



**Edizione di lunedì 15 Dicembre 2025**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**La tassazione dell'indennità di esproprio**

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**"Doppio binario" per le plusvalenze nel reddito d'impresa**

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **IVA**

**Soggiorni studio all'estero: esenti IVA o soggetti al regime del margine?**

di **Marco Peirola**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Gli effetti della definizione agevolata ex art. 6, D.L. n. 119/2018, prevalgono sulle sentenze non passate in giudicato**

di **Luigi Ferrajoli**

## **ACCERTAMENTO**

**Nella scissione tutti rispondono per i debiti erariali**

di **Fabio Campanella**

**IMPOSTE SUL REDDITO*****La tassazione dell'indennità di esproprio***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Rivista **AI Edition** - Integrata con l'**Intelligenza Artificiale**

**LA CIRCOLARE  
TRIBUTARIA**

**IN OFFERTA PER TE € 162,50 + IVA 4%** anziché € 250 + IVA 4%  
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta  
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**  
**Abbonati ora**

La risposta a interpello n. 289/E/2025, Agenzia delle Entrate, ha stabilito che l'indennità percepita da un soggetto non imprenditore per la costituzione di una servitù sul proprio fondo, nell'ambito di una procedura di espropriazione per pubblica utilità (art. 44, D.P.R. n. 327/2001), genera redditi diversi. Tali redditi devono essere tassati ai sensi della lett. h), comma 1, art. 67, TUIR, come modificato dalla Legge di bilancio 2024. L'Agenzia delle Entrate ha motivato questa classificazione sostenendo che la nuova disciplina della lett. h), si applica alla "costituzione" dei diritti reali di godimento, escludendo l'applicabilità della lett. b), riservata alle sole ipotesi di "cessione" di diritti reali. Questa conclusione comporta il superamento di precedenti chiarimenti (circolare n. 194/1998) che escludevano la tassazione delle indennità per servitù, in quanto il contribuente manteneva la proprietà dell'immobile. Il saldo dell'indennità percepita, quindi, va assoggettato a imposizione come reddito diverso ai sensi della lett. h), art. 67, TUIR.

**Aspetti civilistici**

Il principio del diritto all'indennizzo trova la sua radice nell'art. 42, comma 3, Cost. e nell'art. 834, c.c., i quali stabiliscono che la proprietà privata può essere espropriata per motivi di interesse generale solo nei casi previsti dalla legge e previo pagamento di una giusta indennità. La norma costituzionale ha lo scopo di trovare un equilibrio tra l'interesse della collettività e il sacrificio imposto al privato. La posizione del privato può essere sacrificata solo in presenza di un interesse generale, di una previsione legislativa che lo consenta e di un indennizzo che compensi il sacrificio.

Le regole per la determinazione dell'indennità definitiva sono contenute negli artt. 32-42, D.P.R. n. 327/2001 (Testo Unico delle Espropriazioni). La determinazione distingue tra aree edificabili o edificate e aree non edificabili.

Per le aree edificabili, il criterio generale è il valore venale dell'area (art. 37, comma 1, D.P.R. n. 327/2001). Per le aree edificate, l'indennità è determinata nella misura pari al suo valore

venale (art. 38, comma 1, D.P.R. n. 327/2001). È previsto che, quando l'espropriazione è finalizzata all'attuazione di interventi di riforma economico-sociale, l'indennità sia ridotta del 25%. Il criterio attuale del valore venale è stato raggiunto attraverso un'evoluzione normativa significativa:

? inizialmente, l'art. 5-*bis*, Legge n. 359/1992, prevedeva la semisomma tra il valore venale del bene e il reddito dominicale rivalutato, con decurtazione del 40%;

? la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 348/2007, dichiarò l'illegittimità costituzionale di tale criterio, stabilendo che non consentiva la corresponsione di somme congruamente proporzionali al valore dei beni;

? di conseguenza, i giudici di legittimità ritennero applicabile il criterio generale del valore venale;

? infine, l'art. 2, comma 89, lett. a), Legge n. 244/2007 (che ha sostituito l'art. 37, comma 1, D.P.R. n. 327/2001) ha statuito che l'indennità per le aree fabbricabili debba essere determinata nella misura pari al valore venale.

Per le aree non edificabili coltivate, l'indennizzo di esproprio corrisponde al valore agricolo dell'area, considerando le colture effettivamente praticate sul fondo e il valore dei manufatti edilizi legittimamente realizzati in relazione all'esercizio dell'azienda agricola. La legge prevede inoltre una indennità aggiuntiva, determinata in misura pari al valore agricolo medio corrispondente al tipo di coltura effettivamente praticata (art. 40, comma 4, D.P.R. n. 327/2001).

