

**Norme & Tributi**  
**Giustizia**

«984D»

**NUOVI CODICI TRIBUTO**

Con la risoluzione 20/E le Entrate hanno istituito i codici tributo per il versamento con F24 delle somme dovute per le irregolarità a seguito di un

controllo automatico delle dichiarazioni (articolo 36-bis del Dpr 600/1973). I codici vanno dal 984D (ritenuta su rendite Avs e Llp) al 910F (credito d'imposta sanificazione)

# Patto di famiglia tassato anche se c'è contratto parasociale

**Donazioni**

Senza il trasferimento del controllo societario non si applica l'esenzione

In materia tributaria margini ridotti per l'uso di criteri analogici

Angelo Busani  
Elisabetta Smaniotto

Il patto di famiglia è tassato e, quindi, non si applica l'esenzione dall'imposta di donazione prevista per il caso del trasferimento del controllo "di diritto" della società, se il padre trasferisce a ciascuno dei suoi tre figli la piena ed esclusiva proprietà del 25% del capitale sociale di una società di capitali e i figli stipulano tra loro (successivamente al patto di famiglia) un contratto parasociale che li vincola ad adottare all'unanimità qualsiasi decisione gestionale e a non vendere la loro quota di partecipazione ottenuta con il contratto recante il patto di famiglia.

Lo ha deciso la Cassazione nella sentenza n. 6591 del 10 marzo 2021, in un caso nel quale, in data immediatamente successiva alla stipula di un patto di famiglia, i tre figli dell'imprenditore (complessivamente titolari del 75% del capitale sociale di una società per azioni, attribuito loro non in comunione indivisa, ma mediante la formazione di tre pacchetti di azioni, ciascuno raggruppante il 25% del capitale sociale e attribuito in proprietà esclusiva a ognuno dei tre figli) avevano stipulato un patto parasociale nel quale avevano convenuto:

- di adottare all'unanimità le decisioni inerenti a qualunque atto di ordinaria o straordinaria amministrazione e qualsiasi decisione nelle

assemblee e negli organi amministrativi della società;

- l'impegno a non recedere dal patto parasociale per sua intera durata, fissata nel massimo previsto dalla legge pari a cinque anni, alla cui scadenza le parti avrebbero potuto rinnovare il patto stesso;
- il divieto di alienare tutte le azioni per un periodo pari alla durata del patto parasociale;
- il reciproco diritto di prelazione in caso di alienazione delle azioni in data posteriore alla cessazione della vigenza del patto parasociale.

La Cassazione decide che il trasferimento oggetto del patto di famiglia concernente le quote di partecipazione in una società di capitali è esente da imposta di donazione (ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, decreto legislativo 346/1990, il testo unico dell'imposta di donazione e successione), se viene trasferito il controllo "di diritto" della società, vale a dire (ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), Codice civile) una quota di capitale sociale che attribuisce la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria.

Pertanto, secondo la Cassazione, se il trasferimento del 75% del capitale sociale a tre figli in comunione tra loro (con il conseguente loro obbligo di nominare un "rappresentante comune": articolo 2347 Codice civile) è una situazione nella quale il beneficio dell'esenzione si rende applicabile, la stessa non è applicabile nel caso in cui il padre trasferisce ai tre figli una quota del 25% in proprietà esclusiva, anche se gli stessi si vincolano a un patto parasociale.

La ragione è che, in materia tributaria, le norme recanti esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non è consentito ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni espressamente considerati dalle norme agevolative.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**LE PUNTE**

**La previsione**

In base all'articolo 5 del decreto legislativo 346/1990, costituisce reato il fatto che l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle somme delle imposte, a 50mila euro. Per questo reato è prevista la pena della reclusione da due a cinque anni

**La quantificazione**

Secondo il decreto legislativo 74/2000 ai fini della quantificazione è da considerarsi evasa l'intera imposta dovuta al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta

La dichiarazione o della scadenza del relativo termine. In seguito alla Cassazione 10382/2021, ai fini delle imposte sui redditi si considerano anche le fatture passive non contabilizzate, mentre ai fini dell'Iva le medesime fatture non rilevano

## Iva evasa: irrilevante il calcolo di fatture passive non registrate

**Cassazione**

Una pronuncia severa qualora l'Iva fosse stata però versata al fornitore

Antonio Iorio

Per il reato di omessa dichiarazione, la quantificazione dell'Iva evasa non deve considerare le fatture passive non contabilizzate che hanno invece rilevanza ai fini delle imposte sui redditi. Lo afferma la Cassazione nella sentenza 10382 depositata ieri.

