

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA 1/2022

10/02/2022



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

A CURA DI

ELIANA RIZZI

ALBERTO VICENDONE

CRISTIANA NICOLINO

CHIARA CERVELLIN

INDICE

Introduzione.....	2
1. Diritto societario	3
2. Redditi delle persone fisiche.....	5
3. Imposta sul valore aggiunto	5
4. Imposta di registro.....	5
5. Successioni e donazioni.....	7
6. Accertamento e contenzioso	8
7. Sanzioni	9
8. Reati tributari.....	11
CONTATTI	12

Introduzione

Segnaliamo le pronunce più rilevanti della giurisprudenza di legittimità e di merito pubblicate nel corso dell'ultimo quadrimestre dell'anno 2021 in merito agli argomenti evidenziati, attraverso una sintesi dei principi di diritto enunciati da ciascuna sentenza.

Si tratta di principi, di linee guida, nell'interpretazione delle disposizioni di legge, per l'applicazione dei quali occorre in ogni caso esaminare il caso concreto. Per questa ragione siamo a disposizione per qualunque chiarimento o approfondimento, tanto con riferimento alle argomentazioni espressamente trattate quanto per questioni inerenti problematiche non citate in questa edizione della rassegna.

1. Diritto societario

Clausola di prelazione - Violazione - Conseguenze

Trib. Roma, Sent. 17.5.2021 n. 8557

Il patto di prelazione inserito nello statuto di una società di capitali ed avente ad oggetto l'acquisto delle partecipazioni sociali, poiché preordinato a garantire un particolare assetto proprietario, ha "efficacia reale" e, in caso di violazione, è opponibile anche al terzo acquirente. La violazione della clausola di prelazione (stante l'efficacia reale) comporta l'inopponibilità, nei confronti della società e dei soci titolari del diritto di prelazione, della cessione della partecipazione societaria (che resta, comunque, valida tra le parti stipulanti), nonché l'obbligo di risarcire il danno eventualmente prodotto, alla stregua delle norme generali sull'inadempimento delle obbligazioni.

Tale violazione, peraltro, non comporta anche il diritto potestativo di riscattare la partecipazione nei confronti dell'acquirente, dal momento che questa possibilità non rappresenta un rimedio generale in caso di violazioni di obbligazioni contrattuali, ma solo una forma di tutela riconosciuta dalla legge in casi specifici e connotativa dei diritti di prelazione spettanti ai relativi titolari.

Clausola di prelazione - Violazione - Conseguenze

Trib. Milano, Ord. 17.12.2020

La violazione della clausola statutaria di prelazione comporta l'inopponibilità alla società e agli altri soci della cessione di partecipazioni effettuata in sua violazione.

In tale evenienza, nessun diritto sociale collegato alle partecipazioni acquistate in spregio alla prelazione è esercitabile dal socio acquirente.

Dal momento che detta inefficacia opera di diritto, quale mera conseguenza della violazione della clausola di prelazione, non soffre eccezioni, prevalendo sul dato pubblicitario dell'intervenuto deposito dell'atto di cessione viziato nel Registro delle imprese, peraltro non rifiutabile dal Conservatore all'esito del suo controllo di mera legalità.

Esclusione - Valore di liquidazione della quota - Utilizzo di un bilancio successivamente chiuso

Cass. civ., Ord. 5.8.2021 n. 22346

Nelle società di persone, in caso di scioglimento del rapporto sociale relativamente ad un socio, ai sensi dell'[art. 2289](#) co. 2 c.c., questi ha diritto ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota da liquidarsi in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui il rapporto cessa; non è possibile prescindere dal rispetto di tale criterio temporale, in favore di un preteso criterio del "giorno più prossimo" ovvero - come nella specie - di quello del più vicino bilancio d'esercizio, in ragione dell'assenza di documentazione in concreto idonea, dovendo in tal caso farsi ricorso a criteri sostitutivi, ancorché presuntivi.