### **Titolari del diritto e ripartizione delle indennità**

L'indennità di esproprio spetta al proprietario del bene da espropriare (art. 34, comma 1, D.P.R. n. 327/2001). I titolari di un diritto reale o personale sul bene (come l'usufruttuario) non hanno diritto a una indennità aggiuntiva (salvo l'art. 42, D.P.R. n. 327/2001), ma possono far valere il loro diritto «sull'indennità di esproprio». L'espropriazione comporta l'estinzione automatica di tutti gli altri diritti, reali o personali, gravanti sul bene (art. 25, comma 1, D.P.R. n. 327/2001). Tali diritti possono essere fatti valere unicamente sull'indennità. Per quanto riguarda l'usufrutto, l'art. 1020, c.c., stabilisce che, se la cosa è espropriata, l'usufrutto si trasferisce sull'indennità relativa. Questo determina un mutamento dell'oggetto dell'usufrutto, che si sposta dal bene fisico al diritto di credito verso la PA per la corresponsione dell'indennità. Per la riscossione di tali somme, è necessario il concorso del titolare del credito e dell'usufruttuario (art. 1000, c.c.). La giurisprudenza ha confermato la necessità del litisconsorzio necessario tra nudo proprietario e usufruttuario nei giudizi di opposizione alla stima.

Gli artt. 25 e 34, D.P.R. n. 327/2001, letti congiuntamente agli artt. 1000 e 1020, c.c., stabiliscono la necessità di ripartizione tra nudo proprietario e usufruttuario per determinate tipologie di indennità:

? indennizzo per perdita di valore del bene e per la costituzione di una servitù (art. 44, D.P.R. n. 327/2001): la sua determinazione è ricondotta dalla giurisprudenza alla disciplina propria dell'indennità di esproprio;

? indennizzo per la reiterazione del vincolo (art. 39, D.P.R. n. 327/2001): la legittimazione attiva a chiedere tale emolumento spetta sia all'usufruttuario che al nudo proprietario;

? indennizzo per i disagi subiti e indennizzo per i danni conseguenti alla mancata ricostruzione di una parte dell'edificio demolita: anche questi dovrebbero essere ripartiti, poiché l'usufruttuario subisce sia la compressione delle facoltà di godimento, sia l'estinzione del suo diritto reale relativamente all'edificio perito.

L'indennizzo forfettario per la ricostruzione di una parte degli immobili demolita dipende dalla scelta della parte che si farà carico di tale iniziativa. Se l'usufrutto ha a oggetto un edificio, in caso di perimento del bene, l'art. 1018, comma 2, c.c., stabilisce che l'usufruttuario ha diritto di godere dell'area e dei materiali residui. Tuttavia, la facoltà del proprietario di provvedere alla ricostruzione provoca, per giurisprudenza, l'estinzione del diritto di usufrutto.

L'indennizzo per la perdita di reddito dell'attività di ristorazione non rientra nella nozione di indennità di espropriazione. La legge non consente la valutazione del pregiudizio all'attività di impresa, ivi compresi l'avviamento o il mancato guadagno (lucro cessante), che restano estranei alla nozione di indennità (art. 42, Cost.). L'indennità è rapportata solo al valore del bene espropriato. Se l'ente espropriante riconosce tale emolumento, civilisticamente esso assume la veste di risarcimento del danno da lucro cessante. Tale emolumento dovrebbe spettare unicamente al titolare dell'impresa.

### **Inquadramento fiscale**

Per i soggetti che non esercitano un'impresa commerciale (ad esempio, privati persone fisiche o società semplici), la plusvalenza realizzata su terreni a seguito di procedimenti di espropriazione per pubblica utilità è tassata come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR. Questa disposizione è esplicitata dall'art. 35, D.P.R. n. 327/2001. La cessione di un terreno in un procedimento espropriativo è tassabile a prescindere dalla destinazione agricola o edificatoria.

Le somme tassate sono:

? l'indennità di esproprio;

? il corrispettivo della cessione volontaria attuata nell'ambito di procedimenti espropriativi; e

? il risarcimento del danno per acquisizione coattiva.

L'elemento discriminante per l'imponibilità non è la destinazione edificatoria, bensì l'ubicazione dei terreni. Le somme devono essere percepite in relazione a procedimenti aventi a oggetto terreni ove sia stata realizzata un'opera pubblica, un intervento di edilizia residenziale pubblica o una infrastruttura urbana, purché tali terreni siano ubicati all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D, come definite dagli strumenti urbanistici.

Le zone omogenee (D.M. n. 1444/1968) sono definite come segue:

? zona A: parti del territorio interessate da agglomerati urbani con carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale;

? zona B: parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A;

? zona C: parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino inedificate o quasi totalmente inedificate;

? zona D: parti del territorio destinate a nuovi insediamenti per impianti industriali o a essi assimilati.

Se i terreni non ricadono in tali zone omogenee, le indennità relative non generano plusvalenza e non sono assoggettate a tassazione.

