illegittimità "originaria", come tale da eliminare.

Nell'accertamento integrativo, invece, il successivo nuovo atto non viene emesso perché è stato rilevato un errore o una non corretta valutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali è stato adottato il primo atto.

Anzi, l'originaria prospettazione e valutazione è corretta e resta inalterata: l'atto non viene espunto, ma ad esso si affianca un nuovo atto (integrativo) che contiene una pretesa aggiuntiva. Per consentire questo risultato il legislatore esige che vi siano nuovi elementi prima non conosciuti.

In altri termini, gli elementi che debbono essere apprezzati non appartenevano all'insieme di fatti e circostanze già acquisiti, ma sono pervenuti alla conoscenza dell'Ufficio solo dopo l'avvenuta adozione dell'originario avviso (v. da ultimo Cass. n. 10226 del 16/04/2024, che ha altresì precisato che il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", deve ritenersi integrato anche nell'ipotesi in cui i dati siano conosciuti da un ufficio fiscale, ma non erano ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento della sua adozione).

19.6 La differenza tra le due situazioni è, dunque, radicale:

Quanto all'autotutela sostitutiva:

è un procedimento di secondo grado che si fonda sull'esistenza di un primo atto, di cui è rilevata e valutata l'illegittimità;

gli elementi di fatto e diritto posti a fondamento del primo atto sono quindi rivalutati *ex novo* ed *ex post*, ma in maniera diversa da quella originaria;

in dipendenza di ciò, il primo atto deve essere espressamente annullato e sostituito con quello nuovo;

il potere di autotutela non è destinato a consumarsi fino a che non siano maturati i termini di decadenza;

Quanto all'accertamento integrativo:

presuppone che il primo atto sia valido ed efficace, destinato a permanere inalterato non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali è stato emesso;

presuppone l'esistenza del primo atto solamente al fine di poterne evidenziare gli elementi di novità sopravvenuti – da individuare specificamente nella relativa motivazione – che giustificano il potere di procedere ad un nuovo accertamento;

è sempre un procedimento di primo grado poiché si fonda sulla rilevata esistenza di nuove circostanze, non conosciute in precedenza, così come l'originario potere di accertamento;

da tutto ciò risulta legittimato il (nuovo) esercizio del potere impositivo, altrimenti non consentito.

19.7 Il tratto qualificante dell'autotutela sostitutiva è costituito dalla valutazione di un atto illegittimo, che viene posto nel nulla e sostituito sulla base dei medesimi elementi già considerati.

Il tratto qualificante dell'accertamento integrativo, invece, è la sopravvenienza di nuovi non conosciuti elementi rispetto all'originario accertamento, che permettono l'adozione di un nuovo atto accertativo che si affianca e si aggiunge a quello primitivo.

Nonostante le apparenti affinità, pertanto, le due situazioni sono strutturalmente e funzionalmente differenti e tale differenza emerge ulteriormente rispetto al principio di unicità dell'accertamento.

L'accertamento integrativo, infatti, costituisce una deroga al principio di unicità dell'accertamento, consentita dal legislatore in quanto l'attività sia giustificata dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

L'autotutela sostitutiva, per contro, non deroga al principio di unicità dell'accertamento – di cui, anzi, si presenta come espressione – posto che l'azione è stata esercitata un'unica volta e unico resta l'atto impositivo.

19.8 Non deve poi trarre in inganno il rilievo, che emerge talora in alcune decisioni, secondo cui «l'avviso che abbia sostituito quello annullato in autotutela, ove incrementativo della ripresa a tassazione, non può fondarsi sulla mera rivalutazione fattuale e giuridica degli stessi elementi posti a fondamento di quello annullato, ma, in forza di quanto previsto dall'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (vigente "*ratione temporis*"), su elementi in precedenza non conosciuti

dall'Ufficio accertatore» (v. Cass. n. 7293 del 16/03/2020), che pare fondare una possibile “zona grigia” di confine tra le due categorie.

In realtà, in una simile evenienza l'atto originario è illegittimo per un vizio che – come sopra precisato (v. punto 16.3) – è caduto sui fatti oggetto di imposizione, traducendosi in valutazioni inesatte, ovvero in un errore logico nel ragionamento seguito per la ripresa impositiva, sicché l'atto sostitutivo emesso in autotutela non è condizionato dai limiti previsti dagli artt. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 d.P.R. n. 633 del 1972.

I due istituti, dunque, restano distinti e autonomi, non essendo concettualmente e concretamente ipotizzabile uno spazio comune o “di confine”.

La circostanza che in entrambi i casi – accertamento integrativo e autotutela sostitutiva – possa derivare una maggiore imposizione costituisce un esito assimilabile solamente sul piano fenomenico, che, tuttavia, si fonda su presupposti e condizioni radicalmente diverse.

20. L'affidamento del contribuente.

20.1 La valutazione discrezionale dell'Amministrazione finanziaria qualora l'atto originale sia illegittimo e, in sede di autotutela, venga annullato e sostituito con un nuovo atto portante una maggiore pretesa presuppone che si tenga conto, insieme al primario interesse alla corretta esazione, del complesso degli interessi in gioco, tra i quali assume uno specifico rilievo l'affidamento del contribuente.

Il carattere immanente del principio di affidamento e la sua idoneità ad orientare la stessa interpretazione sistematica degli istituti nel diritto tributario, ancorandone la loro concreta applicazione, è stato affermato, del resto, anche dalle Sezioni unite, con la sentenza n. 2320 del 31/01/2020 nel rapporto, in materia di rimborso dell'eccedenza Iva, tra la garanzia *ex* art. 38 *bis*, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 e gli istituti previsti dagli artt. 23, comma 1, d.lg. n. 472 del 1997 e 69 r.d. n. 2440 del 1923 (fermo amministrativo).

20.2 Occorre peraltro chiarire quale sia, nella concreta situazione, l'effettivo contenuto di tale interesse e a quali valori e principi debba essere ancorato.

20.3 L'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000 («Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente») sancisce il principio generale per il quale «I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede».

Il comma 2, come modificato dall'art. 1, lett. l), del d.lg. 219 del 2023, prevede inoltre che:

«Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo

affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.».

20.4 Questa Corte, invero, con la sentenza n. 17576 del 10/10/2002 – relativa, tra l'altro, ad un provvedimento adottato in via di autotutela, in *malam partem* nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo – e, poi, nuovamente, con la sentenza n. 12372 del 11/05/2021, ha già ampiamente esaminato l'ambito e la portata applicativa del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede.

La Corte ha rilevato, in primo luogo, che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino «trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.) e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto» limitandone l'attività legislativa e amministrativa ed «è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed anche nell'ambito della materia tributaria, dove è stato reso esplicito dall'art. 10, comma primo, della legge n. 212 del 2000».

Si è poi precisato il significato che deve essere attribuito a termini quali «collaborazione» e «buona fede».

