

B review



TeamSystem Business review

n. 02/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 278

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/digital-sign

Lavoro e previdenza

Nuove disposizioni fiscali su <i>benefit</i> auto e buoni pasto	2
Agevolazioni e costi per le assunzioni nella Legge di Bilancio 2020	4
Nuovi adempimenti fiscali in caso di appalto	6
Copertura Inail per i <i>riders</i>	8
Raccolta, elaborazione e comunicazione dati rappresentanza sindacale	11
Tfr: coefficiente di dicembre 2019	12

Economia e finanza

Equo canone di dicembre 2019	13
------------------------------	----

Fisco e tributi

La sospensione del rimborso Iva a seguito di constatazione di reati fiscali: la stretta penale	14
I criteri di identificazione delle <i>holding</i> finanziarie, aspetti contabili e fiscali	19
Aumento di capitale: la rinuncia al diritto di sottoscrizione in favore del figlio è donazione indiretta?	24

Nuove disposizioni fiscali su *benefit* auto e buoni pasto

A mezzo delle Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019), il Legislatore ha introdotto nuove disposizioni tributarie riguardanti alcune voci relative alla composizione del reddito da lavoro dipendente. Tali novità normative, tuttavia, andranno a impattare sui cedolini paga del 2020 con differenti tempistiche.

Benefit auto aziendale

Si ricorda che nel caso di uso, da parte del dipendente, di un'auto aziendale per uso promiscuo o soltanto privato, la normativa prevede l'emersione di un *benefit* soggetto a relativa tassazione e contribuzione.

Nel caso specifico, la nuova Legge interviene sulla quantificazione del *benefit* previsto per un utilizzo promiscuo dell'auto, ossia per lavoro e per uso privato (articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir), andando a modificare la valorizzazione a partire dal 1° luglio 2020. Per i contratti stipulati fino al 30 giugno 2020, quindi, resta in vigore la disciplina finora applicata.

In specifico, la norma citata prevede, al momento, una valorizzazione del *benefit* pari al "30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia".

Tale disposizione, per le concessioni in uso effettuate a partire dal secondo semestre 2020, subisce un'integrale modifica, andando a graduare detta valorizzazione in funzione delle emissioni di anidride carbonica per chilometro (g/km di CO₂).

Si riassume schematicamente il testo della nuova norma:

Tipologie di auto distinte per emissione di anidride carbonica per chilometro (g/km di CO₂)	Valorizzazione del <i>benefit</i>
Emissioni di anidride carbonica non superiori a 60 g/Km	Valore pari al 25% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km
Emissioni di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km	Valore pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km
Emissioni di anidride carbonica superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km	Valore pari al 40% per l'anno 2020, e al 50% a decorrere dall'anno 2021, dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km
Emissioni di anidride carbonica superiori a 190 g/km	Valore pari al 50% per l'anno 2020, e al 60% a decorrere dall'anno 2021, dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km

Come si può notare, nel nuovo regime la valorizzazione del *benefit* rimarrà invariata soltanto per veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori a 60 g/km, ma non a 160 g/km, mentre sarà addirittura premiale, con valorizzazione al 25%, per chi utilizzerà mezzi con emissioni non superiori a 60 g/km. La penalizzazione, al contrario, avverrà per i veicoli che supereranno le emissioni di 160 g/km, ovvero di 190 g/Km, per i quali viene addirittura previsto uno scalino di aumento tra la seconda metà del 2020 e il 2021.

Queste nuove disposizioni, che mostrano una chiara attenzione per la tutela ambientale, porteranno, tuttavia, alcune complicazioni per gli operatori, i quali dovranno valutare ai fini del corretto calcolo, coi documenti del mezzo concesso in uso, la classe di emissioni cui l'auto appartiene.

Le modifiche per i buoni pasto

La recente Legge di Bilancio ha, inoltre, modificato l'articolo 51, comma 2, lettera c), Tuir, laddo-

ve era stabilita la non concorrenza al reddito da lavoro dipendente per buoni pasto per un valore giornaliero pari a 5,29 euro, se in formato cartaceo, aumentato da 7 euro nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica.

A partire dal 1° gennaio 2020, la nuova disposizione prevede la non imponibilità delle "somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi; le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto fino all'importo complessivo giornaliero di 4 euro, aumentato a 8 euro nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica; le indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o a unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione fino all'importo complessivo giornaliero di 5,29 euro".

Si riscontra, quindi, una duplice innovazione circa i valori giornalieri del singolo buono pasto che, *ex lege*, non rientreranno nella base imponibile fiscale e contributiva:

- per i buoni pasto cartacei, il valore giornaliero non imponibile del singolo buono scende, infatti, da 5,29 a 4 euro;
- per i buoni pasto elettronici, già in precedenza premiati sotto il profilo impositivo, il predetto valore aumenta da 7 a 8 euro.

Riferimenti normativi

Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019)

Agevolazioni e costi per le assunzioni nella Legge di Bilancio 2020

La Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019), pubblicata sulla G.U. n. 304/2019, S.O. n. 45, ha previsto alcune agevolazioni per le assunzioni di giovani lavoratori. In attesa delle opportune istruzioni che saranno emanate dall'Inps, vediamo qui di seguito, in sintesi, le principali peculiarità.

Contestualmente, l'articolo 1, comma 13, Legge di Bilancio 2020, ha modificato la disciplina del contributo aggiuntivo NASpI, pari all'1,4%, dovuto in caso di rapporti di lavoro non a tempo indeterminato.

Contributi apprendisti I livello

La norma introduce una specifica agevolazione in favore dei datori di lavoro che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a 9 e assumano, nel corso del 2020, giovani di età compresa tra i 15 e 25 anni, con contratto di apprendistato di I livello per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore. Lo sgravio contributivo spettante è pari al 100% per i primi 3 anni di contratto. Resta ferma l'aliquota contributiva del 10% per gli anni successivi al terzo.

Bonus assunzione giovani under 35

Con apposita disposizione, viene prorogato a tutto il 2020 l'esonero contributivo per l'assunzione di giovani *under 35* assunti per la prima volta con un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. Destinatari dell'esonero sono tutti i datori di lavoro imprenditori e non imprenditori. L'agevolazione, introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, è prevista strutturalmente per i giovani *under 30* ed era estesa per il 2018 agli *under 35*. La Legge di Bilancio, oltre a prevedere, come detto, la proroga per le assunzioni effettuate entro il 31 dicembre 2020, dà piena attuazione anche all'esonero previsto per le aziende che hanno ampliato l'organico nel 2019, come previsto dal c.d. Decreto Dignità, che però era subordinato, ai fini della piena operatività, all'emanazione di un apposito D.M., mai emanato. Sul recupero della contribuzione si attende la circolare Inps.

È opportuno qui ricordare che viene riconosciuto, per un massimo di 36 mesi, un esonero contributivo pari al 50% dei complessivi contributi previdenziali, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, nel limite massimo di 3.000 euro all'anno, riparametrato e applicato su base mensile. Come anticipato, il giovane, per poter consentire l'utilizzo dell'agevolazione, non dovrà essere mai stato assunto a tempo indeterminato né presso altri datori di lavoro né presso il medesimo che procederà all'assunzione. L'agevolazione contributiva è riconosciuta anche nel caso in cui ci sia una trasformazione del contratto a termine in contratto a tempo indeterminato, purché ciò avvenga prima del raggiungimento dei 35 anni e, ovviamente, quest'ultimo sia per il lavoratore il primo contratto a tempo indeterminato. Come per tutte le assunzioni agevolate, anche in questo caso il datore di lavoro dovrà rispettare le ordinarie condizioni richieste dalla normativa vigente, ovvero applicazione del Ccnl quantomeno per la parte economico-normativa, correttezza e correttezza degli adempimenti contributivi nonché dei principi fissati dall'articolo 31, D.Lgs. 150/2015.