Le somme accessorie che generano plusvalenza sono le seguenti:

? indennità per il deprezzamento residuo dell'area non espropriata: rientra tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR, in quanto tassata ai sensi dell'art. 35, D.P.R. n. 327/2001. Tale indennità, corrisposta ai sensi dell'art. 33, D.P.R. n. 327/2001 (esproprio parziale), costituisce parte integrante dell'indennità di esproprio;

? interessi sulle indennità di esproprio e indennità di occupazione: concorrono a formare il reddito imponibile del percipiente «*nel loro intero ammontare*» (art. 35, comma 6, D.P.R. n. 327/2001);

? indennità che non generano plusvalenza (orientamento previgente, superato per le servitù dal 2024): prima delle modifiche del 2024, non davano luogo a plusvalenza e non erano tassate le indennità per la concessione di servitù, in quanto il contribuente conservava la proprietà dell'immobile e le indennità di esproprio di fabbricati e pertinenze.

## **Regime di tassazione e determinazione della plusvalenza**

Il soggetto che corrisponde le somme in favore di soggetti non imprenditori è tenuto a operare una ritenuta a titolo di imposta, pari al 20% dell'intero ammontare corrisposto. Questo prelievo esaurisce gli obblighi tributari del soggetto espropriato (art. 35, comma 2, D.P.R. n. 327/2001).

Il contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi, ha la facoltà di optare per la tassazione ordinaria, o per la tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. g-bis), TUIR. In entrambi i casi di opzione, la ritenuta del 20% già operata dall'ente erogatore all'atto dell'erogazione si considera effettuata a titolo d'acconto. Se viene esercitata l'opzione per la tassazione ordinaria, il contribuente deve calcolare la plusvalenza ai sensi dell'art. 68, comma 1, TUIR. La plusvalenza è determinata dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta (incluse l'indennità principale e l'indennità di deprezzamento), e il prezzo di acquisto (o il valore indicato nell'atto di successione o donazione), come eventualmente accertato, aumentato di ogni altro costo inerente (art. 68, comma 1, TUIR). Il costo d'acquisto, inoltre, è aumentato di ogni altro costo inerente e rivalutato sulla base delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (c.d. indice FOI). La plusvalenza si considera conseguita nell'anno in cui è percepita l'indennità o il corrispettivo.

## **Il risarcimento del lucro cessante**

L'indennizzo per la perdita (totale o parziale) dei redditi connessi all'attività imprenditoriale non rientra nell'indennità di espropriazione (art. 42, Cost.). Civilisticamente, tale emolumento assume la veste di risarcimento del danno da lucro cessante. Tale risarcimento spetta unicamente al titolare dell'impresa.

Ai sensi dell'art. 6, comma 2, TUIR, i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Poiché l'emolumento risarcisce la perdita di reddito d'impresa (lucro cessante), esso concorre alla determinazione del reddito d'impresa in capo al beneficiario.

Le somme volte a compensare la mancata percezione di redditi o il mancato guadagno (lucro cessante) sono imponibili. Al contrario, le somme volte a indennizzare le perdite effettivamente subite (danno emergente) non sono imponibili, stante la loro funzione di reintegrazione patrimoniale. Questo risarcimento sembrerebbe riconducibile tra le indennità risarcitorie ex art. 88, comma 3, lett. a), TUIR. L'imputazione al reddito d'impresa avviene in base al principio di competenza, vale a dire nel periodo d'imposta in cui sorge il diritto alla percezione dell'indennizzo.

**Plusvalenza d'impresa e imputazione temporale**

Se i terreni sono beni relativi a un'impresa commerciale, la plusvalenza conseguente all'esproprio concorre a formare il reddito di impresa. Quando i beni (strumentali o patrimoniali) sono considerati "merce", le indennità percepite concorrono a formare il reddito imponibile (artt. 86, comma 1, lett. b) e 101, comma 5, TUIR). La misura è pari alla differenza tra l'indennizzo conseguito (al netto degli oneri accessori) e il costo non ammortizzato dei beni.

Nel caso in cui l'indennità provvisoria non sia accettata e la liquidazione definitiva sia superiore, l'eventuale sopravvenienza attiva rilevata in esercizi successivi concorre a formare il reddito a norma dell'art. 86, comma 4, TUIR, seguendo i criteri delle plusvalenze (art. 88, comma 2, TUIR).

L'imputazione temporale della plusvalenza derivante dall'esproprio varia a seconda del regime contabile adottato:

? soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata: i componenti di reddito concorrono a formare il reddito imponibile nel periodo d'imposta in cui sono rilevati contabilmente (art. 83, comma 1, TUIR);

? altri soggetti: in forza dell'art. 109, comma 2, lett. a), TUIR, i componenti di reddito derivanti dalla corresponsione di indennità di esproprio si considerano conseguiti alla data di emanazione del decreto di esproprio (art. 23, D.P.R. n. 327/2001), poiché è a tale atto che si ricollega l'effetto traslativo del bene.