Il primo trova il suo riferimento, dal lato dell'Amministrazione finanziaria, nei principi di «buon andamento», «efficienza» e «imparzialità» dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, secondo comma, Cost.; dal lato del contribuente, invece, vengono in rilievo quei «comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, della Costituzione e imposto a “tutti” i contribuenti, di “concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”».

Il termine «buona fede», invece, «se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine “collaborazione”, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa “coerenti”, vale a dire “non contraddittori” o “discontinui” (mutevoli nel tempo)».

Il medesimo termine, «se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di “collaborazione” ed allude a un generale “dovere di correttezza”, volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da “abuso” di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria».

Si è quindi affermato il principio che la situazione del contribuente tutelabile è quella caratterizzata da «a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono».

20.5 Alla luce dei principi sopra esposti, dunque, va innanzitutto escluso che la mera – ed erronea – valutazione già operata dall'Amministrazione sugli elementi a fondamento dell'atto impositivo sia, in sé, sufficiente a generare un af-

fidamento legittimo poiché equivale a sostenere che l'affidamento è determinato dalla mera illegittimità dell'atto originario, condizione che, in sé, precluderebbe lo stesso esercizio del potere di autotutela.

La stessa Corte di giustizia, del resto, ha chiarito, in materia di tributi armonizzati, che il principio del legittimo affidamento «si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito» (Corte di giustizia, 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, in causa C-26/16, punto 76), ma «non può basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione» (Corte di giustizia, 11 aprile 2018, SEB bankas, in causa C-532/16, punto 50) e, dunque, a maggior ragione, neppure a fronte di una mera errata valutazione dell'Amministrazione.

Non a caso, ai sensi della prima parte del comma 2 dell'art. 10 l. n. 212 del 2000, l'errore dell'Amministrazione è solo idoneo a impedire l'applicazione delle sanzioni e degli interessi, mentre la seconda parte della norma – introdotta dalla novella – impedisce sì la richiesta di maggiori imposte (per i tributi unionali), ma solo in quanto la più elevata imposizione discenda da una modifica degli originari orientamenti in sede europea, dunque a fronte di un elemento non originario ma sorto successivamente all'adozione dell'atto impositivo.

20.6 In secondo luogo, va rilevato che la posizione di interesse del contribuente non trae fondamento dal principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.: l'originaria pretesa impositiva, inferiore a quella dovuta, non può, per il solo fatto che essa era stata recepita in un atto rivelatosi illegittimo, trovare copertura nel principio di capacità contributiva, principio che, al contrario, rafforza la necessità di una rimozione del primo atto e la sua sostituzione in forza del corrispondente dovere, ex artt. 2 e 53 Cost., di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

In questo senso, la mera pretesa di non dare corso all'emissione di un nuovo atto per esserne già stato emesso uno precedente non appare, in sé, suscettibile di valutazione positiva ai sensi dell'art. 10, comma 1, l. n. 212 del 2000: la condotta del contribuente, ancorata ad un errore dell'Agenzia fiscale, si risolve nella pretesa di un vantaggio ingiusto, ossia di ottenere una imposizione minore a quella dovuta, non riconducibile, in assenza di altri specifici elementi che ne caratterizzino la situazione, ad una valutazione di correttezza e buona fede.

20.7 Diviene dunque necessario che la pretesa sia ancorata ad ulteriori specifiche circostanze di fatto, tali da consentire di qualificare la condotta, nonostante che dall'illegittimità dell'atto originario discenda una imposizione minore a quella spettante, come immune da violazioni dei doveri di correttezza, sì da far ritenere recessiva la caducazione dell'originario atto con la sua sostituzione e richiesta di una maggiore imposizione.

In altri termini, la situazione deve essere caratterizzata da elementi concreti e puntuali che portino a ritenere, da un lato, che l'originaria pretesa fosse apparentemente corretta e, dall'altro, che la conseguente condotta del contribuente sia stata scevra da violazioni dei doveri di correttezza.

In questa prospettiva, appaiono suscettibili di assumere rilievo l'esistenza di pregresse specifiche erronee indicazioni (precedenti e ulteriori rispetto a quanto indicato nell'atto viziato) fornite al contribuente ovvero il compimento da parte dell'Agenzia fiscale di attività, anteriori all'adozione dell'atto illegittimo, intrinsecamente contraddittorie rispetto alla maggiore pretesa, condizioni da rapportare al compiuto versamento delle somme richieste e al decorso di un rilevante lasso temporale, nonché alla definitività dell'atto (milita in senso contrario la pendenza di un contenzioso riferito al primo atto, da cui la preminenza dell'interesse all'esatta imposizione).

In via esemplificativa, nella citata sentenza n. 17576 del 2002, l'Ufficio impositore aveva indicato, nel verbale di constatazione di una violazione, la facoltà per il contribuente di avvalersi di una disposizione di condono – l'art. 21 del d.l. n. 69 del 1989 – al cui ricorso l'Amministrazione aveva archiviato il procedimento, salvo emettere, a distanza di alcuni anni, un nuovo atto d'imposizione fondato sugli identici presupposti di fatto e diritto sull'assunto dell'inapplicabilità della disposizione di condono.

20.8 In conclusione, l'affidamento del contribuente nell'assetto determinato dall'adozione del primo atto non sorge per il solo fatto della sua illegittimità ovvero per l'errata valutazione delle circostanze posto a suo fondamento ma resta ancorato ai concreti elementi che contraddistinguono la specifica vicenda, coniugati ad esigenze di certezza e stabilità dei rapporti, e confluisce, nei termini così caratterizzati, nella valutazione che l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad effettuare alla luce dei principi di imparzialità e buona amministrazione *ex art. 97 Cost.* in funzione del riesame dell'atto e della sua sostituzione.

21. Vanno, pertanto, affermati i seguenti principi di diritto:

«in tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria, le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2 *quater*, comma 1, d.l. n. 564 del 1994, conv. dalla legge n. 656 del 1994 e dal successivo d.m. n. 37 del 1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10 *quater* e 10 *quinquies*, legge n. 212 del 2000, trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa»

«In tema di accertamento tributario, l'autotutela sostitutiva in *malam partem*, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si differenzia, strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo, previsto dagli artt. 43, quarto comma (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, che pure comporta l'emissione di un nuovo atto per una ulteriore pretesa in aggiunta a quella originaria, posto che, nel primo caso, la valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato,

viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre, nel secondo, il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro, contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo d'imposta, non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso; ne consegue che il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" non si applica per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva ancorché fonte di una maggiore imposizione»

«In caso di autotutela tributaria sostitutiva in *malam partem*, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, il legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento, ostandovi il generale dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva in forza degli artt. 2 e 53 Cost.; può, per contro, assumere rilievo, ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità»

22. Alla luce dei principi sopra esposti, dunque, i motivi del ricorso vanno rigettati.

23. Nella vicenda in giudizio, il nuovo atto impositivo è stato emesso il 14 febbraio 2011 a fronte della rilevata illegittimità, con contestuale annullamento, del primo atto, adottato in data 11 dicembre 2009, in quanto l'Agenzia delle entrate, nell'originaria determinazione dei ricavi, aveva ritenuto giustificati alcuni prelevamenti operati dal contribuente dal proprio conto corrente ancorché essi fossero privi di riscontro, incorrendo, dunque, in un errore di natura sostanziale sulla corretta valutazione del presupposto d'imposta.