Bonus giovani eccellenze

In questo caso, la Legge di Bilancio 2020 non ha prorogato l'incentivo previsto per i datori di lavoro che assumono giovani eccellenze a tempo indeterminato (o trasformato a tempo indeterminato il rapporto di lavoro a termine), ma ha solo fornito regole per effettuare i controlli sul *bonus*, rendendo quindi, di fatto, operativo quanto già introdotto dalla Legge di Bilancio 2019. Come si ricorderà, l'incentivo viene riconosciuto ai datori di lavoro privati che hanno assunto con rapporti di lavoro

subordinato a tempo indeterminato, tra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2019, giovani in possesso di laurea magistrale con la votazione di 110 e lode, ottenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019, prima del compimento del 30° anno di età ed entro la durata legale del corso di studi.

Oltre a ciò, il beneficio è riconosciuto anche ai giovani che hanno ottenuto, nel medesimo arco temporale, il dottorato di ricerca entro il compimento del 34° anno di età.

L'agevolazione prevede l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, per un periodo massimo di 12 mesi, decorrenti dalla data di assunzione, nel limite massimo di 8.000 euro. Per poterne beneficiare i datori di lavoro dovranno rispettare quanto già visto per l'assunzione *under 35* oltre a soggiacere alle regole comunitarie del c.d. *de minimis*.

Contributo aggiuntivo NASpI

L'articolo 1, comma 13, Legge di Bilancio 2020, ha modificato la disciplina del contributo aggiuntivo NASpI, pari all'1,4%, dovuto in caso di rapporti di lavoro non a tempo indeterminato.

Innanzitutto, all'articolo 2, comma 28, L. 92/2012, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: "*nonché nelle ipotesi di cui al comma 29*". Con tale disposizione si chiarisce, anche se sembra scontato, che l'incremento del contributo, pari allo 0,5% in caso di rinnovo del contratto a termine, non si applichi, oltre che al lavoro domestico, anche a tutte le altre fattispecie in cui tale contributo è escluso, contenute nel comma 29, appunto.

Quest'ultimo comma viene poi integrato da 3 ulteriori fattispecie, escluse pertanto dal contributo dell'1,4% a partire dal 1° gennaio 2020, relative ai:

- lavoratori assunti a termine per lo svolgimento, nel territorio della Provincia di Bolzano, delle attività stagionali definite dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali stipulati dalle organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative entro il 31 dicembre 2019;
- lavoratori di cui all'articolo 29, comma 2, lettera b), D.Lgs. 81/2015, e cioè gli impiegati con il c.d. "lavoro extra" (3 giorni) nel turismo e pubblici esercizi e il lavoro portuale temporaneo (articolo 17, L. 84/1994).

Oltre a queste casistiche, il contributo non è dovuto per:

- i lavoratori assunti a termine in sostituzione di lavoratori assenti;
- i lavoratori assunti a termine per lo svolgimento delle attività stagionali di cui al D.P.R. 1525/1963;
- gli apprendisti;
- i dipendenti P.A..

Riferimenti normativi

Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019)

Nuovi adempimenti fiscali in caso di appalto

Con la conversione del D.L. 124/2019 (Decreto Fiscale) a opera della L. 157/2019, a decorrere dal 1° gennaio 2020 sono entrati in vigore nuovi adempimenti fiscali a carico di appaltatori e committenti.
Di seguito i principali aspetti operativi.

Decorrenza

Con la risoluzione n. 108/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha specificato che i nuovi obblighi entrano in vigore dal 1° gennaio 2020, motivo per il quale la reale entrata in vigore è relativa alle ritenute effettuate in gennaio, che si dovranno versare in febbraio 2020, ossia entro il 17 febbraio, in quanto il 16 ricade in una giornata domenicale.

Perimetro di applicazione della norma

Il nuovo articolo 17-*bis*, D.Lgs. 241/1997, afferma che i soggetti individuati dall'articolo 23, comma 1, D.P.R. 600/1973 (sostituti d'imposta), che affidano il compimento di una o più opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati da un uso prevalente di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o a esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere alle imprese della filiera copia delle deleghe di versamento Irpef (comprese le addizionali comunali e regionali) relative ai lavoratori direttamente impiegati nella esecuzione dell'opera e del servizio.

Si può, inoltre, essere esclusi dai nuovi obblighi qualora le imprese appaltatrici o subappaltatrici, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di ciascuna scadenza, possano far valere cumulativamente i seguenti requisiti:

- risultino in attività da almeno 3 anni, siano in regola con le dichiarazioni e abbiano eseguito, nel corso dell'ultimo triennio, complessivi versamenti per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi;
- non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti o avvisi di addebito affidati alla riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'Irap, alle ritenute e ai contributi per importi superiori a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione o forme di rateazione non decadute.

Tale esclusione dovrà essere tuttavia certificata dall'Agenzia delle entrate, tramite un Durf (Documento unico di regolarità fiscale) della durata di 4 mesi.

Gli obblighi e le responsabilità in capo al committente

Entro i 5 giorni successivi a quello di scadenza del versamento (di regola, il 16 del mese successivo a quello cui si riferiscono le ritenute), le imprese appaltatrici, affidatarie e quelle subappaltatrici (queste ultime anche all'azienda appaltatrice) trasmettono su richiesta del committente a quest'ultimo:

- copia delle deleghe di versamento;
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori (*report* lavoratori), con relativo codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione dell'opera o dei servizi commissionati, con il dettaglio delle ore lavorate, l'ammontare della retribuzione corrisposta collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali operate nei confronti dei singoli lavoratori, con indicazione separata di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Sanzioni a carico del committente

Qualora il committente, alla data ultima di ricezione della documentazione (ossia, 5 giorni dopo quello di scadenza dei versamenti), non abbia ricevuto le deleghe di pagamento e tutte le informazioni relative ai lavoratori impiegati nelle opere e nei servizi commissionati o, dall'esame della documentazione prodotta, risulti un omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali, deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria fino a un massimo del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate. Contemporaneamente, entro i 90 giorni successivi, deve informare l'Agenzia delle entrate competente per territorio.

In caso di inottemperanza degli adempimenti di cui sopra, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, o affidataria o subappaltatrice per le violazioni degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute o di corretta esecuzione delle stesse, senza alcuna possibilità di compensazione, nonché del relativo versamento.

Gli obblighi in capo all'appaltatore

Gli appaltatori, affidatari e subappaltatori devono:

- suddividere per ciascuna commessa le ore di lavoro dei singoli lavoratori interessati nell'opera o nel servizio endoaziendale;
- effettuare le ritenute fiscali per ciascun lavoratore subordinato e/o autonomo, tenendo suddivisi gli importi a seconda dell'impegno nelle varie commesse mensili;
- versare tramite delega di pagamento F24 le imposte in relazione a ciascun committente. A tal riguardo, l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 109/E/2019, ha precisato che si dovrà indicare il codice identificativo "09" nella sezione anagrafica del modello F24, unitamente al codice fiscale del committente;
- inviare al committente la delega di pagamento delle imposte entro 5 giorni dalla scadenza di versamento;
- inviare al committente il report lavoratori.