**L'indennità per la costituzione di servitù alla luce della risposta a interpello n. 289/E/2025**

Tradizionalmente, in relazione alle indennità percepite nell'ambito di procedure di espropriazione, la circolare n. 194/1998, aveva chiarito che le somme corrisposte a titolo di indennità di servitù non dovevano essere assoggettate a tassazione, in quanto il contribuente conservava la proprietà del cespite. Tuttavia, il quadro normativo è mutato con la Legge di bilancio 2024 (Legge n. 213/2023), che ha modificato l'art. 67, TUIR, decorrente dal 1° gennaio 2024, distinguendo tra:

? gli atti di cessione a titolo oneroso di diritti reali immobiliari continuano a ricadere nella lett. b);

? gli atti di costituzione di diritti reali di godimento rientrano nella nuova lett. h), TUIR.

La costituzione di diritti reali di godimento, a differenza delle cessioni, è ora imponibile a prescindere dal periodo di possesso dell'immobile.

Un criterio interpretativo autentico (art. 1, comma 1-bis, D.L. n. 84/2025) ha stabilito che la distinzione tra “cessione” e “costituzione” dipende dal mantenimento del diritto reale:

? il reddito derivante dalla costituzione di diritti reali di godimento rientra nella lett. h), quando il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile;

? si qualifica come plusvalenza (tassabile ai sensi delle lett. b) e b-bis) se il disponente si spoglia contestualmente e integralmente di ogni diritto reale sul bene.

Ad esempio, il proprietario di un terreno che concede il diritto di superficie sul terreno (finalizzato alla costruzione di un impianto fotovoltaico) mantiene un diritto reale sul terreno stesso, ragion per cui il corrispettivo percepito rientra nella fattispecie di cui all'art. 67, comma 1, lett. h), TUIR.

La differenza tra le 2 fattispecie di tassazione (lett. b) e h), art. 67, TUIR) non è di poco conto, soprattutto perché nella lett. b), sono presenti diverse esimenti e maggiori opportunità per una tassazione inferiore. Infatti:

? le cessioni di fabbricati (o di terreni agricoli) detenuti da più di 5 anni non producono alcun reddito;

? i fabbricati (e i terreni agricoli) ceduti, e pervenuti al cedente per successione, non realizzano alcun reddito diverso in capo al cedente;

? la cessione di fabbricati, anche se posseduti da meno di 5 anni, che per la maggior parte del periodo di possesso sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente, o dei suoi familiari, non realizzano plusvalenze imponibili;

? i terreni edificabili, la cui cessione genera in ogni caso redditi diversi di cui all'art. 67, lett. b), TUIR, possono essere oggetto di rivalutazione con pagamento dell'imposta sostitutiva del 18% (e l'eventuale plusvalenza può essere soggetta a tassazione separata);

? le plusvalenze derivanti dalla cessione infraquinquennale di fabbricati e terreni agricoli possono essere assoggettati, su richiesta del cedente al notaio, a imposta sostitutiva del 26%.

Al contrario, i redditi derivanti dalla costituzione di diritti reali di godimento non fruiscono di alcuna esclusione in funzione né del periodo di possesso, né del titolo di provenienza. Allo stesso tempo, l'unica modalità di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla costituzione di tali diritti è quella ordinaria.

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 289/E/2025, ha stabilito che l'indennità che, a norma dell'art. 44, D.P.R. n. 327/2001, il proprietario ha ricevuto nel 2024 per la costituzione sul proprio fondo di una servitù (nell'ambito di una procedura di espropriazione per pubblica utilità) genera redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. h), TUIR.





L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che il nuovo dettato normativo e le modifiche all'art. 67, TUIR (in particolare la previsione della lett. h) comportino la superazione del precedente orientamento che escludeva la tassazione delle indennità di servitù.

Il saldo dell'indennità percepito per la costituzione del diritto di servitù volontaria deve essere assoggettato a imposizione come reddito diverso ai sensi della lett. h), art. 67, TUIR. Questo perché la costituzione della servitù implica che il contribuente mantiene un diritto reale sul bene. Rimane tuttavia aperto il dibattito sull'interpretazione letterale dell'art. 35, D.P.R. n. 327/2001, che tradizionalmente ricondurrebbe tutte le indennità da "espropriazione" esclusivamente alla lett. b).

## ***“Doppio binario” per le plusvalenze nel reddito d’impresa***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

### **Novità fiscali Legge di Bilancio 2026**

Scopri di più

A partire dalle **plusvalenze realizzate dal prossimo 1° gennaio 2026**, la rateizzazione prevista dall'[art. 86, comma 4, TUIR](#), è variabile in **funzione dell’oggetto del trasferimento**. Infatti, l’art. 15 del DDL della Legge di bilancio 2026, attualmente all’esame delle Camere, introduce un “doppio binario” in relazione al periodo di possesso del bene e al frazionamento della plusvalenza. In particolare, sarà necessario distinguere tra:

- **cessione di singoli beni strumentali**, per i quali la rateizzazione della plusvalenza sarà ridotta a un massimo di 3 periodi d’imposta (in luogo degli attuali 5), a condizione che il bene sia **posseduto da almeno 5 anni** (in luogo degli attuali 3). Queste nuove condizioni si applicano anche alle **plusvalenze derivanti dalla cessione di beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie** (diverse da quelle PEX), a condizione che tali beni **siano stati iscritti come tali negli ultimi 5 bilanci**. Anche in questo caso, la rateazione è **limitata all’esercizio di realizzo e ai 2 successivi** (per un massimo di 3 anni);
- **cessione d’azienda, o ramo d’azienda**, le cui modalità di tassazione frazionata della plusvalenza rimangono immutate, ossia in **5 periodi d’imposta** a condizione che l’azienda sia **posseduta da almeno 3 anni**.

