

Roma, 17 maggio 2021

A TUTTE LE ASSOCIATE
- Loro Sedi -

Segnalazione

NEWS – Rassegna stampa

RASSEGNA STAMPA_2021_110_S

OGGETTO: “Temi di interesse – In breve (a cura dell’Avv. Giuseppe Giangrande)”

Si segnalano alle Associate i seguenti temi di interesse:

➤ **Sul realizzo controllato penalizzate le società guidate da più famiglie**

L’applicabilità del regime di realizzo controllato – già prevista dal comma 2 dell’articolo 177 del Tuir per i conferimenti che consentono alla società conferitaria di acquisire il controllo della società conferita – viene estesa dal comma 2-bis anche ai conferimenti riguardanti partecipazioni qualificate (superiori al 2/20% dei diritti di voto, o al 5/25% del capitale/patrimonio, a seconda che i titoli oggetto di conferimento siano negoziati in mercati regolamentati o meno). Tuttavia, a differenza del regime previsto dal comma 2 – utilizzato anche in virtù delle numerose risposte positive alle istanze di interpello presentate dai contribuenti – il regime del comma 2-bis riscontra aspetti applicativi problematici. E ciò sia per la rigidità della disposizione normativa sia per l’interpretazione restrittiva ad essa attribuita dal Fisco. La recente risposta ad interpello 238/2021 offre l’occasione per fare il punto della situazione. Il caso è il seguente. Una persona fisica detiene in piena proprietà il 100% della società Delta, la quale a sua volta detiene in usufrutto trentennale il 17% circa della società Alfa. Quest’ultima è una holding non quotata che detiene una partecipazione del 54% per cento circa nella società quotata Beta e una partecipazione marginale del 2% circa nella società Gamma. Beta, società operativa, detiene una pluralità di partecipazioni in altre società operative. La persona fisica, dopo che Alfa ha dismesso la partecipazione marginale in Gamma, intende conferire in Delta la nuda proprietà della partecipazione in Alfa (in modo tale che Delta acquisti la piena proprietà del 17% di Alfa) e chiede se alla fattispecie risulti applicabile il comma 2-bis. Questa la risposta del Fisco: 1 sulla base del tenore letterale della norma, l’Agenzia ne ribadisce l’applicabilità solo nel caso, che si verifica nella fattispecie, in cui la società conferitaria sia unipersonale (detenuta integralmente dal conferente). Ciò ne impedisce l’utilizzo nel caso – frequente nella prassi – in cui vi sia una società detenuta da diversi nuclei familiari che vorrebbero creare delle holding (ciascuna riferibile a un nucleo familiare) per detenere la partecipazione nella società. Infatti, la presenza di più soggetti

conferenti (le persone fisiche di ciascun nucleo familiare) non consentirebbe l'utilizzo del regime di realizzo controllato; 2 per l'Agenzia è escluso l'accesso al regime in caso di conferimento del solo usufrutto (in quanto non ha ad oggetto partecipazioni che consentano alla conferitaria di assumere la qualità di socio nella società conferita); al contrario, è astrattamente idoneo a beneficiare del regime agevolativo il conferimento della nuda proprietà priva del diritto di voto. E questo perché il comma 2-bis – oltre a prevedere il criterio del diritto di voto – prevede anche la partecipazione al capitale o al patrimonio della società conferita. Si noti che l'Agenzia si era espressa in altre occasioni sul conferimento di diritti parziari. Nella risposta 147/19 aveva ad esempio ritenuto applicabile il comma 2 dell'articolo 177 al conferimento congiunto di nuda proprietà e usufrutto, che consentiva alla conferitaria di acquistare una partecipazione di controllo nella conferita e ai soci della conferita di diventare soci della conferitaria. Sempre con riferimento al comma 2, la risposta 290/19 ne aveva riconosciuto l'applicabilità anche ai conferimenti di nuda proprietà munita di diritti di voto attribuiti in via convenzionale (se idonei a far acquistare il controllo alla conferitaria, in ogni caso non ottenibile se alla nuda proprietà non è attribuito il diritto di voto). Infine, la risposta 381/20 ha negato l'applicazione del comma 2-bis nel caso di conferimento del solo usufrutto, in quanto non idoneo ad integrare in capo al conferente una partecipazione oggetto di scambio.