24. L'esercizio del potere di autotutela, pertanto, come accertato dalla Commissione tributaria regionale, si è fondato sulla rilevata illegittimità del primo atto ed è stato esercitato a poco più di un anno di distanza dal momento dell'emissione di questo, neppure divenuto definitivo in quanto autonomamente impugnato dal contribuente.

Inoltre, la diversità tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo e la ricorrenza, nella specie, dei presupposti per l'esercizio del potere di autoannullamento escludono l'applicabilità degli artt. 43, quarto comma, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972.

24.1 Neppure sussiste la dedotta violazione dell'affidamento del contribuente, chiaramente ancorato nel ricorso alla sola esistenza del precedente atto illegittimo e al vizio che lo segnava.

La stessa Commissione tributaria regionale, del resto, ha anche esplicitamente escluso che vi sia stata lesione dei diritti di difesa del contribuente ("al di fuori di contestazioni meramente formali ed irrilevanti, è stato sicuramente in grado di controdedurre").

24.2 Quanto al secondo motivo, in ogni caso, non ricorre l'asserita "omessa motivazione circa la configurabilità di un accertamento integrativo".

La Commissione tributaria regionale, infatti, seppur con indicazione sintetica, ha chiaramente affermato che nella fattispecie era "stato legittimamente attivato dall'Amministrazione Finanziaria il potere di autotutela ... sussistendo in merito pienamente i presupposti di legge", posto che, come precisato nella parte in fatto, l'atto era illegittimo "per errore ... sulle giustificazioni di alcuni prelevamenti operati dal ricorrente sul proprio conto corrente".

In realtà, escluso che la motivazione sia omessa od apparente, il motivo contesta e attinge, in parte qua, la sufficienza e l'adequatezza della motivazione, censura non più proponibile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.

25. Il ricorso va pertanto rigettato.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del giudizio, in relazione alle ragioni che hanno indotto la Sezione tributaria a rimettere a queste Sezioni unite l'esame del ricorso.

Sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115/2002.

P.Q.M.

La Corte, a Sezioni unite, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo, a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 *bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Ord. n. 30900 del 03 dicembre 2024 (emessa il 24 ottobre 2024) della Cass., Sez. trib. – Pres. Caradonna Lunella, Rel. Succio Roberto

Tributi – Operazioni soggettivamente inesistenti – Controricorrente – S.r.l. – Contribuente – CTR – Avvisi di accertamento – Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6914 del 25 marzo 2011.

Massima:

In caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario; ciò in quanto non può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l'autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione.

Rilevato che:

– La società contribuente impugnava gli avvisi di accertamento notificati per gli anni 2009-2011 sulla base del pregresso PVC della Guardia di Finanza con i quali l'Ufficio contestava ai fini IVA la contabilizzazione e l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse dalla società U.F. s.r.l. per l'anno 2009 e dalla società S.E.D. s.r.l.;

– la CTP accoglieva i ricorsi;

– appellava l'Amministrazione Finanziaria;

– con la sentenza qui gravata la CTR ha riformato la sentenza di primo grado ritenendo effettivamente inesistenti dal punto di vista soggettivo le operazioni contestate;

– ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a sei motivi di ricorso;

– resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Considerato che

– Va esaminato per primo il sesto motivo di ricorso, che lamenta il mancato rilievo da parte della sentenza impugnata della nullità delle rettifiche per la mancata allegazione di atto alle quali le stesse rinviano ovvero sia il PVC redatto a carico della U.F. s.r.l. in violazione e/o falsa applicazione dell'art. 56, c. 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c.;

– secondo parte ricorrente, la sentenza erroneamente avrebbe considerato unicamente il rinvio delle rettifiche al PVC del 05 marzo 2013 redatto a carico della contribuente, senza considerare che il PVC stilato a carico della U.F. s.r.l. – recante gli elementi di prova della natura di “cartiera” della stessa – e rimasto non conosciuto dalla società ricorrente;

– il motivo, in quanto diretto nel concreto a colpire direttamente un vizio dell'avviso di accertamento, risulta invero inammissibile in quanto sprovvisto di collegamento con la *ratio decidendi* della sentenza di appello;

– in ogni caso, il motivo è privo di fondamento;

– dalle stesse trascrizioni operate in ricorso a pagina 28 dell'atto specialmente alla nota numero 8 si evince come gli avvisi di accertamento impugnati (tutti e tre quelli oggetto del presente giudizio) abbiano fatto riferimento al PVC in argomento – ancorché erroneamente riportata la data negli atti dell'08 Marzo 2013 anziché quella corretta del 05 Marzo 2013 – nel quale è vero non risultano trascritti nella loro integralità tutti gli accertamenti istruttori svolti dai militari nei confronti della U.F. s.r.l. ma nondimeno risultano anche trascritti in via sintetica nei singoli avvisi di accertamento i risultati di tali operazioni istruttorie, il cui contenuto fattuale e le cui valutazioni consentivano alla contribuente di svolgere efficacemente le proprie difese avendo piena conoscenza dei fatti contestati e delle ragioni poste dai militari della Guardia di Finanza prima e dagli accertatori dell'Agenzia delle entrate poi a base delle pretese per maggiori tributi;

– come è noto, secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6914 del 25 marzo 2011; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 13110 del 25 luglio 2012;

Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9582 del 19 aprile 2013) il regime introdotto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 prevede che l'obbligo di motivazione degli atti tributari possa essere adempiuto anche "*per relationem*", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento;

– e nel presente caso, la CTR ha correttamente deciso (ritenendo infondata l'eccezione in argomento) in quanto "... l'obbligo di allegazione ai sensi dell'art. 7 legge 212/2000) non trova applicazione per gli atti in cui il contribuente abbia già avuto integrale legale conoscenza, come nel caso del suddetto PVC, consegnato in copia al contribuente ... Inoltre, il semplice richiamo – per motivi di economia e di scrittura – al contenuto di detto PVC, è sufficiente a delimitare l'ambito della pretesa.”;

– il primo motivo di ricorso deduce la violazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2697 c.c. e dei principi sul riparto degli oneri probatori in relazione all'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c. per avere la sentenza impugnata mal governato i principi in materia di *onus probandi*;

– il motivo è infondato;

– nel caso di specie il giudice di appello ha rilevato come a fronte degli elementi indiziari dedotti e provati dall'Amministrazione finanziaria la società contribuente da un lato abbia evidenziato "la regolarità delle proprie scritture contabili, in particolare della registrazione delle fatture contestate, e dei pagamenti effettuati tramite bonifici bancari; sostiene inoltre di aver operato i necessari controlli formali sull'esistenza della U.F.”;