Non sono previste modifiche per quanto riguarda le altre regole sottostanti alla **tassazione delle plusvalenze** previste nell'[art. 86, TUIR](#). In primo luogo, La rateizzazione della plusvalenza è consentita esclusivamente per le plusvalenze derivanti da **cessione a titolo oneroso di beni strumentali** ([art. 86, comma 1, lett. a\), TUIR](#)) e da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni ([art. 86, comma 1, lett. b\), TUIR](#)). Sono invece **escluse dalla rateizzazione le plusvalenze derivanti dall’assegnazione ai soci o dalla destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa**, che devono concorrere integralmente al reddito dell’esercizio di realizzo. Il computo del periodo (triennale fino al 31 dicembre 2025, quinquennale dal 2026) varia in funzione della tipologia di bene, distinguendo tra i beni mobili, per i quali si deve aver riguardo al periodo tra la data di consegna del bene all’impresa acquirente (risultante dal DDT) fino alla data di consegna al nuovo acquirente, mentre per i beni immobili rileva la data di stipula del rogito notarile. **Per i beni in leasing**, rileva la **data di stipula del contratto di locazione finanziaria**, comprendendo quindi sia il periodo di utilizzo in

leasing sia quello successivo al riscatto ([risoluzione n. 379/E/2007](#)).

Per quanto riguarda la **cessione d'azienda**, le cui regole non sono oggetto di modifica, **la verifica del possesso triennale deve verificarsi a partire dalla data di acquisizione o costituzione del complesso aziendale, indipendentemente dalla data di acquisto dei singoli beni** che lo compongono; è computabile anche il periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o usufrutto ([circolare n. 320/E/1997](#)). Per le **operazioni straordinarie in neutralità fiscale** (fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda), il periodo di possesso maturato in capo al dante causa (conferente, società fusa o scissa) **si somma a quello dell'avente causa**.

Dal punto di vista procedurale, la norma ribadisce che la **scelta di rateizzare la plusvalenza deve obbligatoriamente risultare dalla dichiarazione dei redditi**; in caso di omessa presentazione di questa, la plusvalenza **concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio di realizzazione**. Infine, per assicurare un allineamento nella transizione alla nuova normativa, il Legislatore ha previsto che, nella **determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025**, l'imposta del periodo precedente debba essere **assunta simulando l'applicazione delle nuove disposizioni**. Ciò garantisce che i soggetti IRES e IRPEF imprenditori **tengano immediatamente conto dell'accelerazione fiscale indotta dalla riduzione del periodo di rateazione**.

## IVA

## ***Soggiorni studio all'estero: esenti IVA o soggetti al regime del margine?***

di **Marco Peirola**

Convegno di aggiornamento

### **Dichiarazione Iva 2026: novità e casi operativi**

Scopri di più

In merito al **regime IVA dei soggiorni studio all'estero** organizzati dalle scuole riconosciute dalla Pubblica amministrazione occorre stabilire il **rapporto tra l'esenzione IVA** delle prestazioni educative e didattiche prevista dall'[art. 10, comma 1, n. 20\), D.P.R. n. 633/1972](#), e il **regime speciale applicabile ai "pacchetti turistici"**, di cui all'[art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972](#).

In un primo tempo, la giurisprudenza di legittimità aveva sostenuto che il riferimento, nell'ambito dell'[art. 74-ter, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), al **"pacchetto turistico"** induce a ritenere che i **soggiorni di studio all'estero non possano essere assimilati ai pacchetti turistici** dal momento che la loro **finalità principale** non è quella turistica (che ricomprende svago e riposo), bensì quella di **studio presso istituzioni scolastiche** estere previamente selezionate e contattate per concordare il piano di studi individuale dello studente e per assicurare il **rispetto della normativa ministeriale** ai fini del pieno riconoscimento del periodo di studio trascorso all'estero. A questo riguardo, le prestazioni riguardanti viaggio, vitto e alloggio sono qualificate come **prestazioni meramente accessorie rispetto alla finalità principale del soggiorno** che è quella di trascorrere un **periodo di studio presso un'istituzione scolastica** straniera, il quale sarà poi riconosciuto dalla scuola italiana di provenienza dello studente ([Cass., n. 12219/2022](#)).