Fonte: Francesco Nobili, *Sul realizzo controllato penalizzate le società guidate da più famiglie*, in *Il Sole 24Ore*, 10 maggio 2021.

➤ **Donazioni, il mutuo dissenso è una cancellazione dell'atto**

L'accordo tra donante e donatario espresso al fine di risolvere un contratto di donazione (è il cosiddetto “mutuo dissenso”, conosciuto anche come “mutuo consenso risolutivo”) con l'effetto, quindi, che il bene oggetto di donazione torna a essere di titolarità del soggetto donante, non provoca la decadenza dall'agevolazione “prima casa”, di cui la donazione aveva beneficiato, se l'accordo risolutivo è stipulato prima del decorso di un quinquennio dalla data del contratto di donazione. È questa la decisione espressa dalla Cassazione nell'ordinanza n. 11401 del 30 aprile 2021. Il tema trattato era quello della decadenza dall'agevolazione prima casa per alienazione infraquinquennale: infatti, chi beneficia dell'agevolazione “prima casa” (nella donazione, essa vale ad abbattere alla misura fissa le imposte ipotecaria e catastale, altrimenti da calcolarsi rispettivamente con le aliquote del 2 e dell'1 per cento) non deve alienare, né a titolo oneroso, né a titolo gratuito, il bene oggetto di acquisto agevolato; se si verifica la violazione di questo obbligo (a meno di non effettuare, entro un anno dall'alienazione, il riacquisto di una casa da adibire ad abitazione principale del contribuente), si ha la decadenza dall'agevolazione, con il risultato che si rendono dovute l'imposta calcolata in modo ordinario, aumentata degli interessi moratori, e una sanzione pari al 30% della differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata. Nel caso affrontato dalla Cassazione, si è discusso dunque se il mutuo dissenso espresso verso la donazione agevolata, in una data compresa entro il quinquennio dal giorno nel quale la donazione era stata stipulata, fosse da considerare un'alienazione effettuata dal donatario e, come tale, un atto tale da comportare la decadenza dall'agevolazione ottenuta in sede di stipula della donazione. La Cassazione ha risposto in senso negativo: l'accordo risolutivo «non ha prodotto un effetto traslativo del

bene, ma ha posto nel nulla l'atto di donazione con effetti retroattivi sicchè esso deve considerarsi tamquam non esset» (e cioè come se non fosse mai stato stipulato). In sostanza, non si decade dall'agevolazione per la ragione che il mutuo dissenso non è un'alienazione, ma è una radicale cancellazione ex tunc dell'atto oggetto di risoluzione: il bene donato torna nella sfera giuridica del donante

non a seguito di un trasferimento effettuato dal donatario, ma come se la donazione non fosse mai stata stipulata. È, dunque, impedito l'ingresso a ogni ragionamento in ordine alla decadenza dall'agevolazione ottenuta in sede di donazione, semplicemente perché il mutuo dissenso, elimina ab origine l'atto di donazione e ripristina la situazione giuridica che vi era anteriormente a esso.

Fonte: Angelo Busani, *Donazioni, il mutuo dissenso è una cancellazione dell'atto*, in *Il Sole 24Ore*, 5 maggio 2021.