– tali elementi come giustamente ha ritenuto il giudice del merito, non sono decisivi ai fini di provare la correttezza del comportamento tenuto dalla contribuente;

– infatti, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte (tra molte, si vedano le considerazioni espresse da Cass., Sez. 5, Sentenza n. 24471 del 09 agosto 2022; ivi anche giurisprudenza) in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso

concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi;

– inoltre la società appellata, come ha accertato il giudice di secondo grado “nulla ha precisato in ordine ai contatti tenuti con la U.F. s.r.l., né in relazione al legale rappresentante di questa o ad altri soggetti delegati, né se avvenuti mediante posta (anche elettronica) o solo telefonicamente, né se alcuno si fosse mai recato, nel triennio considerato (2009/2011) presso la sede legale della stessa”; con riferimento poi alla determinazione del prezzo delle operazioni contestate, la sentenza impugnata ha accertato come “le ditte richiamate da parte contribuente come soggetti su cui raffrontare il prezzo di mercato (la P.T. s.r.l., la E.M. s.r.l. e la T. di Ru.Sa.), sono state anch’esse accertate come partecipi a frodi carosello”;

– pertanto, tali elementi sono stati debitamente valutati dalla CTR nell’ambito dei compiti spettante al giudice del merito; il risultato di tale valutazione resta naturalmente precluso a questa Corte di legittimità;

– il secondo motivo di ricorso si incentra sulla nullità della pronuncia impugnata avendo la stessa negato qualunque rilevanza probatoria all’accertamento compiuto dal giudice penale ai fini della dimostrazione della buona fede della contribuente *ex art. 360, c. 1, n. 4, c.p.c.*;

– il motivo è infondato;

– in primo luogo, va rilevato che la pronuncia della quale si intende far valere la rilevanza e gli effetti in questo giudizio tributario è stata emessa dal GIP presso il Tribunale di Napoli; non si tratta quindi di sentenza emessa a seguito di dibattimento per la quale potrebbe invocarsi l’applicazione dell’art 21 *bis* del d.lg. n. 74 del 2000; tale disposizione (rubricata “efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”), inserito dall’art. 1, comma 1, lettera m), del d.lg. n. 87 del 2024, prevede che “la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell’udienza o dell’adunanza in camera di consiglio.

Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell’interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell’ente e società, con o senza personalità giuridica, nell’interesse dei quali ha agito il rappresentante o l’amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati”;

– il citato articolo non viene, tuttavia, comunque in rilievo nel caso di specie, non risultando pronunciata, in relazione ai fatti di evasione fiscale di cui qui si discute, sentenza dibattimentale di assoluzione con formula piena (per quanto emerge “*ex actis*”, il procedimento penale si è concluso nella fase delle indagini

preliminari con provvedimento di archiviazione del GIP (in termini Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 22433 del 09 luglio 2024);

– con riguardo poi alla valutazione della pronuncia in esame, in realtà la sentenza impugnata ha preso espressamente posizione sull'esistenza e sul contenuto della stessa, ritenendo che la circostanza relativa all'avere il Co.An. tenuto contatti diretti con La.Sa. titolare della U.F. s.r.l., “non costituisce elemento probatorio della carenza di consapevolezza della natura dichiarativa di quest'ultima anzi costituisce un periodo indizio del contrario apparendo quanto mai improbabile che un imprenditore “di lungo corso” non si sia accorto di nulla pure in presenza di reiterati contatti diretti”;

– dalla lettura della sentenza si evince quindi come il giudice di merito abbia in realtà tenuto in debito conto le risultanze evidenziate nella pronuncia del GIP presso il Tribunale di Napoli, traendone autonomamente e criticamente elementi per le proprie valutazioni;

– così pronunciando, la CTR si è allineata ai principi espressi da questa Corte (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 27814 del 04 dicembre 2020) secondo i quali in caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario; ciò in quanto non può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l'autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione;

– il terzo motivo di ricorso censura la pronuncia impugnata per aver erroneamente escluso che la società contribuente abbia fornito prova della propria buona fede, esprimendo sul punto una motivazione perplessa segnata da criticità che la rendono abnorme, così violando l'art. 111, c. 5, Cost., e l'art. 36, c. 2, n. 4, c.p.c. in relazione all'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c.;

– il motivo è privo di fondamento;

– dalla lettura della articolata e chiara motivazione della sentenza impugnata è in realtà possibile evincere senza difficoltà le ragioni che hanno condotto la CTR alla decisione presa, risultando quindi chiaramente espresso tutto l'iter logico giuridico seguito;

– come è noto per giurisprudenza costante di questa Corte “la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *“error in procedendo”*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture” (così Cass., Sez. un., n. 22232 del 03 novembre 2016; conf. Cass. n. 13977 del 23 maggio 2019);

– nel presente caso, invece, la motivazione si colloca al di sopra del c.d. “*minimo costituzionale*”, avendo la CTR espresso con chiarezza le ragioni del suo decidere;

– il motivo, poi, aggredisce anche, sia pure in alcuni suoi passaggi, la valutazione delle prove operata dal giudice di appello con riferimento alla rilevanza probatoria attribuita ad alcuni atti del processo e alla valutazione di determinate circostanze di fatto quali, ad esempio, le valutazioni del giudice penale e la determinazione del prezzo di acquisto praticato da fornitori diversi dei tre ritenuti partecipi ad operazione fraudolenta;

– sotto questo profilo, il motivo è invece inammissibile;

– esso, infatti, si risolve in censure di natura meritale che non sono consentite nel presente giudizio di legittimità;

– come più volte chiarito da questa Corte (per tutte si veda Cass., Sez. 1, Ordinanza n. 4699 del 28 febbraio 2018) la violazione dell’art. 115 c.p.c. può essere dedotta come vizio di legittimità non in riferimento all’apprezzamento delle risultanze probatorie operato dal giudice di merito, ma solo sotto due profili: qualora il medesimo, esercitando il suo potere discrezionale nella scelta e valutazione degli elementi probatori, ometta di valutare le risultanze di cui la parte abbia esplicitamente dedotto la decisività, salvo escluderne in concreto, motivando sul punto, la rilevanza; ovvero quando egli ponga alla base della decisione fatti che erroneamente ritenga notori o la sua scienza personale;

– in ogni caso, inammissibile è poi la pretesa violazione dell’art. 115 c.p.c.; in tema di ricorso per cassazione, per dedurre tale vizio, occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall’art. 116 c.p.c. (Cass., Sez. un., n. 20867 del 22 settembre 2020);

– il quarto motivo di ricorso lamenta la erronea valorizzazione da parte della sentenza impugnata di documenti depositati dall’ufficio appellante nel solo giudizio relativo al 2011 anche al fine di decidere le cause relative alle annualità dal 2009 al 2010; si duole quindi della violazione dell’art. 32, c. 1, e dell’art. 61 del d.lg. n. 546 del 1992 in relazione all’art. 360, c. 1, n. 4, c.p.c.;