L'amministratore di una Srl era condannato in primo grado per omessa presentazione delle dichiarazioni delle imposte sui redditi e dell'Iva, stante il superamento della soglia di punibilità per entrambi i tributi. In appello la decisione era riformata: i giudici ai fini delle imposte sui redditi consideravano deducibili alcune fatture passive grazie alle quali

non era integrato il reato. Diversamente, ai fini Iva, le stesse fatture non venivano considerate detraibili in quanto non contabilizzate.

Nel ricorso per Cassazione l'imputato lamentava l'errore del giudice territoriale nell'esclusione della detrazione dell'Iva relativa alle fatture non contabilizzate.

La Cassazione ha respinto il ricorso confermando il differente trattamento per il calcolo dell'imposta evasa penalmente rilevante tra le imposte sui redditi e l'Iva rispetto a fatture non contabilizzate. Si evidenzia che secondo la Corte di Giustizia (C322/15) e la direttiva 2006/112/Ce l'omessa dichiarazione Iva e l'omessa registrazione delle fatture possono compromettere il buon funzionamento del sistema e gli Stati membri possono equiparare tali condotte all'evasione negando il beneficio della detrazione. La Corte Costituzionale (sentenza 95/2019), seppur con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta con false fatture, ha ribadito che le norme del Dlgs 74/00 dimostrano un particolare rigore

nella tutela penale del sistema tributario per il ruolo che riveste la fattura nel sistema Iva. Nella specie, secondo la Cassazione, la società aveva omesso la tenuta della contabilità e la presentazione delle dichiarazioni, condotte che escludevano la detraibilità Iva delle fatture in contestazione.

Dalla sentenza non emerge se per tali fatture l'Iva sia stata comunque corrisposta al fornitore. In caso positivo la decisione appare particolarmente severa. In base alla definizione di imposta evasa penalmente rilevante occorre far riferimento, per l'omessa dichiarazione, all'intera imposta dovuta, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o in pagamento di detta imposta. Quindi, se l'Iva sugli acquisti è stata versata al fornitore che, a sua volta, l'ha corrisposta all'erario, appare eccessivo non considerarla ai fini della determinazione dell'imposta evasa. La sanzione penale dovrebbe colpire l'effettiva evasione (e non quella presunta).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Post-risorse contabili da valutare

**Commercio**

Contratto di distribuzione: potrebbero sorgere divergenze interpretative

Marcello Mantelli

Le imprese Ue devono valutare gli effetti che la Brexit potrebbe causare sui contratti in corso con partners commerciali con sede in Uk quali vendita, fornitura, distribuzione, agenzia e licenza così come su quelli ancora da stipulare. I contratti in corso, siano essi regolati dal diritto inglese o da un diritto terzo europeo, rimarranno validi in applicazione dell'universale principio di diritto romano *pacta sunt servanda*, recepito nel diritto inglese con la *sanctity of contract* e nel diritto italiano con la previsione contenuta all'articolo 1372 del Codice civile secondo cui il contratto ha forza di legge tra le parti.

Occorrerà analizzare i potenziali rischi commerciali connessi all'operazione economica in corso alla luce della presenza o meno di clausole contrattuali che regolino tali rischi e, in mancanza di clausole, della legge applicabile al rapporto. Ad esempio, un maggior costo di esecuzione a carico del fornitore italiano potrebbe derivare dall'obbligo di consegnare prodotti conformi sulla base di criteri introdotti da una nuova normativa tecnica inglese post-Brexit che sostituisce automaticamente, ai sensi del contratto, le norme tecniche europee armonizzate precedentemente in vigore. Nel caso di contratto di distribuzione internazionale potrebbero sorgere divergenze di interpretazione, ad esempio sull'estensione del territorio contrattuale qualora sia stato definito al tempo della sottoscrizione del contratto come il territorio Ue e sui conseguenti minimi di acquisto a carico del concessionario pattuiti pre-Brexit, non più attuali alla luce della riduzione del territorio Ue.

Per quanto riguarda i futuri contratti da stipulare con partners inglesi post-Brexit, la scelta della legge applicabile eventualmente pattuita tra le parti continuerà a essere valida così come si continuerà ad applicare il principio *pacta sunt servanda*. È consigliabile redigere un testo contrattuale su misura il più possibile autoregolato rispetto alla legge che integra le previsioni contrattuali, al fine di disciplinare in modo appropriato l'intera operazione economica.