Riferimenti normativi

D.L. 124/2019 (Decreto Fiscale) L. 157/2019

Copertura Inail per i *riders*

Con istruzione operativa del 23 gennaio 2020, l'Inail ha fornito le prime istruzioni utili per la corretta applicazione delle nuove disposizioni che hanno esteso l'obbligo assicurativo ai lavoratori autonomi che svolgono attività di consegna di beni per conto altrui, in ambito urbano e con l'ausilio di velocipedi o veicoli a motore, attraverso piattaforme anche digitali (c.d. *riders*), rinviando a successiva circolare la trattazione più approfondita del nuovo regime assicurativo che decorre dal 1° febbraio 2020.

Soggetti tutelati e attività lavorative assicurate

Il D.L. 101/2019 ha modificato il D.Lgs. 81/2015, estendendo l'obbligo assicurativo Inail ai lavoratori autonomi che svolgono attività di consegna di beni per conto altrui, in ambito urbano e con l'ausilio di velocipedi o veicoli a motore, attraverso piattaforme anche digitali.

Pertanto, la tutela assicurativa Inail è estesa, dal 1° febbraio 2020, ai lavoratori autonomi che svolgono la predetta attività di consegna anche secondo tipologie contrattuali di lavoro autonomo occasionale, posto che essa era già operante per i lavoratori dipendenti e i lavoratori parasubordinati che prestano la medesima attività.

Soggetti tenuti all'obbligo assicurativo e relativi adempimenti

L'impresa di *delivery* che utilizza la piattaforma anche digitale è tenuta, dal 1° febbraio 2020, agli specifici adempimenti posti a carico del datore di lavoro; in particolare, deve trasmettere all'Inail, mediante modalità telematiche, contestualmente alla data d'inizio delle attività (1° febbraio 2020) o prima di tale data, la denuncia di iscrizione, fornendo le informazioni utili alla valutazione del rischio e al calcolo del premio assicurativo, per tutte le attività svolte, tra le quali l'attività di consegna dei beni per conto altrui.

Qualora, invece, l'impresa sia già titolare di codice ditta e di posizione assicurativa territoriale, la stessa è tenuta a presentare la denuncia di variazione delle attività, comunicando le successive modificazioni di estensione e di natura del rischio rispetto a quello già coperto dall'assicurazione, entro 30 giorni dalla data di decorrenza dell'obbligo assicurativo, con riferimento all'attività di consegna di beni per conto altrui avvalendosi di lavoratori autonomi precedentemente non denunciati. La violazione dei termini indicati configura evasione dell'obbligo assicurativo.

Nelle denunce di esercizio o di variazione occorre dichiarare:

- la lavorazione svolta dai lavoratori, indicando anche il tipo (o i tipi) di mezzi utilizzati per effettuare le consegne, perché la voce di rischio da attribuire alle lavorazioni può variare in funzione del diverso mezzo utilizzato per le consegne;
- la stima della percentuale delle consegne dei beni in relazione ai diversi mezzi di trasporto utilizzati, compresa la modalità a piedi (ad esempio, consegna merce con velocipede 50%, con ciclomotori 30%, con auto o furgoni 5%, senza l'ausilio di mezzi di trasporto 15%).

L'attività dei *riders* è classificata alla voce 0721 delle nuove tariffe dei premi Inail, se svolta con l'ausilio di veicoli a 2 ruote o assimilabili (inclusa la consegna senza mezzi di trasporto), mentre l'utilizzo di mezzi di trasporto diversi comporta l'attribuzione di una diversa voce di tariffa.

L'importo del premio è determinato in base al tasso di rischio corrispondente all'attività svolta.

La retribuzione imponibile è quella convenzionale giornaliera di importo corrispondente alla misura del limite minimo di retribuzione giornaliera in vigore per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale, rapportata ai giorni di effettiva attività. La retribuzione giornaliera convenzionale è annualmente rivalutata.

Il premio è posto a totale carico dell'impresa e deve essere versato in via anticipata.

Il premio, in fase di avvio dell'assicurazione, è calcolato sulle retribuzioni presunte indicate dall'im-

presa nella denuncia di esercizio o di variazione, salvo successivo conguaglio (regolazione) da effettuare con l'autoliquidazione successiva.

Per la determinazione delle retribuzioni presunte, le aziende dovranno moltiplicare il numero complessivo delle giornate di effettiva attività, che si presume saranno svolte da tutti i *riders*, che si stima si collegheranno alla piattaforma digitale, per il valore della retribuzione giornaliera convenzionale, attualmente pari a 48,74 euro.

Con l'autoliquidazione 2021 sarà calcolata la regolazione del premio assicurativo dovuto per il 2020 in base alla retribuzione giornaliera convenzionale aggiornata per tale anno e al numero complessivo delle giornate di attività effettivamente prestate dai lavoratori nel 2020.

Si considera giorno di effettiva attività quello nel quale è stata effettuata dal *rider* almeno una consegna nell'arco delle 24 ore giornaliere.

Le retribuzioni presunte stimate complessivamente per il periodo intercorrente tra l'inizio dell'attività e il 31 dicembre dovranno essere suddivise in percentuale in relazione all'incidenza della consegna dei beni rispetto ai mezzi di trasporto utilizzati.

Il premio assicurativo non è frazionabile in relazione al numero di ore lavorate giornalmente dal lavoratore assicurato.

Successivamente alla presentazione della denuncia di iscrizione o di variazione, l'azienda riceverà, via Pec, a seconda della diversa fattispecie di denuncia, il certificato di assicurazione e conteggio del premio, o il certificato di variazione e conteggio del premio, con l'indicazione dell'importo del premio anticipato da versare per il 2020 tramite F24 entro la scadenza indicata nel certificato stesso.

Per gli anni successivi al primo, il committente liquiderà direttamente i premi relativi alla regolazione dell'anno precedente e alla rata anticipata per l'anno in corso, sulla base del numero complessivo delle giornate effettivamente lavorate da tutti i *riders*.

Denunce di infortunio e di malattia professionale

L'impresa ha l'obbligo di effettuare le denunce di infortunio sul lavoro e di malattia professionale. In caso di infortunio mortale o per il quale si prevede la morte, l'impresa deve segnalare l'evento entro 24 ore con qualunque mezzo che consenta di comprovarne l'invio, fermo restando comunque l'obbligo di inoltro della denuncia/comunicazione nei termini e con le modalità di Legge. In caso di denuncia omessa, tardiva, inesatta oppure incompleta, è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa.

L'impresa deve, inoltre, inviare la comunicazione dei dati dell'infortunio ai soli fini statistici se la certificazione medica riporta una prognosi di almeno un giorno, escluso quello dell'evento, entro 48 ore. Il lavoratore autonomo è obbligato a dare immediata notizia al committente di qualsiasi infortunio gli accada, anche se di lieve entità, o a denunciare la malattia professionale, fornendo il numero identificativo del certificato medico di infortunio, la data di rilascio e i giorni di prognosi indicati nel certificato stesso. L'obbligo di denuncia di infortunio e l'obbligo di denuncia di malattia professionale decorrono dalla data in cui sono stati comunicati gli estremi del certificato medico. Non ottemperando a tale obbligo, l'infortunato perde il diritto all'indennità di temporanea per i giorni ad esso antecedenti.