– il motivo è privo di fondamento;

– in realtà la CTR ha basato la sua decisione non solo sulle rilevanze accertate dalle interrogazioni del sistema informativo dell’anagrafe tributaria, ma anche sulle risultanze di altri atti istruttori, primo tra tutti il processo verbale di constatazione emesso il 5 marzo 2013 dalla Guardia di finanza di Napoli con il quale veniva imputata la contabilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti emesse dalla società U.F. s.r.l. e – per il solo 2009 – da altre società;

– le risultanze di tale PVC contenevano invero rilievi aventi incidenza su tutti e tre i periodi di imposta oggetto del contendere ed è a tali elementi che si è richiamato ogni singolo avviso di accertamento per indicare e provare i fatti e le circostanze poste a fondamento della pretesa tributaria;

– il quinto motivo di ricorso deduce la illegittimità della sentenza in quanto resa in violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 2700 c.c. in relazione all'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c. avendo la sentenza di appello ritenuto, erroneamente, che il PVC della Guardia di finanza fosse assistito da fede privilegiata in ordine alle valutazioni in esso contenute;

– il motivo è manifestamente infondato;

– in realtà la sentenza gravata ha correttamente preso in esame e valutato in conformità a legge il contenuto dell'atto istruttorio in argomento; per costante giurisprudenza di questa Corte (per tutte, si veda Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 18420 del 05 luglio 2024 e pronunce ivi richiamate) in tema di accertamento tributario, il processo verbale di constatazione ha un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, assumendo così un triplice livello di attendibilità:

a) ha fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che ha conosciuto senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale e quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale o alle dichiarazioni a lui rese;

b) fa fede fino a prova contraria quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi ed anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi, che è fornita quando la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consente al giudice ed alle parti il controllo e la valutazione del contenuto delle dichiarazioni;

c) è comunque un elemento di prova in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, che il giudice in ogni caso valuta, in concorso con gli altri elementi, e disattende solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, considerata la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore;

– nel presente caso, il giudice dell'appello ha attribuito rilevanza probatoria indiziaria alle circostanze di fatto oggetto di valutazione da parte dei militari, distinguendole dalle mere operazioni compiute (aventi sì queste ultime forza probatoria di pubblica fede), le ha poste a confronto con gli elementi di prova introdotti nel processo dalla società contribuente e, all'esito, ha tratto le proprie conclusioni in ordine alla prova dei fatti oggetto di contestazione;

– è indice in particolare di quanto sopra quella parte di motivazione nella quale la CTR scrive: “dal PVC della Guardia di Finanza – che, si ricorda, fa piena prova fino a querela di falso di quanto avvenuto in presenza dei verificatori o da loro compiuto – è emerso che il “sottocosto” della merce acquistata dalla U.F.

risulta dal raffronto tra le fatture passive ed attive, comparando per ogni prodotto il prezzo di acquisto con quello di vendita, operazione assolutamente incontestabile ed ulteriormente provata dalla produzione di due fatture, ove lo stesso telefono Nokia 5230 risulta venduto dalla ditta T.P. per Euro 127,00, mentre risulta ceduto dalla U.F. per Euro 110,00”;

– risulta evidente quindi come la CTR abbia ben distinto quanto avvenuto in presenza di verificatori e da loro compiuto (l’aver gli stessi compiuto materialmente le operazioni di confronto dei prezzi), dalle valutazioni che gli stessi militari hanno tratto in ordine ai fatti accertati (il compimento delle operazioni di acquisto e poi di rivendita sottocosto), elementi di fatto dedotti dai precedenti fatti in via presuntiva e posti ancora in via indiziaria – salva la prova contraria da parte del contribuente – a base della pretesa per maggiori tributi in sede di redazione da parte dell’Ufficio dell’avviso di accertamento conseguente il PVC in argomento;

– in conclusione, quindi, il ricorso va rigettato;

– le spese sono regolate dalla soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 5.800,00 oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell’art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall’art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, con onere a carico della società ricorrente, dell’ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1 *bis*, dello stesso art. 13, se dovuto.

Ord. n. 31336 del 06 dicembre 2024 (emessa il 14 novembre 2024) della Cass., Sez. trib. – Pres. Stalla Giacomo Maria, Rel. Lo Sardo Giuseppe

IMU – Decreto legislativo 504 del 1992 – Avviso di accertamento – Presupposti – Decreto legislativo 23 del 2011 – Esenzione – Articolo 2697 c.c. – Onere della prova – Legge 281 del 2005 – Criteri – d.P.R. 917 del 1986 – Natura economica delle attività – Sentenza della corte di giustizia europea del 6 novembre 2018 cause riunite C/622 del 2016 e C/623 del 2016 – Distribuzione degli oneri probatori – Legge 27 del 2012 – Difetto di motivazione.

Massima:

Le condizioni necessarie per beneficiare dell’esenzione da IMU riguardano gli immobili che devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo); devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali (novità).

Rilevato che:

1. Roma Capitale ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per il Lazio il 10 maggio 2022, n. 2112/11/2022, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento n. (...) per l'omesso versamento dell'IMU relativa all'anno 2013, in relazione ad immobili ubicati in R, dei quali la "F.C.N." era proprietaria, ha accolto l'appello proposto dalla "F.C.N." nei confronti della medesima avverso le sentenze depositate dalla Commissione tributaria provinciale di Roma il 23 luglio 2020, n. 5807/18/2020, con compensazione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure – che aveva rigettato il ricorso originario – sul rilievo che i presupposti per il riconoscimento alla contribuente dell'esenzione da IMU, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992 n. 504, quale richiamato dall'art. 9 del d.lg. 14 marzo 2011, n. 23, sussistessero in relazione all'anno di riferimento.

3. La "F.C.N." ha resistito con controricorso.

Considerato che:

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, e 2697 c.c., nonché delle norme connesse e/o correlate, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'esenzione presuppone "un'attività che venga svolta in modo gratuito non commerciale dietro corresponsione di un importo simbolico o, come appunto nel caso di specie, radicalmente inferiore ai costi di produzione", laddove "nessun accertamento è stato effettuato concretamente dal Giudice di merito per stabilire che effettivamente le rette pagate da ciascuno studente fossero "di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio".

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per non essere stato rilevato dal giudice di appello che: "Nessuna specifica prova è stata giammai fornita al riguardo dalla Fondazione nelle precedenti fasi di merito dello svolgimento in concreto di attività non commerciale", limitandosi a "dedurre l'esistenza del requisito dello svolgimento di attività non commerciale o non esclusivamente commerciale degli immobili in questione ritenendolo di poterlo dedurre dalla misura inferiore delle rette corrisposte comunque dalle famiglie degli alunni a quelle stabilite dal MIUR", laddove "nessun accertamento in concreto della percezione di rette effettivamente di importo simbolico, e si è confortati in tale interpretazione restrittiva da numerose pronunce di Codesta Ecc.ma Corte di Cassazione che, in casi del tutto analoghi a quello che occupa, hanno accolto i ricorsi presentati dall'Amministrazione avverso sentenze simili a quella impugnata con il presente ricorso".