Tale orientamento è stato **superato** dall'[ord. n. 16480/2024](#) alla luce delle indicazioni fornite dalla **giurisprudenza comunitaria**, favorevoli all'applicazione del regime speciale previsto per le agenzie di viaggio nei confronti degli **operatori che non hanno la qualifica di agenzie di viaggio o di tour operator** se, **abitualmente**, organizzano in nome proprio viaggi e giri turistici ricorrendo, per le relative prestazioni, anche a soggetti terzi ([sent. 13 ottobre 2005, causa C-200/04](#)).

Ad avviso della Corte europea, il regime speciale si applica all'operatore economico che offra abitualmente ai propri clienti, a un prezzo forfettario, **oltre a prestazioni connesse all'istruzione e alla formazione linguistica** degli stessi, **prestazioni acquisite presso altri soggetti passivi**, quali il **trasferimento verso il Paese di destinazione** e/o il soggiorno nel predetto Paese.

Si tratta, infatti, di prestazioni che **non assumono natura accessoria a quelle di istruzione e di formazione linguistica, non costituendo una frazione meramente marginale** rispetto all'importo corrispondente alla prestazione di istruzione e di formazione linguistica che l'operatore economico **offre ai suoi clienti**.

Con specifico riguardo al rapporto tra il **regime speciale** previsto per le agenzie di viaggio e il regime di esenzione applicabile alle prestazioni educative e didattiche, la Corte ha osservato che **nessun elemento** consente di ritenere che il regime di esenzione abbia **carattere prevalente** rispetto a quello speciale. Inoltre, riguardo alle operazioni relative a beni e servizi di terzi per i quali un operatore economico debba essere assoggettato a IVA in base regime speciale, l'unico criterio pertinente è quello basato sulla **natura, accessoria o meno, della prestazione di viaggio**.

In ogni caso, ha sottolineato la Corte, anche se le operazioni effettuate nell'ambito dell'istruzione e della formazione linguistica dei suoi clienti **rientrassero tra le operazioni esenti**, di cui all'art. 132, par. 1, lett. i), Direttiva 2006/112/CE, tale disposizione **non potrebbe trovare applicazione** in quanto l'operatore economico in questione **non è un organismo di diritto pubblico o un organismo analogo al quale si riferisce la norma di cui trattasi**.

Con la citata [ord. n. 16480/2024](#), la Corte di Cassazione ha superato l'orientamento espresso nell'[ord. n. 12219/2022](#), affermando che la qualificazione dei soggiorni studio all'estero come operazioni svolte da agenzie di viaggio rende ad esse **non applicabile l'esenzione** di cui all'[art. 10, comma 1, n. 20\), D.P.R. n. 633/1972](#).

I giudici di legittimità, in particolare, hanno confermato la posizione dei giudici d'appello, per i quali, nella fattispecie in esame, non viene in rilievo una prestazione esente resa da istituti o scuole riconosciuti da Pubbliche amministrazioni, ma un **servizio omnicomprensivo per trasporto, vitto e alloggio, formazione linguistica e attività collaterali, da qualificare come "viaggio"**.

**L'esenzione non è preclusa tout court**, restando, infatti, inteso, ai fini della sua applicazione, che l'operazione principale, vale a dire quella di istruzione, rispetto alla quale le prestazioni di organizzazione del viaggio, vitto e alloggio assumono natura secondaria, debba essere **svolta direttamente dalla società** e non, invece, come è accaduto nel caso di specie, che la società stessa abbia assunto dal cliente che si reca all'estero l'incarico di **rendergliela disponibile grazie all'intervento di un istituto scolastico straniero**.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

## ***Gli effetti della definizione agevolata ex art. 6, D.L. n. 119/2018, prevalgono sulle sentenze non passate in giudicato***

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

### **Riforma accertamento e contenzioso 2025**

Scopri di più

L'istituto della **definizione agevolata delle controversie tributarie**, introdotto dall'[art. 6, D.L. n. 119/2018](#), conv. con modif. dalla Legge n. 136/2018, inserendosi nel più ampio quadro delle **misure deflattive del contenzioso**, finalizzate a ridurre il carico giudiziario e a favorire la stabilizzazione dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, ha previsto la possibilità, per il primo, di **definire i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore del citato decreto**.

In particolare, la norma in esame ha stabilito, al [comma 1](#), che *«le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia»*.

Il comma 1-bis afferma, poi, che *«In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia»*.

In deroga a quanto previsto dal [comma 1](#), il successivo [comma 2](#), dispone che, **in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del decreto**, le **controversie possono essere definite con il pagamento**:

- a) del **40% del valore della controversia** in caso di soccombenza nella **pronuncia di I grado**;
- b) del **15% del valore della controversia** in caso di soccombenza nella **pronuncia di II grado**.

Per quanto concerne, invece, le controversie tributarie pendenti innanzi alla **Corte di Cassazione**, per le quali l'**Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio**, il comma 2-ter dispone che esse **possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia**.

Ai sensi del successivo [comma 4](#), la norma si applica alle controversie in cui il **ricorso in I grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del decreto** e per le quali **alla data della presentazione della domanda di definizione il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva**.