Prestazioni

I lavoratori, in caso di infortunio o di malattia professionale riconosciuti dall'Istituto, hanno diritto alle medesime prestazioni previste in favore della generalità dei lavoratori dipendenti, quali l'indennità per inabilità temporanea assoluta, le prestazioni per danno permanente in capitale e in rendita, comprese quelle per eventi mortali, nonché le prime cure e le prestazioni protesiche e riabilitative, oltre alle altre prestazioni sanitarie integrative riconosciute dall'Istituto alla generalità dei lavoratori dipendenti e parasubordinati assicurati.

La base del calcolo delle prestazioni è la medesima retribuzione convenzionale giornaliera utilizzata per il calcolo della retribuzione imponibile.

Infortunio in itinere

I lavoratori sono assicurati per tutti gli eventi infortunistici avvenuti in occasione di lavoro, nonché per l'infortunio in itinere.

Riferimenti normativi

Inail istruzione operativa del 23 gennaio 2020

Raccolta, elaborazione e comunicazione dati rappresentanza sindacale

Nel corso del mese di settembre 2019, INL, Confindustria e le più rappresentative sigle sindacali dei lavoratori hanno sottoscritto un'apposita convenzione tesa a stabilire i criteri di misurazione della maggior rappresentatività delle diverse OO.SS.. Detta convenzione individua l'Inps quale ente preposto alla citata misurazione, la quale verrà operata a mezzo dei dati informativi che saranno forniti dai datori di lavoro tramite il flusso mensile UniEmens.

Introduzione

L'Inps, con circolare n. 146/2019, era intervenuto per fornire le prime istruzioni operative ai datori di lavoro appartenenti a Confindustria. Nel citato atto amministrativo l'Istituto aveva indicato alcuni punti operativi di maggior rilievo:

- i datori di lavoro, che non abbiano già provveduto, dovranno richiedere all'Inps, tramite Cassetto previdenziale, applicazione "Rappresentanza Sindacale" (applicativo RASI), l'attribuzione del codice di autorizzazione "OR", avente il significato di "Azienda che conferisce i dati relativi alla rappresentanza delle organizzazioni sindacali per la contrattazione collettiva nazionale di categoria - industria";
- i datori di lavoro dovranno compilare, nella <DenunciaAziendale>, alcuni elementi relativi alla corretta acquisizione dei dati sulla rappresentanza delle distinte OO.SS.. Nel flusso UniEmens relativo al mese di gennaio 2020, dovranno quindi essere fornite:
 - l'indicazione del Ccnl applicato ai propri lavoratori dipendenti;
 - l'indicazione delle OO.SS. specifiche cui sono iscritti i lavoratori dipendenti;
 - il numero dei lavoratori aderenti, con separata evidenza del numero degli iscritti appartenenti a unità produttive con più di 15 dipendenti, ove siano presenti rappresentanze sindacali aziendali (Rsa) ovvero non sia presente alcuna forma di rappresentanza sindacale.

Gli ultimi chiarimenti Inps

Con il recente messaggio n. 12/2020, l'Inps interviene nuovamente per rendere noto, in allegato al messaggio stesso, l'elenco aggiornato delle OO.SS. firmatarie/aderenti al T.U. sulla rappresentanza. In detto elenco sono, infatti, forniti i codici delle distinte OO.SS. (da F00001 a F00181) che dovranno essere indicati dai datori di lavoro, a iniziare del flusso UniEmens relativo a gennaio 2020, per evidenziare il numero di iscrizioni dei propri lavoratori dipendenti.

Riferimenti normativi

Inps, messaggio n. 12/2020

Tfr: coefficiente di dicembre 2019

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a dicembre 2019 è risultato pari a 102,3: a novembre 2019 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2018 è risultata pari a 0,391773

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2018	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2019	15 gennaio – 14 febbraio	102,2	0,097943	0,125	0,073457	0,198457
Febbraio 2019	15 febbraio – 14 marzo	102,3	0,195886	0,250	0,146915	0,396915
Marzo 2019	15 marzo – 14 aprile	102,5	0,391773	0,375	0,293830	0,668830
Aprile	15 aprile – 14 maggio	102,6	0,489716	0,500000	0,367287	0,867287
Maggio	15 maggio – 14 giugno	102,7	0,587659	0,625	0,4407447	1,065744
Giugno	15 giugno – 14 luglio	102,7	0,587659	0,750	0,440744	1,190744
Luglio	15 luglio – 14 agosto	102,7	0,587659	0,875	0,440744	1,315744
Agosto	15 agosto – 14 settembre	103,2	1,077375	1,000	0,808031	1,808031
Settembre 2019	15 settembre – 14 ottobre	102,5	0,391773	1,125	0,293830	1,418830
Ottobre 2019	15 ottobre – 14 novembre	102,4	0,293830	1,250	0,220372	1,470372
Novembre 2019	15 novembre – 14 dicembre	102,3	0,195886	1,375	0,146915	1,521915
Dicembre 2019	15 dicembre – 14 gennaio	5	0,391773	1,500	0,293830	1,793830

Equo canone di dicembre 2019

L' inflazione del mese di dicembre 2019 è stata pari a 0,4%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,3% (zerovirgolatré).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2019 rispetto a dicembre 2018 è risultata pari a 0,4% (zerovirgolaquattro). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a 0,3% (zerovirgolatré);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2019 rispetto a dicembre 2017 risulta pari a più 1,4% (unovirgolaquattro). Il 75% risulta pari a 1,05% (unovirgolazerocinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

La sospensione del rimborso Iva a seguito di constatazione di reati fiscali: la stretta penale

Come noto, il sistema sanzionatorio penal tributario, delineato nel D.Lgs. 74/2000, unitamente ai successivi interventi legislativi¹, è stato profondamente rivisitato dal D.Lgs. 158/2015.

Il D.L. 124/2019, convertito con modificazioni in L. 157/2019, che ha inasprito le pene per alcuni reati, introdotto la c.d. confisca allargata² e la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche in relazione alla commissione di reati tributari³, impatta altresì sul comma 8, articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972⁴, norma che prevede che "Nel caso in cui nel periodo relativo al rimborso sia stato constatato uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000, l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale".

La sospensione del rimborso a seguito di reati

Il comma 8, articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972 - sostanzialmente identico alla precedente formulazione contenuta nel comma 3 del previgente articolo 38-bis - si è limitato ad aggiornare i riferimenti normativi relativi alle fattispecie penali previste dall'articolo 4, comma 1, n. 5, D.L. 429/1982, convertito in L. 516/1982, ed è posto a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, in presenza di gravi illeciti penali, basati sull'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

In merito al contenuto della norma, la circolare n. 32/E/2014 ha precisato che la sospensione in argomento opera nei limiti di seguito indicati:

- le fattispecie delittuose di cui agli articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000 devono essere state constatate con riferimento al medesimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata richiesta di rimborso dell'Iva⁵;

¹ Articolo 1, comma 414, L.311/2004; articolo 35, comma 7, D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006; articolo 29, D.L. 78/2010, convertito in L. 122/2010; D.L. 138/2011, convertito in L. 148/2011.