2. I motivi – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza alla prova dei requisiti per beneficiare dell'esen-

zione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, quale richiamato dall'art. 9 del d.lg. 14 marzo 2011, n. 23 – sono fondati.

2.1 Secondo il costante orientamento di questa Corte (vedansi, in motivazione: Cass., Sez. 5, 27 giugno 2019, n. 17256; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 6 – 5, 6 aprile 2021, n. 9211; Cass., Sez. 6 – 5, 15 aprile 2021, n. 9967; Cass., Sez. 6 – 5, 25 maggio 2021, nn. 14316 e 14317; Cass., Sez. 6 – 5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4579; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2023, nn. 4872, 4946 e 4952; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17142; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501), l'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente dall'1 gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive".

Tale disposizione è stata, in seguito, integrata e modificata dall'art. 7, comma 2-*bis*, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, (n.d.r. legge 2 dicembre 2005, n. 248) che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse; un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con l'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il comma 2 *bis* del citato art. 7 del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, (n.d.r. legge 2 dicembre 2005, n. 248) ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che è richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza del quale l'attività svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504; deve trattarsi, in particolare, di immobili destinati direttamente ed esclusivamente allo svolgimento di determinate attività, tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana (Cass., Sez. 5, 08 luglio 2016, n. 13966).

Dunque, l'esenzione è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività

equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5, 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., Sez. 5, 08 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5, 08 luglio 2016, n. 13966, 13967, 13969, 13970 e 13971; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2017, n. 13574; Cass., Sez. 6 – 5, 03 giugno 2018, n. 15564; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2019, nn. 10123 e 10124; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34602; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 5, 10 febbraio 2021, nn. 3244, 2345, 3248 e 3249; Cass., Sez. 5, 09 giugno 2021, n. 16262; Cass., Sez. 5, 14 settembre 2021, n. 24655 e 24644; Cass., Sez. 5, 07 novembre 2022, nn. 32742 e 32765; Cass., Sez. 5, 07 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2023, n. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17108; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501).

2.2 Sul diverso versante della compatibilità della norma in esame con il diritto dell'Unione Europea, da tempo si è affermato un orientamento di legittimità secondo cui, dovendo tenersi conto della decisione adottata dalla Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6, 10 settembre 2020, n. 18831; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, nn. 3443, 3444 e 3446; Cass., Sez. 6 – 5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5, 25 settembre 2022, n. 34766; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4579; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501).

Sul punto, questa Corte ha verificato se l'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, in tema di esenzione da ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea, in particolare con l'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, secondo il quale: “sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”.

È stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; la finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica; per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico.

Né può tenersi conto della circolare emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 26 gennaio 2009, n. 2/F, nella parte esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, debbano essere considerate di natura “non esclusivamente commerciale”.

La Commissione dell'Unione Europea ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attività interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504 costituisce aiuto di Stato (in quella ipotesi, tuttavia, non è stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme).

Tale ultimo aspetto è stato affrontato e risolto dalla sentenza depositata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 06 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P, C-623/16 P, C-624/16, Scuola Elementare M.M. s.r.l. vs. Commissione Europea ed altri, con la quale è stato chiarito che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura; in questo senso è stato precisato che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale.

Se ne è concluso, quindi, dando seguito al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6, 10 settembre 2020, n. 18831; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, nn. 3443, 3444 e 3446; Cass., Sez. 6 – 5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17142; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.

Ora, con particolare riguardo alle attività didattiche, la Commissione dell'Unione Europea ha stabilito che “queste si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche.

In particolare, l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio.

Oltre a ciò, l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Al riguardo, la Commissione ricorda che, conformemente alla giurisprudenza, non costituiscono attività economica i corsi offerti da determinati stabilimenti che formano parte del sistema dell'istruzione pubblica e sono finanziati, del tutto o prevalentemente, con fondi pubblici.

La natura non economica dell'istruzione pubblica non viene in linea di principio contraddetta dal fatto che talvolta gli alunni o i loro genitori debbano versare tasse scolastiche o di iscrizione, che contribuiscono ai costi di esercizio del sistema scolastico, purché tali contributi finanziari coprano solo una frazione del

costo effettivo del servizio e non possano pertanto considerarsi una retribuzione del servizio prestato.

Come anche la Commissione ha riconosciuto nella comunicazione sull'applicazione delle norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, tali principi riguardano la formazione professionale, la scuola elementare e gli asili nido privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università, nonché l'offerta di istruzione universitaria.

Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito.

Pertanto, nella fattispecie, considerati i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui all'articolo 4, la Commissione ritiene che il servizio didattico fornito dagli enti in questione non possa essere considerato un'attività economica".

2.3 Per sfuggire ad un assai probabile procedimento per infrazione, il legislatore nazionale ha successivamente provveduto ad abrogare l'ICI e ad introdurre l'IMU sulla componente immobiliare; in particolare, il d.lg. 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto nel nostro ordinamento l'IMU con decorrenza dall'anno 2014 (artt. 7 e 8) ed ha confermato anche per essa le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. d) e lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504 (art. 9, comma 8); peraltro, il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha modificato alcuni aspetti dell'imposta rispetto alla sua concezione originaria, ha poi ritenuto opportuno anticipare in via sperimentale l'applicazione della nuova imposta già con decorrenza dall'anno 2012 (art. 13), senza, comunque, intervenire sull'esenzione per gli immobili di cui al ricordato art. 7, comma 1, lett. d) e lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504.

In seguito, l'art. 91-*bis*, comma 1, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che, con decorrenza dal 1° gennaio 2013 (quindi, esulante dalla fattispecie in esame), ha modificato il testo dell'art. 7, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, che è stato così riformulato: "Sono esenti dall'imposta: (...) i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (ora 73), comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

L'esenzione dall'IMU è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo; ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed ivi svolgano, effettivamente, con

modalità non commerciali, attività “assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché quelle di cui all’art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”.

Con tale disposizione, dunque, il legislatore nazionale ha riformulato l’esenzione (ora riferita all’IMU), introducendo l’ulteriore requisito secondo cui l’attività agevolata deve svolgersi con modalità “non commerciali”; pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di esercizio dell’attività che deve svolgersi nell’immobile perché l’esenzione possa applicarsi.

Così, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito che, in tema di IMU, l’esenzione prevista dall’art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, si applica agli immobili di cui all’art. 9, comma 8, del d.lg. 14 marzo 2011, n. 23, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all’art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione e di culto), purché essi siano direttamente utilizzati dall’ente possessore e siano destinati esclusivamente ad attività peculiari non produttive di reddito, non spettando il beneficio in caso di utilizzazione indiretta, seppur assistita da finalità di pubblico interesse (Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17100).