Nomina e permanenza in carica di amministratore di s.r.l. dichiarato fallito - Ammissibilità

Cass. civ. Sez. V, Ord. 16.9.2021 n. 25050

La Corte di Cassazione ha precisato che un soggetto fallito può essere amministratore di s.r.l., non trovando applicazione l'art. 2382 c.c. afferente alle cause di ineleggibilità e decadenza in materia di s.p.a. Il silenzio in materia nell'ambito delle s.r.l., in esito alla riforma del diritto societario, non deve essere confinato a livello di mera dimenticanza con ricorso all'applicazione analogica del citato art. 2382 c.c. L'art. 2382 c.c., infatti, si riferisce ad un modello operativo destinato a imprese di notevoli dimensioni, senza possibilità di adattamenti ai bisogni concreti dei soci: il modello s.r.l., invece, è idoneo a consentire il reinserimento nell'attività imprenditoriale delle persone dichiarate fallite o a mantenerne la posizione in caso di loro successivo fallimento. Al soggetto dichiarato fallito non è peraltro vietato intraprendere lo svolgimento di nuove attività imprenditoriali, ferma restando, comunque, la praticabilità di clausole statutarie che sanciscano l'ineleggibilità/decadenza di amministratori dichiarati falliti.

Relazione giurata - contenuto del mandato determinato "ex lege" - conseguenze

Cass. 9.12.2021 n. 39178

Chiunque conferisca beni in natura o crediti in una spa è tenuto a presentare la relazione giurata di un esperto designato dal presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede la società, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sopraprezzo e i criteri di valutazione seguiti, ai sensi dell'art. 2343 co. 1 c.c. La medesima disciplina si applica in caso di aumento del capitale sociale ex art. 2440 c.c. (il quale richiama l'art. 2343 c.c.). La disposizione descrive con completezza il contenuto della relazione dell'esperto e, quindi, il perimetro del mandato, da intendersi, pertanto, "ex lege". Di conseguenza, anche nel caso in cui il provvedimento giudiziale di designazione, ex art. 2343 c.c., contenga precisazioni o distinguo non richiesti, l'oggetto e lo scopo dell'accertamento peritale è determinato dalla legge: occorre verificare che all'apporto in natura venga assegnato un controvalore monetario non inferiore a quanto l'esperto accerti.

2. Redditi delle persone fisiche

Redditi dei fabbricati situati all'estero e concessi in affitto - Determinazione

Cass. civ. Sez. V, Ord. 26-10-2021, n. 30006

La Corte di Cassazione ha stabilito che per gli immobili locati in Stati che prevedono forme di imposizione degli affitti, il reddito da inserire nel quadro RL della dichiarazione dei redditi italiana è quello derivante dalla valutazione operata dallo Stato estero. Conseguentemente, se le spese relative all'immobile eccedono i canoni di locazione, la base imponibile italiana è pari a zero. Non trova applicazione, invece, l'art. 70 co. 2 del TUIR, che prevede l'assunzione del canone percepito ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria: quest'ultima norma è, infatti, riservata alle situazioni in cui non esistono forme di imposizione sui canoni di locazione.

3. Imposta sul valore aggiunto

IVA indetraibile - Pro rata di detraibilità - Deduzione dal reddito d'impresa - Criterio "per cassa"

Cass. civ., sez. V, 19-7-2021, n. 20435

Con la sentenza in rassegna, il Supremo Collegio affronta la questione della deducibilità, ai fini IRES, dell'IVA non detratta per effetto del pro-rata di indetraibilità di cui all'art. 19 co. 5 del DPR 633/72. Secondo la Corte di Cassazione la predetta IVA indetraibile è deducibile per cassa nell'anno del pagamento ex art. 99 co. 1 del TUIR, quale componente negativo del reddito di impresa. Diversamente dalle altre ipotesi di indetraibilità (art. 19 co. 2 e 4 del DPR 633/72), riferendosi il pro rata generale alle tipologie di attività esercitate dal soggetto passivo dell'imposta, il "costo" dato dalla percentuale di indetraibilità ai fini delle imposte dirette non può essere "imputato" al singolo bene cui si riferisce l'operazione esente/imponibile, bensì alle attività medesime nel loro complesso. Conseguentemente, l'IVA indetraibile da pro rata, che sia o meno al 100%, deve comunque considerarsi un costo generale di esercizio.