La definizione si perfeziona, come disposto dal [comma 6](#), con la **presentazione della domanda e con il pagamento degli importi dovuti o della prima rata entro il 31 maggio 2019**.

Il [comma 9](#) precisa, inoltre, che *«Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto»*.

La domanda di definizione delle liti pendenti poteva essere pertanto presentata alla **ricorrenza di 2 condizioni**:

- il ricorso introduttivo della controversia doveva essere stato **notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del decreto**;
- alla data di presentazione dell'istanza di cui al [comma 1 dell'art. 6](#) il processo non doveva essersi ancora concluso con pronuncia definitiva.

In tale contesto, si inserisce la recentissima [sent. n. 30843/2025](#) della Corte di Cassazione, pubblicata in data **25 novembre 2025**, che ha affrontato la questione cruciale del **rapporto tra gli effetti della definizione agevolata e le pronunce giurisdizionali non ancora passate in giudicato**.

In particolare, la Suprema Corte ha affermato il **principio di diritto** secondo cui *«Gli effetti della definizione agevolata di cui all'art. 6 del d.l. 119/2018, convertito, con modificazioni, nella L. n. 136/2018, nella ricorrenza delle condizioni previste dalla citata norma, prevalgono su quelli delle pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente al 24.10.2018 (data di entrata in vigore del d.l. n. 119/2018)»*.

Il principio di diritto affermato dalla Suprema Corte si pone nel più ampio dibattito sull'**interferenza del Legislatore nei giudizi pendenti e sulla natura degli istituti deflattivi del contenzioso**, dirimendo la questione giuridica consistente nel **determinare se una norma sopravvenuta, che introduce una causa di estinzione del processo su base volontaria, possa neutralizzare gli effetti di una sentenza di merito favorevole a una delle parti, ma non ancora intangibile**.

La sentenza in commento trova il suo fondamento normativo diretto e inequivocabile nel citato [art. 6, comma 9, D.L. n. 119/2018](#); già in precedenti arresti, la giurisprudenza di legittimità aveva confermato la portata di tale norma, chiarendo che **la domanda di definizione, se perfezionata, «costituisce il titolo di regolazione del rapporto d'imposta oggetto di contestazione»**. La *ratio* è quella di **sostituire l'incertezza dell'esito giudiziario con una soluzione definitiva**, voluta dal contribuente proprio per *«sottrarsi a questa incertezza»* ([Cass.](#)



[ord. n. 24663/2021](#)).

Alla luce di quanto sopra, **qualsiasi pronuncia, anche di legittimità, depositata successivamente alla data di entrata in vigore della norma agevolativa, non osta alla definizione della lite**; l'adesione alla procedura, infatti, una volta perfezionata con la domanda e il pagamento, **determina l'estinzione del giudizio**, rendendo **irrilevante l'interesse delle parti** a una pronuncia sul merito ([Cass., ord. 3475/2024](#)).

La scelta del contribuente di aderire alla definizione è **irrevocabile** e **preclude qualsiasi successiva richiesta di rimborso**, anche qualora le **somme versate risultassero eccedenti** o la pronuncia non definitiva fosse stata favorevole (CGT di I grado di Roma, sent. n. 10036/2022). Tale aspetto rafforza la natura tombale dell'istituto, che si configura come una «**forma atipica di definizione del rapporto tributario**» ([Cass., sent. n. 15257/2025](#)).

Peraltro, la prevalenza degli effetti della definizione sulla sentenza non definitiva **non lede il principio di separazione dei poteri**, poiché opera **prima che la funzione giurisdizionale si sia esaurita con la formazione di un giudicato intangibile**, il quale, solo, **sarebbe insensibile allo ius superveniens**.

In conclusione, la [sent. n. 30843/2025](#) si pone, quindi, in linea di continuità con l'orientamento prevalente, confermando che **la definizione agevolata delle liti pendenti ex art. 6, D.L. n. 119/2018, costituisce un titolo autonomo e prevalente di regolamentazione del rapporto tributario**, idoneo a travolgere gli effetti di qualsiasi pronuncia giurisdizionale **non passata in giudicato**. Tale principio, fondato su una precisa scelta del Legislatore volta a finalità deflative, risulta **costituzionalmente legittimo in quanto rimesso alla libera scelta del contribuente e operante esclusivamente sulle controversie ancora sub iudice**, nel pieno rispetto del limite invalicabile costituito dal giudicato sostanziale.



**ACCERTAMENTO*****Nella scissione tutti rispondono per i debiti erariali***di **Fabio Campanella**

OneDay Master

**Scissione ordinaria, scissione con scorporo e fusione**

Scopri di più

L'[art. 2506-quater, comma 3, c.c.](#), chiarisce che, nella scissione, **ciascuna società beneficiaria è solidalmente responsabile dei debiti non soddisfatti della società scissa**, nei limiti del **valore effettivo del patrimonio netto** a essa assegnato a seguito dell'operazione.