² Il nuovo articolo 12-ter, D.Lgs. 74/2000 prevede, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e Iva, l'applicazione della c.d. confisca allargata di cui all'articolo 240-bis, c.p. e dunque la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito.

³ In particolare, è stato inserito l'articolo 25-quinquiesdecies nel catalogo dei reati che, in base al D.Lgs. 231/2001, costituiscono presupposto della responsabilità amministrativa degli enti.

⁴ Come modificato dall'articolo 13, D.Lgs. 175/2014, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, che ha rimodulato sostanzialmente la disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi Iva, al fine di semplificare e accelerarne l'erogazione. Come rilevato dalla circolare n. 32/E/2014, la normativa "presenta un cambio di impostazione radicale nel rapporto tra fisco e contribuente, eliminando l'obbligo generalizzato di prestazione della garanzia, con la conseguente significativa riduzione dei costi per ottenere i rimborsi annuali e trimestrali nonché con la contrazione della tempistica di lavorazione per il venir meno della fase amministrativa di richiesta e di riscontro della validità delle garanzie".

⁵ La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8295/2014, ha fornito una serie di importanti indicazioni sul tema affrontato. Osserva la Corte, innanzitutto, che "questa fattispecie prevede una sospensione del rimborso in ragione della "constatazione" di un reato, senza far riferimento ad alcuno degli atti tipici del processo penale e ricollega il termine finale della sospensione alla "definizione del relativo procedimento penale", senza prevedere alcuna comunicazione o notificazione preventiva alla parte". Prosegue la sentenza affermando che "la formulazione ampia della norma e l'esigenza di bilanciamento tra gli interessi dello Stato e quelli del contribuente fanno ritenere applicabile la sospensione del rimborso D.P.R. 633/1972, ex articolo 38-bis quando ricorra la constatazione di un reato, e dunque anche quando l'attività investigativa sia in corso e i suoi esiti non sono ancora compiutamente maturati". Viene, altresì, rimarcata la differenza con quanto previsto dall'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, in tema di violazioni amministrative, che colloca il provvedimento di sospensione al momento conclusivo dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, quando la stessa ha formalizzato le sue determinazioni in un atto tipico di cui la parte deve essere informata. Pertanto, "nel caso in esame non possono trovare applicazione le disposizioni relative ai presupposti della sospensione facoltativa del rimborso dettate dal D.Lgs. 472/1997, articolo 23 in relazione a violazioni amministrative, che la subordinano a precisi atti formali della Amministrazione finanziaria "la notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo". Cfr. anche la sentenza n. 24917/2013, secondo cui "la tesi in diritto della parte ricorrente secondo cui la S. non potrebbe subire le conseguenze pregiudizievoli determinate da fatti illeciti cui essa è estranea, in quanto la norma tributaria legittima la sospensione dei rimborsi Iva soltanto in caso di coinvolgimento diretto del contribuente nel procedimento penale, e dunque nel caso in cui gli atti di indagine - in quanto diretti all'accertamento della commissione del reato e sempre che non risultino affetti da vizi di invalidità - si siano svolti nei confronti del contribuente quale soggetto "indagato", appare del tutto carente nella esposizione delle premesse in fatto, non avendo la ricorrente neppure indicato i documenti sui quali si fonderebbe l'assunto e che dovrebbero smentire la diversa ricostruzione della fattispecie concreta cui è pervenuto il giudice territoriale laddove ha affermato, contrariamente a quanto allegato in ricorso dalla società, che gli atti di indagine penale erano stati svolti proprio nei confronti della società contribuente, quindi per ciò stesso da ritenersi anch'essa coinvolta nel procedimento penale".

- la sospensione del rimborso non può essere disposta per un importo superiore all'ammontare dell'Iva esposta nelle fatture o negli altri documenti illecitamente emessi o utilizzati.

Pertanto, la conoscenza da parte dell'ufficio delle fattispecie sopra richiamate comporta la sospensione del rimborso, inibendo alcuna valutazione discrezionale. Sospensione del rimborso che opera fino alla definizione del procedimento penale, indipendentemente dall'esito (cfr. circolare n. 31/E/2014).

La "constatazione" coincide già con il momento della verbalizzazione nel processo verbale giornaliero ovvero nel pvc, ovvero in altri atti, indipendentemente dall'inoltro della denuncia penale o ancor più dall'esercizio dell'azione penale. Il reato, infatti, si considera constatato, una volta acquisita la *notitia criminis*.

Inoltre, ai fini della sospensione, non rileva l'eventuale definizione dell'obbligazione tributaria sottostante.

I reati interessati

Se la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e Iva, introdotta dal D.Lgs. 74/2000, ha operato un radicale rovesciamento dei principi che stavano alla base del D.L. 429/1982, convertito nella L. 516/1982, l'attuazione della delega fiscale - D.Lgs. 158/2015 - ha determinato un nuovo cambiamento del regime penale tributario.

Resta fermo, comunque, che i reati interessati sono quelli di cui agli articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000. Reati di frode, basati sostanzialmente sull'emissione e sull'utilizzo di fatture false rilasciate da imprese fittizie (dette anche "società di comodo", o "cartiera" o "*missing trader*"), create al solo fine di consentire ad altri operatori economici di evadere le imposte, attraverso la giustificazione contabile delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate magari da ulteriori imprese, realmente operative, che vengono celate al Fisco⁶.

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Il D.Lgs. 158/2015 è intervenuto sull'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, sopprimendo la parola "annuali" e ampliando il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini del reato ivi previsto⁷. Con la soppressione della parola "annuali" si amplia il raggio d'azione del reato, che si estende a una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva.

Il reato è stato interessato dalle modifiche apportate dal D.L. 124/2019, convertito con modifiche in L. 157/2019. In particolare, le lettere a) e b), comma 1, articolo 39, D.L. 124/2019, sono intervenute sul delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, novellando l'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 74/2000.

Per effetto delle modifiche apportate la pena è elevata (lettera a) prevedendo la reclusione da 4 a 8 anni (oggi da 1 anno e 6 mesi a 6 anni). Inoltre, la lettera b) ha inserito un comma *2-bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) quando l'ammontare del passivo fittizio è inferiore a 100.000 euro.

Il D.L. prevede, inoltre, l'applicazione della confisca allargata, ma solo quando i passivi fittizi sono superiori a 200.000 euro (valore innalzato nel corso dell'esame in commissione rispetto agli originari 100.000 euro), e della responsabilità amministrativa dell'ente. Pertanto, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che i passivi fittizi ammontino a 100.000 euro, per

⁶ Nel caso in cui siano coinvolti altri operatori a livello europeo, il meccanismo frodatario vede la presenza di un soggetto nazionale, che formalmente effettua cessioni non imponibili di beni verso una "cartiera" avente sede in altro Paese comunitario, senza che i beni lascino mai il territorio nazionale, in quanto destinati, in realtà, ad altri soggetti nazionali, che li acquistano a prezzi concorrenziali. A sua volta, la "cartiera" estera cede cartolarmente gli stessi beni a un ulteriore "società di comodo" italiana, che rivende le merci ai reali acquirenti nazionali senza assolvere agli obblighi tributari. La "cartiera" nazionale assume su di sé il debito d'imposta che sorge al momento della cessione nazionale, ma omette di versare l'Iva all'Erario e in breve tempo cessa l'attività, mentre il cessionario ha il vantaggio di detrarre l'imposta sull'acquisto e nel contempo farsi retrocedere dalla "cartiera" l'Iva corrisposta in fattura (cfr. circolare n. 1/2018 della G. di F.).