➤ **L'illegittimità della cartella notificata al chiamato all'eredità**

In ambito tributario, argomento di particolare interesse riguarda la mancata responsabilità in ordine al debito tributario del chiamato all'eredità, in caso di rinuncia alla stessa da parte del medesimo. Preliminarmente è bene precisare che l'assunzione della qualità di erede non può certamente desumersi dalla mera chiamata all'eredità, né dalla denuncia di successione, trattandosi di un atto di natura meramente fiscale che non ha rilievo ai fini dell'assunzione della qualità di erede, che consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio quale successore del de cuius. In ipotesi di debiti del de cuius di natura tributaria, pertanto, l'accettazione dell'eredità è una condizione imprescindibile affinché possa affermarsi l'obbligazione del chiamato all'eredità a risponderne. Non può ritenersi obbligato chi abbia rinunciato all'eredità, ai sensi dell'articolo 519 cod. civ.. Nel caso di rinuncia all'eredità, pertanto, il soggetto rinunziante “è considerato come se non vi fosse mai stato chiamato”, ai sensi dell'articolo 521 cod. civ.. La Corte di Cassazione con la sentenza n. 13639/2018 ha stabilito che “per effetto della rinuncia, viene impedita retroattivamente, cioè a far data dall'apertura della successione, l'assunzione di responsabilità per i debiti facenti parte del compendio ereditario; il che equivale ad affermare che condizione imprescindibile affinché possa sostenersi l'obbligazione del chiamato a rispondere di tali debiti è che questi abbia accettato l'eredità”. La Corte ha precisato altresì, riprendendo il precedente principio giurisprudenziale, che “la delazione che segue l'apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto, non è di per sé sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, perché a tale effetto è necessaria anche, da parte del chiamato, l'accettazione mediante aditio oppure per effetto di pro herede gestio oppure per la ricorrenza delle condizioni di cui all'articolo 485 cod. civ.. In considerazione di ciò spetta a colui che agisca in giudizio nei confronti del preteso erede per debiti del de cuius, l'onere di provare, in applicazione del principio generale contenuto nell'articolo 2697 cod. civ., “l'assunzione da parte del convenuto della qualità di erede, qualità che non può desumersi dalla mera chiamata all'eredità, non essendo prevista alcuna presunzione in tal senso, ma consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio nella sua qualità di erede”. Peraltro,

l'onere di provare che via sia stata in concreto l'accettazione della eredità non comporta "una prova impossibile in conseguenza della previsione, per detta accettazione, del termine di dieci anni e della forma espressa e tacita, in quanto l'articolo 481 cod. civ. consente a chiunque vi abbia interesse di acquisire in qualsiasi momento la certezza circa l'accettazione o meno della eredità da parte del chiamato". Ne consegue che il chiamato rinunciante non risponde del debito tributario del de cuius, ancorché quest'ultimo sia portato da un avviso di accertamento notificato dopo l'apertura della successione e divenuto definitivo per mancata impugnazione. In tale evenienza, infatti, legittimamente il rinunciante può far valere, in sede di opposizione alla cartella di pagamento, la propria mancata assunzione di responsabilità per il debito suddetto. Sul punto la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10908/2019 ha ulteriormente precisato, riprendendo principi giurisprudenziali precedenti, che "l'assunzione delle obbligazioni del de cuius richiede l'accettazione dell'eredità, essendo insufficiente la partecipazione alla denuncia di successione, sicché, seppure intervenuta tardivamente la rinuncia alla eredità ed omessa la rettifica della dichiarazione di successione, prevista dal D. Lgs n. 346 del 1990, art. 28, comma 6, l'assenza della pregressa accettazione esclude la legittimazione passiva per i debiti ereditari. Tuttavia, la rinuncia tardiva, senza rettificazione della dichiarazione di successione, legittimando l'amministrazione finanziaria a notificare l'atto impositivo, impone al contribuente la costituzione in giudizio e l'onere di provare la sua estraneità ai debiti ereditari tributari, gravando sulla parte pubblica la prova della decadenza del diritto di esercizio di una valida rinuncia". È, quindi, onere dell'Amministrazione, attrice in senso sostanziale ex articolo 2697 cod. civ., provare l'insussistenza dei presupposti del diritto di rinuncia e l'eventuale decadenza del medesimo, ovvero provare l'avvenuta accettazione dell'eredità, e la conseguente inoperatività della rinuncia; dimostrando, in primis, l'effettivo possesso dei beni ereditari da parte degli intimati. Con l'ordinanza n. 24317 del 03.11.2020, la Corte di Cassazione ha ripreso i principi giurisprudenziali precedenti e ha confermato l'illegittimità della cartella di pagamento notificata al chiamato all'eredità per un debito del de cuius.

Fonte: Luigi Ferrajoli, *L'illegittimità della cartella notificata al chiamato all'eredità*, in *ecnews.it*, 19 marzo 2021.

I migliori saluti.

La Segreteria



LF/ci