

## Norme & Tributi

### Fisco e sentenze



**MODULO 24 ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE**  
Notizie, rassegne, commenti e analisi su tutti i temi dell'accertamento e della riscossione. Un servizio di aggiorna-

mento continuo, a cura di un comitato scientifico diretto da Dario Deotto.  
Info e abbonamenti su: **modulo24accertamento.ilssole24ore.com**

# Patto di famiglia, la compensazione tra fratelli va tassata come donazione

## Patrimoni

La Cgt Firenze aderisce all'ultimo orientamento della Cassazione

L'onere di disporre tale attribuzione si origina per volontà del disponente

Angelo Busani

Dal punto di vista tributario nel patto di famiglia si considerano come attribuzioni entrambe effettuate dal disponente sia quella a favore del legittimario assegnatario (avente a oggetto un'azienda o una quota di partecipazione al capitale di una società) sia quella effettuata da quest'ultimo a favore dei propri fratelli o sorelle, a "compensazione" dell'attribuzione dell'azienda o della quota

di partecipazione posta in essere dal disponente a vantaggio del legittimario assegnatario.

È questa la decisione n. 129/2/2023 della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, depositata l'8 marzo 2023 (presidente Pezzuti, relatrice Pompei), la quale si pone dunque in scia con l'orientamento da ultimo adottato in sede di legittimità, vale a dire la sentenza di Cassazione 29506/2020, che radicalmente invertì la precedente giurisprudenza della Suprema corte (e cioè la decisione n. 32823/2018) ove l'attribuzione effettuata dal legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario era stata ritenuta tassabile come un'attribuzione tra fratelli e sorelle.

### Gli orientamenti

La differenza tra i due orientamenti è evidentissima:

- secondo la giurisprudenza più recente (cui aderisce ora anche il giudice fiorentino), se il padre trasferisce al figlio Tizio una partecipazione del

valore di 4 milioni di euro e il figlio Tizio compensa il fratello Caio con l'attribuzione di una somma di denaro (o di un bene immobile) del pari valore di 4 milioni di euro, quest'ultima attribuzione subisce imposta di donazione per 120mila euro (4milioni meno 1 milione x 4%);

● secondo la giurisprudenza più antica, invece, l'imposta di donazione era da determinarsi in 234mila euro (4milioni meno 100mila x 6%).

Il ragionamento svolto nell'orientamento giurisprudenziale più recente è che l'imposta di donazione è un tributo che si appunta sull'incremento del patrimonio del beneficiario per effetto dell'attribuzione dal medesimo ricevuta. Se, dunque, il beneficiario è gravato da un onere a vantaggio di un altro soggetto, il va-

lore dell'onere decurta il valore dell'attribuzione dal medesimo ottenuta e costituisce, a sua volta, un'attribuzione (che ha fonte nella volontà del soggetto disponente) a vantaggio del soggetto a cui favore l'onere è disposto, da tassare, anch'essa, con l'imposta di donazione.

### Il principio

Nel caso del patto di famiglia accade dunque il medesimo fenomeno: per volontà del disponente, si origina, per legge, il gravame del legittimario assegnatario di compensare il legittimario non assegnatario per l'attribuzione effettuata dal disponente a favore del suo discendente avente a oggetto un'azienda o una quota di partecipazione al capitale di una società.

Pertanto, la tassazione deve essere applicata come se tutte le attribuzioni disposte nel patto di famiglia (e, quindi, anche quelle tra un fratello e l'altro fratello) fossero effettuate direttamente dal disponente.

**Tutte le liquidazioni disposte dal patto vanno trattate come se fossero effettuate dal disponente**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# Onere della prova al Fisco anche per l'inerenza dei costi deducibili

## Reddito d'impresa

La Cgt Emilia Romagna applica il nuovo principio ai componenti negativi

Fabrizio Dominici  
Giorgio Gavelli

L'onere probatorio circa la deducibilità dei costi dal reddito di impresa incombe sull'ufficio, in virtù del nuovo articolo 7, comma 5-bis, del Dlgs 546/92. È questo il concetto di fondo della decisione 499/04/2023 della Cgt dell'Emilia Romagna (presidente Aiello, relatore Blasi).

L'ufficio aveva contestato ai fini Ires (e Iva) la deducibilità di due fatture, relative a lavori di messa in sicurezza di un fabbricato colpito dal sisma e dedotte dal reddito della società conduttrice, i cui due unici soci erano gli stessi proprietari. Della prima fattura veniva contestata l'inerenza, stante la genericità della descrizione e la (asserita) non riconducibilità all'oggetto sociale della società. Per la seconda fattura, invece, veniva invocata la ripartizione quinquennale prevista per le manutenzioni sui beni di terzi, in luogo della deducibilità integrale nell'esercizio quale costo straordinario.

I giudici ritenevano infondato l'appello dell'ufficio che non aveva addotti elementi idonei a provare la pretesa e quindi non aveva assolto all'onere dimostrativo (in senso analogo, Cgt Emilia-Romagna n. 90/08/2023, Cgt Siracusa n. 3856/05/2022, Cgt Reggio Emilia n. 281/01/2022), il tutto nonostante l'orientamento della Cassazione, la quale - anche da ulti-

mo - ha ribadito come l'onere della prova continui a gravare sul contribuente in tema di inerenzia dei costi (ordinanza n. 33568/2022).