⁷ Come riportato nello studio degli uffici della Camera e del Senato a commento della disposizione normativa, "*la modifica apportata, pertanto, estende la portata della sanzione penale a tutte le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva, comprese quelle che vengono presentate in occasione di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali*", che possono avere una cadenza temporale diversa dall'anno.

l'applicazione della confisca allargata occorre che tale cifra sia raddoppiata.

Infine, a seguito di una modifica introdotta in Commissione, anche il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti per operazioni inesistenti può estinguersi attraverso l'integrale pagamento del debito tributario, purché lo stesso intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di una indagine a suo carico (si veda infra, lettera q-bis)).

La circolare n. 1/2018 della G. di F. ha specificato che *"il soggetto che semplicemente detenga le fatture relative a operazioni fittizie emesse da altri oppure le annoti in contabilità senza trasferirne le risultanze in dichiarazione non può essere chiamato a rispondere in sede penale neanche a titolo di tentativo, stante il chiaro disposto dell'articolo 6, D.Lgs. 74/2000. Lo scopo di una siffatta previsione consiste nel lasciare la possibilità al contribuente "scoperto" in occasione di controlli fiscali di "ravvedersi" spontaneamente, presentando - ove non lo abbia già fatto e qualora sia ancora nei termini - una dichiarazione veritiera e corretta, garantendo all'Erario l'immediata percezione del debito d'imposta"*.

Il manuale sui controlli della G. di F. - circolare n. 1/2018 - conferma il rilievo penale del concetto di "inesistenza", che deve essere inteso *"in senso comprensivo di ogni genere di divergenza fra la realtà documentata e quella effettiva"*, concetto, peraltro fatto proprio dalla Corte di Cassazione:

- sentenza n. 46785/2011: ciò che tipizza la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è tanto l'inesistenza dell'operazione economica, oggettiva o soggettiva, totale o parziale, quanto la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie;
- sentenza n. 28352/2013: il reato sussiste nelle ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), di inesistenza relativa (l'operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) e, infine, di sovrapproduzione "qualitativa" (quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti);
- sentenza n. 36359/2019: in materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'onere di dimostrare la corrispondenza tra i costi sostenuti a titolo di corrispettivo delle prestazioni ricevute e quelli documentati dalle fatture emesse dall'impresa che tali prestazioni non ha reso, ricade su chi intende giovare della deducibilità di tali costi ai fini delle imposte sul reddito e della detrazione dell'Iva indicata in fattura, non potendo la pubblica accusa farsi carico di ricostruire la effettività di tali costi quando non sono nemmeno noti i fornitori della prestazione. Né, può ritenersi indefettibile, in caso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, la necessaria collusione tra emittente della fattura e utilizzatore della prestazione, soprattutto quando non è certa nemmeno la effettiva corrispondenza tra i costi documentati e quelli realmente sostenuti. In ogni caso, il dolo del delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, *"è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima"*;
- sentenza n. 50362/2019: *"l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo"*;⁸

⁸ *"Nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione. Per soggetti diversi da quelli effettivi si devono quindi intendere coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (così Cassazione n. 27392/2012). Per quanto attiene, invece, anche le imposte dirette, la giurisprudenza prevalente di questa Corte ritiene che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative a operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti*

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'articolo 8, D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'Iva, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Come osservato nella circolare n. 154/E/2000 *"La condotta consiste nella emissione o nel rilascio di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, a nulla rilevando la loro effettiva utilizzazione da parte del soggetto ricevente; essa, dunque, è speculare rispetto a quella descritta dall'articolo 2 del decreto in argomento, differenziandosene sul piano strutturale, dal momento che nella seconda fattispecie la mera utilizzazione di documentazione comprovante operazioni inesistenti non integra, ex se, gli estremi del reato"*.

Soggetto attivo del delitto è chiunque emette fatture o documenti per operazioni inesistenti, anche se, come precisato nella circolare n. 154/E/2000, non obbligato alla tenuta delle scritture contabili; la fattispecie criminosa, infatti, non prevede alcuna particolare qualificazione per i soggetti agenti. L'oggetto materiale del reato è la fattura o il documento emesso per operazioni inesistenti, la cui definizione è fornita dall'articolo 1, lettera a), D.Lgs. 74/2000 (per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'Iva in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi).

Anche per questo delitto l'elemento soggettivo richiede il dolo specifico, consistente nel fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'Iva.

Il reato si consuma all'atto dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento per operazioni inesistenti.

Le lettere l) e m), comma 1, articolo 39, D.L. 124/2019, hanno modificato il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'articolo 8, D.Lgs. 74/2000.

Le norme introdotte hanno aumentato la pena (da 4 anni a 8 anni), analogamente a quanto fatto per il parallelo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Inoltre, la lettera m) inserisce un comma 2-bis in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la precedente pena della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo a operazioni inesistenti è inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a 100.000 euro.

Il D.L. prevede, inoltre, l'applicazione della confisca allargata, ma solo quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000 euro.

Trova applicazione la responsabilità amministrativa degli enti.

Il reato di emissione – in considerazione della particolare offensività della condotta – è integrato indipendentemente dalla circostanza che la fattura sia poi effettivamente utilizzata dal destinatario nella propria dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva ("al fine di consentire a terzi l'evasione").

Per la G. di F. – circolare n. 1/2018 - il riferimento all'emissione anche di "documenti", senza ulteriore specificazione, relativi a operazioni fittizie, determina la configurazione del delitto in esame quale reato comune, così che lo stesso può essere posto in essere non soltanto da soggetti tenuti all'impianto e alla conservazione di scritture contabili.

La stessa G. di F., in ordine al significato dell'espressione "mezzi fraudolenti", richiama i precedenti orientamenti giurisprudenziali che nel tempo hanno individuato, con riferimento alla previgente formulazione dell'articolo 3, D.Lgs. 74/2000, un'ampia casistica, ritenendoli sussistenti in una serie di ipotesi:

- utilizzo di documenti contraffatti o alterati, diversi dalle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti oggetto di falsità sia ideologica che materiale, per i quali si applica la disposizione di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, quali, ad esempio: l'imputazione di spese relative a investi-

operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (sul punto: Cassazione n. 4236/2018 e n. 30874/2018, n. 4236/2018). La giurisprudenza prevalente ritiene quindi inesistente una differenziazione tra imposte dirette e indirette".

- menti inesistenti sorretta da predisposizione di contratti ideologicamente falsi⁹;
- contratti simulati (ovvero rogiti notarili attestanti compravendite immobiliari) con indicazione di un prezzo di vendita molto inferiore al reale¹⁰;
 - tenuta di una doppia contabilità, di per sé sola non sufficiente a integrare l'ipotesi delittuosa, che può essere ravvisata, tuttavia, laddove il contribuente si avvalga di un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il nero, sia in entrata sia in uscita, con creazione di specifici codici e procedure di accesso idonei a prospettare a terzi dati fraudolentemente alterati nel corso di eventuali ispezioni¹¹;
 - rinvenimento da parte degli organi di controllo della contabilità "in nero" in luogo diverso da quello indicato dal contribuente per la custodia delle scritture¹²;
 - fittizia intestazione di rapporti finanziari su cui accreditare elementi attivi destinati a non essere contabilizzati¹³;
 - sistematica emissione di titoli di credito senza indicazione del beneficiario al fine di occultare i pagamenti¹⁴.