Il contratto andrà strutturato in modo da garantire alle parti un certo margine di adattabilità ai futuri cambiamenti post-Brexit, prevedendo obblighi di rinegoziazione a fronte di specifiche circostanze o eventi. Ad esempio, le situazioni di imprevisto aggravio dei costi a carico del fornitore italiano potrebbero essere gestite con successo tramite una clausola di *hardship* che consenta una rinegoziazione dei termini economici dell'affare, con possibilità di recesso dal contratto nel caso non venga raggiunto un accordo soddisfacente, così come attraverso una clausola di forza maggiore azionabile nel caso si verificino eventi imprevedibili alla stipula.

Per quanto il Regno Unito abbia aderito nel settembre 2020 alla Hague Convention sugli accordi di scelta del foro competente, che consente il riconoscimento e l'esecuzione delle sentenze negli Stati membri della convenzione, inclusa l'Ue, diverrà poi più costoso e richiederà più tempo rispetto al passato eseguire una sentenza in Ue e viceversa. Particolare attenzione andrà quindi riservata alla clausola di scelta del metodo di risoluzione delle controversie.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Favoreggiamento, conviventi come coniugi

**Sezioni unite**

Cause di giustificazione interpretabili per analogia, estensibile la scriminante

Patrizia Maciocchi

La causa di esclusione della colpevolezza in caso di favoreggiamento, riconosciuta a coniugi e prossimi congiunti, va applicata, per analogia, anche al convivente more uxorio costretto a salvare il partner da un grave e inevitabile nocumento alla libertà e all'onore.

La prova della convivenza che può essere fornita dall'imputato deve essere però rigorosa e mettere il giudice nella condizione di accertarne l'esistenza. Questa la decisione delle Sezioni unite (sentenza 10381) anticipata da un'informazione provvisoria (si veda Il Sole 24 ore del 16 marzo).

Il Supremo consesso sceglie la via meno condivisa, disattesa anche dalla sezione remittente, secondo la quale la tassatività della norma imponeva un intervento del legislatore o della Consulta. Diverse le ragio-

ni che hanno invece consentito l'estensione: dall'avanzamento di tutela riconosciuto alle varie relazioni di tipo familiare, a iniziare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, alla caduta del divieto assoluto di applicare per analogia norme di favore.

Dal punto di vista strettamente giuridico il grimaldello usato dal Supremo collegio è il carattere relativo del divieto di analogia che va riferito alle sole norme penali sfavorevoli. Mentre la natura non eccezionale delle cause di giustificazione e di esclusione della colpevolezza offre spazio per l'interpretazione analogica.

Altro argomento decisivo sta nell'articolo 199 del Codice di rito penale che riconosce, anche al convivente, la facoltà di astensione dalla testimonianza. Una tutela del "sentimento affettivo" che rende la testimonianza inesigibile. Di fronte allo stesso conflitto interiore, sarebbe irragionevole valutare il favoreggiamento in modo diverso a seconda che l'unione sia fondata sul matrimonio o meno. Anche perché il diritto a sposarsi è riconosciuto dalle libertà fondamentali in modo disgiunto da quello a formare una famiglia.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Il nuovo Sole sei tu.**

In un mondo che cambia così velocemente, non si può restare fermi. Per questo Il Sole 24 Ore si rinnova in tutto il suo sistema. E lo fa con uno sguardo rivolto al futuro e centrato sulle tue competenze, per darti un'esperienza di informazione più piacevole, con l'autorevolezza di sempre. Un nuovo formato cartaceo più pratico, un nuovo modo di raccontare i fatti più sintetico e preciso, nuovi contenuti da scoprire, una nuova app ricca di funzionalità innovative. Con il nuovo sistema Sole 24 Ore potrai informarti sempre e ovunque con velocità ed efficienza.

**NUOVO SOLE 24 ORE. DAL 16 MARZO IN EDICOLA E NEGLI STORE DIGITALI.**  
Scopri tutte le novità e registrati all'evento di presentazione *Reshape the World*, visita [ilssole24ore.com/nuovosole](http://ilssole24ore.com/nuovosole)

**Il Sole 24 Ore. Leggere. Capire. Agire.**

© RIPRODUZIONE RISERVATA