La giurisprudenza di legittimità e la prassi dell'amministrazione finanziaria hanno infatti sempre ritenuto che nella determinazione del reddito d'impresa l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità incomba sull'amministrazione finanziaria con riferimento a quelle positive e sul contribuente per quelle negative. Con la nuova disposizione sul contenzioso tributario, si è superato il richiamo all'articolo 2697 del Codice civile sul riparto dell'onere probatorio e si è arrivati ad una specifica e autonoma previsione normativa che attribuisce questo onere all'ufficio, non solo per i ricavi ma anche per i costi, essendo questi ultimi non una agevolazione concessa al contribuente, ma un elemento implicito nella determinazione del risultato d'esercizio e del reddito imponibile.

L'ampiezza della nuova previsione normativa porta a concludere che la stessa regola andrà applicata anche ai recuperi dei crediti d'imposta, con la sola eccezione delle liti sui rimborsi ove il legislatore ha attribuito l'onere al contribuente. Analogamente si deve concludere per la detraibilità dell'Iva, su cui la sentenza non si è pronunciata. In tema di esenzioni riteniamo che occorra distinguere tra esenzioni ex lege oppure su richiesta del contribuente: nelle prime, l'onere della prova incombe sull'ufficio che contesta la sussistenza dei requisiti per l'esenzione; nelle seconde sul contribuente, in particolare quando quest'ultimo si oppone a un atto di diniego.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# Sul residente all'estero decide l'ufficio dove il reddito è più elevato

## Persone fisiche

Illegittimo l'avviso emesso da Prato dove l'interessato deteneva immobili

Davide Settembre

Per l'accertamento del maggior reddito prodotto in Italia dal contribuente residente all'estero è competente l'ufficio del luogo in cui il contribuente ha prodotto il reddito più elevato, indipendentemente dal domicilio fiscale indicato per i redditi prodotti in Italia. È questo, nel succo, quanto hanno stabilito i giudici della Cgt della Toscana con la sentenza n. 293/1/2023 (presidente Magrini, relatore Gian).

Nel caso in esame, una contribuente residente nel Principato di Monaco presentava la dichiarazione dei redditi in relazione alle annualità 2006 e 2007 al fine di dichiarare i redditi prodotti in Italia relativi, tra l'altro, a immobili situati in Prato, indicando il domicilio fiscale nella medesima città.

L'ufficio di Prato, a seguito di un'indagine finanziaria, emetteva un avviso di accertamento per il 2006 ed uno per il 2007 che venivano impugnati dalla contribuente che contestava, tra l'altro, la competenza dello stesso ufficio. In entrambi i procedimenti, la contribuente risultava soccombente in primo e in secondo grado e ricorreva in Cassazione.

La Corte di cassazione accoglieva il motivo del ricorso relativo alla competenza dell'ufficio ritenendo che questa dovesse essere determinata in base al Comune in cui era stato pro-

dotto il reddito ovvero, se il reddito era stato prodotto in più Comuni, in quello in cui era stato prodotto il reddito più elevato e non in base al domicilio eletto. Pertanto, la Corte rinviava la causa alla stessa Ctr affinché accertasse quale fosse il luogo di maggiore produzione del reddito.

Il giudice di rinvio ha accolto i ricorsi in riassunzione, dopo avere riunito i procedimenti. I giudici hanno richiamato il principio di diritto espresso dalla Corte di cassazione, che peraltro trova fondamento nel combinato disposto degli articoli 31 e 58 del Dpr 600 del 1973 (si veda negli stessi termini, l'ordinanza della Cassazione n. 13983 del 2022). In base all'articolo 31, la competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata. Secondo l'articolo 58 le persone: «Non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato».

Premesso ciò, il giudice di rinvio ha ritenuto che, in base alle risultanze dell'amministrazione finanziaria, il luogo in cui la contribuente risultava avere prodotto il reddito più elevato era Firenze. In tale luogo, in particolare, la contribuente aveva prodotto sia nel 2006 che nel 2007 redditi di gran lunga superiori a quelli riferiti ad altre due località. Pertanto, gli appelli sono stati accolti e gli avvisi sono stati dichiarati illegittimi in quanto emessi da un ufficio incompetente (Prato), spettando invece la competenza a quello di Firenze.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole **24 ORE**

festival **ECONOMIA** trento

# Offerta Festival Economia di Trento

# 100 €

**DI SCONTO**

## sull'abbonamento annuale al Sole 24 Ore

## Leggi per un anno il Sole 24 Ore e risparmi 100 €

Abbonati al Sole 24 Ore e approfitta dello sconto di 100 euro sul tuo abbonamento annuale. Per te, la possibilità di aggiungere 24+, la sezione premium del sito ilsole24ore.com che permette di accedere tutti i giorni a una selezione di contenuti digitali esclusivi su temi economici, politici e finanziari, e **fino a due contenuti professionali a scelta** con le ultime notizie utili alla tua professione.



Offerta irripetibile e valida solo pochi giorni!

[ilsole24ore.com/promo100](https://ilsole24ore.com/promo100)