Riferimenti normativi

articolo 38-*bis*, comma 8, D.P.R. 633/1972

articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000

articolo 4, comma 1, n. 5, D.L. 429/1982

articolo 39, comma 1, lettere a) e b), D.L. 124/2019

circolare n. 154/E/2000

circolare n. 32/E/2014

circolare n. 1/2018 G. di F.

⁹ Cassazione, sentenza n. 14616/2012.

¹⁰ Cassazione, sentenza n. 9414/1996.

¹¹ Cassazione, sentenza n. 13641/2002.

¹² Cassazione, sentenza n. 1402/2005.

¹³ Cassazione, sentenza n. 13098/2009.

¹⁴ Cassazione, sentenza n. 36977/2005.

I criteri di identificazione delle *holding* finanziarie, aspetti contabili e fiscali

Con l'articolo 12, D.Lgs. 142/2018, è stata introdotta una nuova definizione, univoca ai fini Ires e Irap, di intermediario finanziario e le necessarie norme di coordinamento al fine di adeguare le ormai obsolete disposizioni tributarie. Con l'intervento legislativo sono stati stabiliti i criteri per la distinzione della *holding* finanziaria rispetto alla *holding* industriale o commerciale, in recepimento integrale delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nel 2009, all'epoca contrastanti con le norme vigenti, ponendo così fine alle perplessità sorte negli ultimi anni. La corretta individuazione della natura della *holding*, finanziaria o industriale, comporta rilevanti impatti contabili e fiscali.

Il test della prevalenza ai fini della distinzione tra *holding* "finanziaria" e "industriale"

L'articolo 12, D.Lgs. 142/2018 (c.d. "decreto Atad") ha ridefinito l'ambito soggettivo degli intermediari finanziari, delle *holding* finanziarie e di quelle non finanziarie, al fine di recepire gli effetti del processo di riforma della disciplina dei soggetti operanti nel settore finanziario, avviato dal D.Lgs. 141/2010 e concluso con il D.Lgs. 136/2015, ma ancora non recepito a livello fiscale.

Prima del decreto di fine 2018, infatti, le disposizioni normative di natura fiscale, nel riferirsi ai soggetti aventi natura finanziaria, rinviavano ancora al D.Lgs. 87/1992, ancorché abrogato dal D.Lgs. 136/2015, facendo sorgere numerosi dubbi circa l'automatico adeguamento alle modifiche apportate alla disciplina civilistico-contabile per questi soggetti anche ai fini fiscali.

In origine, le società di partecipazione (*holding*) che svolgevano, in via esclusiva o principale, l'attività di assunzione di partecipazioni in enti creditizi o finanziari erano tenute alla redazione del bilancio secondo la particolare disciplina di bilancio prevista per le banche e gli altri istituti finanziari. Per la verifica del requisito della prevalenza, ai sensi dell'articolo 1, comma 4, D.Lgs. 87/1990¹, lo svolgimento delle attività finanziarie di cui all'articolo 27, comma 1, lettera a), D.Lgs. 356/1990, tra cui vi era quella di assunzione delle partecipazioni in imprese creditizie o finanziarie, si poteva considerare:

- esclusivo, qualora l'atto costitutivo o lo statuto avesse previsto unicamente lo svolgimento di tali attività;
- principale quando, in base ai dati degli ultimi 2 bilanci approvati, risultassero soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:
 - a) l'ammontare complessivo degli elementi dell'attivo di natura finanziaria, inclusi gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate, è superiore al 50% del totale dell'attivo, inclusi gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate; non rientrano fra tali elementi le partecipazioni pari o superiori al 10%, che non siano assunte al fine di successivi smobilizzi, in soggetti diversi dagli enti creditizi e dalle imprese finanziarie nonché i crediti, i titoli e le garanzie verso tali soggetti partecipati (c.d. "test patrimoniale");
 - b) l'ammontare complessivo dei proventi prodotti dagli elementi dell'attivo di cui alla precedente lettera a), dei profitti derivanti da operazioni su titoli, su valute e su altri strumenti finanziari e delle commissioni attive sui servizi finanziari di cui all'articolo 27, comma 1, D.Lgs. 356/1990, è superiore al 50% dei proventi complessivi (c.d. "test reddituale").

In pratica, la società di partecipazione (*holding*) era considerata "*holding* industriale" se dallo svolgimento del doppio test patrimoniale-reddituale fosse emersa una prevalenza in relazione alle partecipazioni in imprese industriali, viceversa, la prevalenza in relazione a imprese creditizie o

¹ Tali criteri per l'individuazione della prevalenza o dell'esclusiva attività di assunzione di partecipazioni sono stati ribaditi con il successivo D.Lgs. 385/1993.

finanziarie avrebbe determinato la natura di “*holding* finanziaria”, con conseguente obbligo di redigere il bilancio secondo la speciale disciplina prevista al D.Lgs. 87/1990.

L'appartenenza all'una o all'altra categoria determinava l'obbligo di redigere il bilancio secondo la particolare disciplina prevista per le banche e gli altri istituti finanziari al D.Lgs. 87/1990 (per le *holding* finanziarie), ovvero secondo la disciplina prevista dal codice civile per le imprese ordinarie (per le *holding* industriali).

Dal punto di vista fiscale, era tuttavia controverso il metodo con cui distinguere le 2 tipologie di *holding*, anche a causa della presa di posizione assunta dall'Agenzia delle entrate nel 2009², con cui ha:

- abbandonato il metodo del c.d. “doppio test” (patrimoniale e reddituale) normativamente fondato³, a favore della verifica del solo parametro patrimoniale;
- limitato la verifica della prevalenza dell'attività sulla base dei dati risultanti dal bilancio approvato dell'ultimo esercizio chiuso anziché degli ultimi 2 esercizi chiusi.

Con i documenti di prassi emanati nel 2009, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che ai fini della detenzione in via prevalente di partecipazioni in società industriali andava verificato che il valore contabile delle partecipazioni in tali società risultante dal bilancio di esercizio eccedesse il 50% del totale dell'attivo patrimoniale (requisito patrimoniale specifico), tenuto altresì conto degli altri elementi patrimoniali della *holding* relativi a eventuali rapporti intercorrenti con le partecipate (ad esempio, i crediti derivanti da finanziamenti a esse concessi).

Solo a partire dal 2015, con l'emanazione del regolamento del Mef 53/2015, l'attività di assunzione di partecipazioni, originariamente considerata attività finanziaria ai sensi dell'articolo 27, comma 1, lettera a), D.Lgs. 356/1990⁴, è stata esclusa *tout court* dalle attività di natura finanziaria, sia che essa avesse a oggetto partecipazioni in società industriali (già esclusa *ab origine* ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 87/1990⁵), sia che essa avesse a oggetto partecipazioni in enti creditizi e imprese finanziarie, cosicché le *holding* finanziarie potevano essere considerate, dal punto civilistico-contabile, alla stregua di quelle industriali. Nello stesso anno, il D.Lgs. 136/2015 ha stabilito che le *holding* di partecipazione finanziaria, in quanto escluse dal perimetro degli intermediari finanziari regolamentati, debbano redigere il bilancio sulla base delle regole ordinarie previste dal codice civile e dal D.Lgs. 127/1991.