4. Imposta di registro

Interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro - conferimento di azienda e cessione di partecipazioni - ammissibilità della riqualificazione negoziale

Cass. 16.9.2021 n. 25071

Con la pronuncia in commento la Corte di Cassazione ha ribadito che, sulla base del disposto normativo di cui all'art. 20 del DPR 131/86, non è consentito all'Agenzia delle Entrate riqualificare in cessione di azienda l'atto di conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni. Tale riqualificazione, infatti, non può che fondarsi sul collegamento negoziale tra atti che non è consentita dalla nuova (ma

retroattiva) formulazione dell'art. 20 del DPR 131/86 (come riformulato dall'art. 1 co. 87 della L. 205/2017), che ammette una riqualificazione "per intrinseco" del solo atto portato alla registrazione.

Scissione in società semplice - Imposta di registro fissa o proporzionale - Rimessione alle Sezioni Unite

Cass. civ., Ord. 11.11.2021 n. 33312

Si chiede al primo Presidente di valutare la rimessione alle Sezioni Unite di una questione interpretativa di massima di particolare importanza concernente l'applicazione dell'art. 4 co. 1 lett. b) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 sulla tassazione dell'atto di scissione coinvolgente una società semplice.

In particolare, la Corte rileva un contrasto nell'interpretazione della norma citata, tra chi ritiene che la disciplina che prevede l'applicazione dell'imposta fissa di registro alla scissione riguardi anche le scissioni in società semplice, in quanto destinata a "società di qualunque tipo ed oggetto" ed, invece, chi ritiene che tale disciplina escluda le scissioni in società semplici (che quindi, scontrerebbero l'imposta del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86) in quanto la norma richiede, non solo per gli enti diversi dalla società, ma anche per queste ultime, che abbiano ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola.

Imposta di registro Cessione di beni aziendali o cessione di azienda - Criteri di distinzione - Confronto con atti precedenti - Ammissibilità

Cass. Civ., sez. V, 17-11-2021, n. 34935

Con la pronuncia in rassegna, il Supremo Collegio ha affermato che la nuova formulazione dell'art. 20 del DPR 131/86 (a mente del quale "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"); a) impedisce di utilizzare elementi estranei all'atto da registrare, nel procedimento di qualificazione giuridica dell'atto medesimo, qualificazione che è finalizzata alla corretta applicazione dell'imposta di registro (atteso che tale imposta è applicata proprio sulla base della riconducibilità dei singoli atti alle fattispecie indicate dalle Tariffe allegate al DPR 131/86); b) non preclude la valutazione di elementi extratestuali nell'ambito dell'accertamento in fatto dell'oggetto del contratto medesimo. Pertanto, nel caso di specie, il giudice, per stabilire se l'atto in questione configurasse una cessione di beni (soggetta ad IVA, come ritenuto dai contribuenti) o una cessione d'azienda (esclusa da IVA e soggetta ad imposta di registro proporzionale, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate) avrebbe dovuto confrontare il complesso di beni oggetto della cessione con il complesso di beni oggetto del precedente contratto di affitto di ramo d'azienda, per verificarne la corrispondenza.

Cessione d'azienda frazionata - IVA o imposta di registro - Qualificazione giuridica del singolo atto

Cass. Civ., sez. V, 2-11-2021, n. 30974

Secondo il Supremo Collegio va escluso da IVA e soggetto all'imposta di registro proporzionale l'atto di cessione di immobile strumentale che può configurare un'azienda, essendo idoneo all'attività di impresa. La qualificazione dell'operazione, anche ai fini dell'alternatività IVA-registro (art. 40 del DPR 131/86) deve guardare al singolo atto portato alla registrazione, senza alcun riferimento agli atti collegati, in ossequio al disposto del novellato art. 20 del DPR 131/86. Tuttavia, la nozione di azienda (art. 2555 c.c.) e la disciplina comunitaria consentono di rinvenire un'azienda tutte le volte in cui i beni trasferiti abbiano una potenzialità produttiva che consente al cessionario di adibirli all'esercizio dell'attività di impresa (nel caso di specie si tratta di un immobile adibito a bar-ristorante).