Si pone, quindi, la questione della prova dei requisiti previsti dall’art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, per beneficiare dell’esenzione dall’ICI (ma lo stesso dicasi per l’esenzione dall’IMU, stante l’espresso richiamo a tale agevolazione da parte dell’art. 9, comma 8, del d.lg. 14 marzo 2011, n. 23).

Sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da questo collegio, che “il contribuente ha l’onere di dimostrare l’esistenza, in concreto, dei requisiti dell’esenzione, mediante la prova che l’attività cui l’immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un’attività commerciale” (tra le tante: Cass., Sez. 5, 02 aprile 2015, n. 6711; Cass., Sez. 6 – 5, 16 luglio 2019, n. 19072; Cass., Sez. 6 – 5, 25 maggio 2021, n. 14316; Cass., Sez. 5, 25 novembre 2022, n. 34766; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2023, n. 28756; Cass., Sez. 5, 08 agosto 2024, n. 22565).

2.4 L’art. 9, comma 6, del d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 07 dicembre 2012 n. 213, ha poi aggiunto un ulteriore periodo all’art. 91 *bis*, comma 3, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, prevedendo che, con successivo decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, siano stabiliti anche “i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell’articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”.

In ossequio alla previsione dell’art. 91 *bis*, comma 3, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, l’art. 4, comma 3, del d.m. 19 novembre 2012, n. 200 (portante regolamento in materia di

IMU per gli enti non commerciali) ha previsto che: “3. Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso”.

Inoltre, l'art. 1, lett. p), del d.m. 19 novembre 2012, n. 200 sancisce che le “modalità non commerciali” sono le “modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà”.

L'art. 3 del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, elenca i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che sono:

“a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale

c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.

2.5 In relazione a tale regolamento, la Commissione dell'Unione Europea ha stabilito, con particolare riguardo alle attività didattiche, che: “queste si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche.

In particolare, l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio.

Oltre a ciò, l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Al riguardo, la Commissione ricorda che, conformemente alla giurisprudenza, non costituiscono attività economica i corsi offerti da determinati stabilimenti che formano parte del sistema dell'istruzione pubblica e sono finanziati, del tutto o prevalentemente, con fondi pubblici.

La natura non economica dell'istruzione pubblica non viene in linea di principio contraddetta dal fatto che talvolta gli alunni o i loro genitori debbano versare tasse scolastiche o di iscrizione, che contribuiscono ai costi di esercizio del sistema scolastico, purché tali contributi finanziari coprano solo una frazione del costo effettivo del servizio e non possano pertanto considerarsi una retribuzione del servizio prestato.

Come anche la Commissione ha riconosciuto nella comunicazione sull'applicazione delle norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, tali principi riguardano la formazione professionale, la scuola elementare e gli asili nido privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università, nonché l'offerta di istruzione universitaria.

Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito.

Pertanto, nella fattispecie, considerati i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui all'articolo 4, la Commissione ritiene che il servizio didattico fornito dagli enti in questione non possa essere considerato un'attività economica" (paragrafo 172).

In definitiva, con decorrenza dall'anno 2013, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione da IMU sono le seguenti:

- 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo);
- 2) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto);
- 3) le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali (novità) (Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578).

Il modello di dichiarazione in esame è stato approvato con l'art. 1 del d.m. 26 giugno 2014.

Inoltre, l'art. 5 del d.m. 26 giugno 2014 ha stabilito che: "La dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 deve essere presentata entro il 30 settembre 2014"; da ultimo, l'art. 1 del d.m. 23 settembre 2014 ha disposto che: "Il termine del 30 settembre 2014 previsto dal comma 2 dell'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 per la presentazione della dichiarazione "IMU TASI ENC", relativa agli anni 2012 e 2013, è differito al 30 novembre 2014".

Dunque, quest'ultima era la disciplina applicabile alla fattispecie in decisione (vedasi anche: Cass., Sez. 5, 07 novembre 2022, n. 32742).

2.6 Si tratta, dunque, di controllare se il giudice di merito, nell'accertamento

dei vari requisiti, abbia correttamente applicato l'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo novellato, dapprima, dall'art. 7, comma 2 *bis*, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 02 dicembre 2005, n. 281, (n.d.r. legge 02 dicembre 2005, n. 248) e, poi, dall'art. 39 del d.l. 04 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 04 agosto 2006, n. 248, quale richiamato dall'art. 9, comma 8, del d.lg. 14 marzo 2011, n. 23, nell'accezione compatibile con la decisione adottata dalla Commissione Europea il 19 dicembre 2012 e con la sentenza resa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P-C- 623/16 P, C-624/16, Scuola Elementare M.M. s.r.l. vs. Commissione Europea ed altri, verificando in concreto che l'attività didattica sia stata svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un importo simbolico a copertura di una sola frazione del costo effettivo del servizio.

Da ultimo, aggiungasi anche che, ai fini dell'esenzione in parola, non si può attribuire alcun rilievo al fatto che la gestione operi in perdita, giacché anche un imprenditore può operare in un fisiologico stato di eccedenza delle passività sulle attività (Cass., Sez. 5, 08 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4560; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2023, nn. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5, 19 giugno 2023, n. 17490), per cui la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi risulta irrilevante se l'attività si connota economicamente, e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici (Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4560).

2.7 Le superiori considerazioni consentono di definire il significato e la portata dei criteri stabiliti dal d.m. 19 novembre 2012, n. 200 (così come quelli stabiliti dal d.m. 26 giugno 2014), che devono essere applicati in armonia con quanto stabilito dalla decisione adottata dalla Commissione Europea il 19 dicembre, secondo i principi posti dalla giurisprudenza nazionale.

In proposito, questa Corte ha reiteratamente ritenuto – con orientamento da cui il collegio valuta di non doversi discostare anche in questa sede – che l'osservanza dei requisiti fissati dall'art. 4, comma 2, del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, non dà automaticamente diritto all'esenzione, perché essa non incide sul potere dell'ente impositore di eseguire un controllo e una valutazione (nei termini di cui sopra si è detto), né sul potere del giudice di merito di operare un accertamento – che costituisce giudizio di fatto e quindi sottratto al controllo di legittimità – sulla effettiva sussistenza delle modalità non commerciali (vedansi: Cass., Sez. 5, 29 novembre 2022, n. 35123; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501; Cass., Sez. 5, 24 giugno 2024, n. 17327).

Tanto è chiarito nello stesso allegato al d.m. 26 giugno 2014, laddove si precisa " sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione Europea spetta quindi al Comune in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente commerciale non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico perché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione".

La giurisprudenza di legittimità, in proposito, ha già avuto occasione di affermare la natura non vincolante delle predette istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni IMU, posto che esse non possono derogare, né alla normativa primaria, da interpretarsi in senso conforme alla citata decisione della Commissione Europea, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico (Cass., Sez. 5, 29 novembre 2022, n. 35123; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501; Cass., Sez. 5, 24 giugno 2024, n. 17327).