Nell'ordinamento tributario, tuttavia, questo **principio di limitazione di responsabilità non trova analoga rispondenza** visto che l'[art. 173, commi 12 e 13, TUIR](#), prevede una **responsabilità solidale delle società beneficiarie per gli obblighi tributari della società scissa** riferibili ai periodi d'imposta antecedenti alla scissione totale, in relazione alle imposte, sanzioni pecuniarie, **interessi e ogni altro debito attribuibile alla società scissa**; l'Agenzia delle Entrate può, in ogni caso, svolgere controlli, accertamenti e ogni altro procedimento nei confronti della società scissa o di una delle **società beneficiarie appositamente designate nell'atto di scissione**. Analogamente, l'[art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997](#), prevede che ciascuna delle società coinvolte nell'operazione di scissione – scissa e beneficiarie – **rispondono in solido per il pagamento delle somme dovute a titolo di sanzioni** per le violazioni commesse anteriormente alla data di efficacia dell'operazione di scissione.

Il Supremo Collegio, con l'[ord. n. 26784/2025](#), è tornata ad affrontare la **tematica connessa alla responsabilità delle società beneficiarie** di un'operazione di scissione, totale o parziale, chiarendo che in ambito tributario **vige l'istituto della responsabilità solidale**, in conformità alla regola generale di integralità e pariteticità di cui agli [artt. 1292 e 2740, c.c.](#), con la conseguenza che – in ogni ipotesi di scissione – per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla predetta operazione, **rispondono solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti all'operazione di riorganizzazione societaria**.

La Corte, in particolare, ha ricordato che *«la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, e può essere richiesta del pagamento di tali debiti senza oneri di avvisi o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione, non pregiudicando tale disciplina il diritto di difesa della società beneficiaria la quale è a conoscenza della situazione debitoria della società scissa, ivi comprese le pendenze tributarie, e può dedurre, in sede di opposizione alla cartella, ogni argomentazione per contestare la pretesa impositiva»*.

La diversa disciplina riservata alle obbligazioni civili rispetto a quelle fiscali, con una sostanziale prevalenza della normativa tributaria rispetto a quella codicistica, secondo il Collegio **non configura alcuna violazione di ordine costituzionale in quanto la maggiore tutela garantita all'Erario** è giustificata dal **principio di ragionevolezza**. Sul punto, si registra l'intervento della Consulta con la [sent. n. 90/2018](#) in cui – rigettando le questioni di legittimità proposte in relazione all'[art. 173, comma 13, TUIR](#), e all'[art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997](#), in riferimento agli [artt. 3 e 53, Costituzione](#) – il giudice delle leggi ha chiarito che *«anche con riguardo al diritto societario, l'amministrazione finanziaria deve poter fare affidamento sul connotato di specialità dei crediti tributari, al fine di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri europei del debito pubblico, per cui è proprio tale specialità che giustifica, in caso di scissione societaria, una disciplina differenziata, secondo un canone di adeguatezza e proporzionalità, affinché l'amministrazione finanziaria non subisca pregiudizio dall'operazione di scissione. Né il particolare regime della solidarietà delle obbligazioni tributarie – per cui, in caso di scissione societaria, opera il criterio generale posto dall'art. 1292 cod. civ. – costituisce una sopravvenienza imprevedibile, lesiva dell'affidamento delle società beneficiarie, poiché la scissione societaria trova origine in un atto negoziale non solo volontario, ma anche consapevole dei debiti tributari della società scissa. Neppure si determina un vulnus della capacità contributiva, la quale sussiste in capo alla società originaria debitrice e non va parametrata al patrimonio netto delle società beneficiarie, sorte unilateralmente a seguito di un'operazione negoziale alla quale l'amministrazione finanziaria è estranea. Infine, il suddetto vincolo di solidarietà piena è comunque bilanciato dall'ordinaria azione di regresso tra coobbligati ex art. 1299 cod. civ.»*.

La Corte di Cassazione già in passato con l'[ord. n. 32469/2022](#), aveva chiarito che **nell'operazione di scissione, la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa** relativi a **periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti** e, di conseguenza, alla beneficiaria può essere richiesto il **pagamento di tali debiti senza ulteriori oneri di avvisi** o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria (si veda anche [Cass. n. 16710/2019](#); [Cass. n. 31591/2018](#)).

Alla luce dell'orientamento giurisprudenziale di legittimità e costituzionale richiamato, quindi, deve concludersi che **vada considerata legittima qualunque richiesta di pagamento alle beneficiarie per debiti erariali** derivanti dalla società scissa, ancorché la **richiesta di pagamento sia avanzata solo con la notifica di un atto della riscossione**, in quanto le società beneficiarie devono essere considerate a conoscenza della situazione debitoria della scissa venutasi a creare precedentemente alla scissione, senza che possano essere **lamentate lesioni di prerogative defensionali**, stante la riconosciuta legittimità ad agire delle beneficiarie.