5. Successioni e donazioni

Patto di famiglia - trasferimenti compensatori in favore dei legittimari diversi dal beneficiario

Cass. 24.12.2020 n. 29506 e C.T. Reg. Abruzzo 12.7.2021 n. 552

La Corte di Cassazione, con la pronuncia in commento, ha stabilito che il patto di famiglia è esente dall'imposta sulle donazioni per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operato dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, mentre per quanto riguarda le c.d. compensazioni, effettuate dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari, trova applicazione l'art. 58 co. 1 del D. Lgs. 346/1990 in tema di donazioni modali. Ciò comporta che i conguagli devono considerarsi, ai soli fini impositivi, come una donazione operata dal disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente applicazione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio. Sulla scorta di tali principi, la C.T. Reg. Abruzzo ha affermato che la somma di denaro versata dal figlio del disponente nonché beneficiario del trasferimento della partecipazione di controllo nella società Alfa, in favore della sorella M. (legittimaria rispetto all'eredità paterna, ma non assegnataria di alcuna partecipazione in quella società) sia soggetta all'imposta sulle donazioni, con l'applicazione dell'aliquota e della franchigia corrispondenti al rapporto padre-figlia (4% oltre 1 milione di euro), invece che al rapporto fratello-sorella (6% oltre 100.000 euro).

6. Accertamento e contenzioso

Notifica degli atti di riscossione - società di persone cancellata dal Registro delle imprese - impugnazione preavviso di iscrizione ipotecaria

Cass. civ. Sez. V, Ord., 29-10-2021, n. 30736

La Corte di Cassazione ha chiarito che in materia di riscossione nei confronti di società di persone estinte a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, è consentita l'applicazione analogica dell'art. 65, comma 4, DPR n. 600 del 1973 e dunque l'atto può essere intestato alla società estinta ma la notifica della cartella di pagamento, da compiersi presso la sede sociale, deve essere indirizzata ai soci, sia pure collettivamente ed impersonalmente indicati, e non alla società che, non essendo più esistente, non può essere più parte di alcun rapporto tributario. Inoltre, l'ordinanza in commento si sofferma sul tema dell'autonoma impugnabilità del preavviso di iscrizione ipotecaria, enunciando il seguente principio di diritto: *"il preavviso di iscrizione ipotecaria, previsto dall'art. 77, comma 2 bis, DPR n. 602 del 1973 costituisce un atto suscettibile di essere autonomamente impugnato, ma l'impugnazione costituisce una facoltà e non un onere del destinatario, che può in ogni caso proporre ricorso contro la successiva iscrizione"*.

Ammissibilità della dichiarazione di terzo sostitutiva di atto notorio - prova indiziaria

Cass. 4.11.2021 n. 31588

Nel processo tributario, la dichiarazione di terzo sostitutiva di atto notorio non è assimilabile alla prova testimoniale, preclusa dall'art. 7 comma 4 del D. Lgs. n. 546 del 1992, ma costituisce prova indiziaria ammissibile e utilizzabile tanto dall'Amministrazione quanto dal contribuente, nel rispetto del principio di parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea. Il giudice, tuttavia, è tenuto a valutare la dichiarazione sulla base delle circostanze del caso concreto, vagliando, ad esempio, la credibilità del dichiarante, il tempo trascorso tra il fatto dichiarato e la dichiarazione resa nonché l'interesse del dichiarante, non essendo sufficiente il fatto che le dichiarazioni di terzo sostitutive di atto notorio e prodotte nel processo siano plurime e di contenuto analogo ("concordanza").

Accertamento parziale - capacità contributiva *ictu oculi* - assenza di attività valutativa

Cass. Civ., Sez. V, Ord., 20-10-2021 - n. 29036

L'Amministrazione finanziaria può procedere con l'accertamento parziale solo qualora dalle attività istruttorie emerga incontestabilmente una maggiore materia imponibile; la *ratio* dell'accertamento parziale si rinviene dunque nell'esigenza di consentire l'imposizione di una capacità contributiva che emerga *ictu oculi*. La Suprema Corte, pertanto, ribadisce che l'accertamento parziale è caratterizzato, diversamente da quello ordinario, dall'assenza di qualsivoglia attività di tipo valutativo.