2.8 Nella specie, a ben vedere, la sentenza impugnata ha fatto malgoverno dei principi enunciati, non avendo dato conto dell'accertamento in concreto circa lo svolgimento dell'attività didattica da parte della contribuente con modalità non commerciali, posto che il giudice di appello, dopo aver premesso che "la Circolare MEF n. 1/DF del 03.12.2012, al fine di fissare in via oggettiva parametri validi per l'esenzione dal pagamento dell'IMU, ha determinato in rispettivi Euro 5.739,17 e in Euro 6.634,15 le rette annue per ciascun studente delle scuole materne ed elementari", si è limitato alla generica ed apodittica affermazione che "l'Istituto ha fornito idonea prova che ai propri alunni viene richiesto il pagamento di una retta annua di gran lunga inferiore a detti importi".

3. Pertanto, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza dei motivi dedotti, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.



Edizioni Scientifiche Italiane



Inquadra il QR Code
per visualizzare
il listino periodici

Per conoscere i nostri abbonamenti, cartacei e digitali, visita il nostro sito www.edizioniesi.it oppure, invia una mail a periodici@edizioniesi.it

Se desideri ricevere la demo per accedere alla nostra rivista digitale su Esidigita, richiedi l'accesso gratuito su www.esidigita.it

L'abbonamento decorre dal 1° gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri dell'annata, compresi quelli già pubblicati. Il pagamento può essere eseguito con queste modalità:

- Mediante bonifico bancario sul conto intestato a

Edizioni Scientifiche Italiane S.p.A., via Chiatamone, 7 - 80121 Napoli
Banca Fideuram S.p.A. - IBAN IT73J0329601601000067209851

- Con carta di credito in caso di acquisto sul sito www.edizioniesi.it

I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati entro 15 giorni dal ricevimento del fascicolo successivo.

Le richieste di abbonamento, le segnalazioni di mutamenti di indirizzo ed eventuali reclami vanno indirizzati all'Ufficio periodici della casa editrice:

Edizioni Scientifiche Italiane S.p.A., via Chiatamone 7 80121 Napoli - Tel. 081/7645443
e-mail: periodici@edizioniesi.it

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

CONTATTACI



+39 081 7645443



info@edizioniesi.it

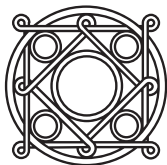


www.edizioniesi.it
www.esidigita.it

SEGUICI SUI SOCIAL



Informiamo tutti gli abbonati al Periodico che, ai sensi della normativa vigente, i dati personali sono registrati su data base elettronico di proprietà di Edizioni Scientifiche Italiane S.p.A., con sede legale alla via Chiatamone 7 - 80121 Napoli, titolare del trattamento. I dati personali sono trattati tramite i propri incaricati.



Edizioni Scientifiche Italiane



Scan the QR code
to view
the periodicals price list

To find out about our magazine subscriptions, on paper and digital, you can visit our website www.edizioniesi.it or send an email to periodici@edizioniesi.it

If you would like to receive our demo to access all our digital magazine on Esidigita, request free access on www.esidigita.it

The subscription to the magazine package that you desire starts on January 1st of each year and includes all issues published in that year, including those already released. Payment can be made in the following ways:

- By bank transfer to the account held by

Edizioni Scientifiche Italiane S.p.A., Via Chiatamone, 7 - 80121 Naples - Italy
Fideuram Bank - IBAN IT73J0329601601000067209851

- By credit card directly on the website www.edizioniesi.it.

For delivery issues or any others issues, this must be claimed within 15 days of receipt of the order date.

For all subscription requests, address changes, and complaints, please contact the magazine office of the publishing house at the following e-mail: periodici@edizioniesi.it

Regarding photocopying for personal use, it is allowed within the limit of 15% of each volume/issue of the periodical, subject to payment of the fee to SIAE as established by law 22 April 1941, n. 633, or according to agreements between SIAE and the specified associations (18th December 2000)

CONTACT US



+39 081 7645443



info@edizioniesi.it

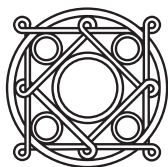


www.edizioniesi.it
www.esidigita.it

FOLLOW US



We inform all subscribers to the Periodical that, pursuant to current legislation, personal data are recorded on an electronic database owned by Edizioni Scientifiche Italiane S.p.A., with registered office at via Chiatamone 7 - 80121 Naples, data controller. Personal data is processed through its representatives.



Edizioni Scientifiche Italiane

BIBLIOTECA RICERCA AVANZATA

Con Ricerca Avanzata puoi consultare l'intero catalogo della casa editrice Edizioni Scientifiche Italiane in www.edizioniesi.it e accedere alla biblioteca digitale della casa editrice in Esidigita www.esidigita.it.

Ricerca Avanzata è uno strumento interattivo e gratuito ma soprattutto un potente alleato per autori, ricercatori e studenti. Grazie alla tecnologia *full-text search*, consente di accedere in maniera immediata e interattiva a tutti i titoli e i contenuti presenti nel catalogo della Edizioni Scientifiche Italiane, che a partire dal 1945 offre ai suoi lettori una vastissima gamma di pubblicazioni, libri e riviste oggi disponibili anche in versione digitale: PDF e E-book. Ricerca Avanzata può essere utilizzata agevolmente da PC (desktop e laptop) e dispositivi smart (smartphone, tablet, ecc.).

EDIZIONIESI



Inquadra il QR Code per
provare Ricerca Avanzata
nell'intero catalogo

ESIDIGITA



Inquadra il QR Code per
provare Ricerca Avanzata
nella Biblioteca Digitale

CONTATTACI



+39 081 7645443



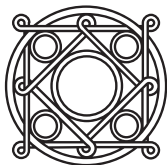
info@edizioniesi.it



www.edizioniesi.it
www.esidigita.it

SEGUICI SUI SOCIAL





Edizioni Scientifiche Italiane

LIBRARY AND DIGITAL LIBRARY

The full catalogue of books and journals of Edizioni Scientifiche Italiane is on www.edizioniesi.it or on the Digital Library Esidigita www.esidigita.it in digital contents.

Advanced Search is an interactive and free tool but above all a powerful ally for authors, researchers and students. With full-text search technology, it provides immediate and interactive access to all the titles and contents in the catalogue of Edizioni Scientifiche Italiane, which since 1945 has offered its readers a very wide range of publications, books and journals now also available in digital version: PDF and E-book. Advanced Search can be used easily from PCs (desktops and laptops) and smart devices (smartphones, tablets, etc.).

EDIZIONIESI



Scan the QR Code to try out
Advanced Search in the
full catalogue

ESIDIGITA



Scan the QR Code to try
out Advanced Search in the
Digital Library

CONTACT US



+39 081 7645443



info@edizioniesi.it



www.edizioniesi.it
www.esidigita.it

FOLLOW US