7. Sanzioni

Ascrivibilità delle sanzioni tributarie in caso di omessa presentazione della dichiarazione fiscale da parte dell'intermediario incaricato - causa di non punibilità ex art. 6 D. Lgs. 472/97

Cass. civ. Sez. V, Ord., 29-09-2021, n. 26372

La causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 3, del D. Lgs. 472/97 implica (i) l'inadempimento degli obblighi connessi al mancato pagamento del tributo (esclusi dunque gli obblighi meramente formali), (ii) l'imputabilità di tale inadempimento ad un soggetto terzo (l'intermediario incaricato), estraneo alla compagine sociale del contribuente, (iii) l'adempimento, da parte del contribuente, dell'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti dell'intermediario cui è stato attribuito l'incarico (iv) l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario. Sulla base di tali principi, la Suprema Corte non ha aderito alla soluzione adottata dalla Regionale, la quale ha applicato l'art. 6 del D. Lgs. n. 472/97 riscontrando solo la presentazione della denuncia penale nei confronti dell'incaricato commercialista senza tuttavia verificare l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*.

Omessa presentazione della dichiarazione - Responsabilità del commercialista - Vigilanza del contribuente

Cass. civ. Sez. V., Sent. 22.11.2021 n. 35811

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ribadisce un principio, ormai consolidato, in virtù del quale ove il contribuente si avvalga dell'opera di un professionista per la presentazione della dichiarazione è onerato della prova della propria assenza di colpa nell'ipotesi in cui risultino violazioni delle disposizioni tributarie. In altre parole, il contribuente è chiamato a rispondere dell'illecito commesso dal professionista incaricato ove non dimostri di aver vigilato sullo stesso e ove non fornisca prova del comportamento fraudolento dal medesimo tenuto, finalizzato a mascherare il

proprio inadempimento, mediante, ad esempio, la falsificazione di modelli F24 ovvero di altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante. A tal proposito, la mancata sottoscrizione dei modelli F24 non è idonea, di per sé, ad escludere la responsabilità della contribuente, occorrendo piuttosto verificare se e come il contribuente ha operato in concreto la vigilanza sul professionista incaricato.

Cancellazione di società dal registro delle imprese - obbligazioni passive dell'ente e sanzioni amministrative

Cass. civ. Sez. V, Ord., 20-10-2021, n. 29112

L'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale le obbligazioni passive dell'ente non si estinguono - poiché ciò determinerebbe un ingiusto sacrificio del diritto dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali. Diversamente, le sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie a carico della società estinta non si trasmettono né ai soci né, tantomeno, al liquidatore, trovando applicazione l'art. 8, D. Lgs. n. 472/1997, che ne sancisce l'intrasmissibilità agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale (codificato dall'art. 2, secondo comma del D. Lgs. n. 472/1997), nonché, in materia societaria, dall'art. 7, primo comma, D.L. n. 269 del 2003 che ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie.

Ritenute non versate e non operate - sanzionabilità della condotta ai sensi dell'art. 14 del D. Lgs. 471/97

Cass. civ. Sez. V, Sent., 26.11.2021, n. 36886

A seguito della riforma del D. Lgs. 24.9.2015 n. 158, in caso di ritenute fiscali non operate e non versate, opera la sola sanzione amministrativa pari al 20% dell'ammontare non trattenuto nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. Rispetto alla previgente formulazione, è stato eliminato il riferimento all'applicazione dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997 per il caso di omesso versamento. Pertanto, l'omesso versamento deve considerarsi un *post factum* non punibile riconducibile alla stessa mancata effettuazione delle ritenute. In virtù dell'intervento normativo, dunque, il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate.

8. Reati tributari

Reato di indebita compensazione - compensazioni verticali e orizzontali

Cass. pen. 12.10.2021 n. 37085

La suprema Corte ha confermato che il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti di cui all'art. 10-quater del D. Lgs. 74/2000, è configurabile sia nel caso di compensazione "verticale", riguardante crediti e debiti della medesima natura, sia in caso di compensazione "orizzontale", concernente crediti e debiti di natura diversa, purché previsti dall'articolo 17 del D. Lgs. 241/1997.

CONTATTI



ELIANA RIZZI

ELIANA.RIZZI@RLVT.IT



ALBERTO VICENDONE

ALBERTO.VICENDONE@RLVT.IT



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AVOGADRO, 12/A - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - INFO@RLVT.IT