Ne consegue che anche le *holding* finanziarie, diverse dalle capogruppo bancarie e finanziarie, per effetto delle modifiche intervenute sulle normativa civilistico-contabile, possono redigere il bilancio sulla base delle disposizioni del codice civile.

Tale equiparazione, tuttavia, non ha avuto seguito dal punto di vista fiscale, per cui è rimasta la distinzione tra *holding* finanziarie e non finanziarie e gli operatori hanno continuato, sulla scorta della precedente disciplina, a considerare le prime incluse, le seconde escluse nel regime fiscale degli intermediari finanziari.

Inoltre, è rimasta la diatriba concernente il metodo corretto con cui individuare le *holding* industriali rispetto a quelle finanziarie.

L'articolo 12, D.Lgs. 142/2018 risolve le perplessità originate dal mancato adeguamento della disciplina fiscale alle modifiche legislative intervenute nel corso dell'ultimo decennio e pone fine alla diatriba riguardante il criterio per la distinzione delle *holding* industriali da quelle finanziarie. L'articolo 12, comma 1, lettera d), D.Lgs. 142/2018, infatti, introducendo l'articolo 162-*bis*, Tuir, definisce, in modo univoco ai fini Ires e Irap:

- gli intermediari finanziari⁶, ovverosia i soggetti che svolgono l'attività finanziaria propria;
- le società di partecipazione finanziaria⁷, ovverosia i soggetti che esercitano in via esclusiva o

² Circolari n. 19/E/2009 e n. 37/E/2009.

³ Articolo 1, comma 4, D.Lgs. 87/1990 e D.M. 385/1993, nonché D.M. 29/2009 e D.Lgs. 141/2010.

⁴ Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, lettera f), D.Lgs. 87/1992, le imprese che svolgono in via esclusiva o principale, anche indirettamente, le attività finanziarie di cui all'articolo 27, D.Lgs. 356/1990 applicano la specifica disciplina di bilancio delle banche e degli altri istituti finanziari.

⁵ Articolo 1, comma 3, D.Lgs. 87/1990 prevedeva che “ai fini del presente decreto la detenzione o la gestione di partecipazioni è considerata attività finanziaria soltanto se riguarda partecipazioni in enti creditizi o imprese finanziarie; è altresì considerata attività finanziaria l'assunzione di partecipazioni al fine di successivi smobilizzi”.

⁶ Articolo 162-*bis*, comma 1, lettera a), D.Lgs. 142/2018.

⁷ Articolo 162-*bis*, comma 1, lettera b), D.Lgs. 142/2018.

prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari.

In altre parole si tratta delle *holding* bancarie e finanziarie, già comprese peraltro tra i soggetti qualificati intermediari finanziari di cui alla lettera a), numeri 1 e 4, ai quali si applicano disposizioni fiscali specifiche⁸. Come evidenziato nella Relazione illustrativa al decreto Atad "*quand'anche le holding bancarie e finanziarie non dovessero rispettare il requisito patrimoniale di cui al comma 2 per essere definite società di partecipazione finanziaria, si qualificheranno, comunque, ai fini fiscali, intermediari finanziari in quanto classificabili, per definizione, nelle categorie individuate ai numeri 1 e 4, lettera a), comma 1, articolo 162-bis, Tuir*";

- le società di partecipazione non finanziaria⁹ (*holding* industriali e commerciali) e i soggetti assimilati alle società di partecipazione non finanziaria¹⁰, ovverosia quei soggetti che svolgono attività finanziaria ma non nei confronti del pubblico (ad esempio, le *captive* di gruppo).

Per distinguere poi le *holding* finanziarie, nei confronti delle quali sono applicabili le disposizioni fiscali previste per gli intermediari finanziari, da quelle industriali o commerciali, alle quali si applicano le disposizioni normative previste per le imprese "ordinarie", salvo Irap, i commi 2 e 3, articolo 162-bis, Tuir stabiliscono il criterio per la distinzione delle 2.

In particolare è previsto che "*l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate*".

In altri termini, si considerano *holding* finanziarie i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, di cui alla lettera a), comma 1, articolo 162-bis, Tuir, tenuto conto che la prevalenza si verifica con riguardo a:

- i dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso;
- all'ammontare delle partecipazioni e degli altri elementi patrimoniali, inclusi gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate, intercorrenti con gli intermediari finanziari che deve superare il 50% del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate.

Viceversa, al comma 3, è previsto che "*l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale*".

In altri termini, si considerano *holding* industriali o commerciali quei soggetti che svolgono in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari, tenuto conto che la prevalenza si verifica sulla base dei medesimi criteri sopra individuati.

In pratica, il Legislatore ha dimostrato di recepire integralmente le indicazioni emanate dall'Agenzia delle entrate nel 2009, laddove ha limitato la verifica del *test* di prevalenza al solo criterio patrimoniale sui dati di bilancio di un unico esercizio. Come evidenzia Assonime nella circolare n. 16/2019, tuttavia, lo svantaggio di questo meccanismo è costituito dalla maggiore facilità di ingresso e di uscita dal regime delle *holding* con effetti fiscali sostanziali di non poco conto.

⁸ Secondo la Relazione illustrativa al D.Lgs. 142/2018, "*la definizione contenuta alla lettera b) del comma 1 del nuovo articolo 162-bis ha funzioni ricognitive ed è volta a individuare un insieme di soggetti in modo speculare rispetto alla categoria di cui alla lettera c) – società di partecipazione non finanziaria e assimilati – nell'ottica di rendere l'articolato utilizzabile in maniera flessibile anche eventualmente a fronte di future modifiche normative operate da altre disposizioni di carattere fiscale*".

⁹ Articolo 162-bis, comma 1, lettera c), D.Lgs. 142/2018. Definiti dalla norma come i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari.

¹⁰ Articolo 162-bis, comma 1, lettera c), D.Lgs. 142/2018. Definiti come i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico di cui al comma 2 dell'articolo 3 del regolamento emanato in materia di intermediari finanziari in attuazione degli articoli 106, comma 3, 112, comma 3 e 114, D.Lgs. 385/1993, nonché dell'articolo 7-ter, comma 1-bis, L. 130/1999.

Holding finanziaria: aspetti civilistici e fiscali

In breve, dunque, mentre le *holding* non finanziarie seguono, sia dal punto di vista civilistico contabile sia ai fini dell'Ires, la disciplina delle imprese "ordinarie", pertanto redigono il bilancio sulla base delle disposizioni del codice civile e del D.Lgs. 127/1991 e determinano l'Ires alla stregua delle imprese commerciali o industriali "ordinarie"; le *holding* finanziarie redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile poiché escluse dal novero degli intermediari finanziari ai sensi del D.Lgs. 136/2015, tuttavia, dal punto di vista fiscale, sono ricomprese nel novero degli intermediari finanziari.

Con l'articolo 12, D.Lgs. 142/2018 sono state recepite le nuove disposizioni per l'individuazione degli intermediari finanziari all'interno delle disposizioni tributarie, contenenti ancora l'ormai obsoleto riferimento al D.Lgs. 87/1992. Le norme di coordinamento, di cui all'articolo 12, comma 1, lettere da a) a c), decreto Atad riguardano, nel dettaglio:

- la deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 96, Tuir;
- la svalutazione dei crediti e gli accantonamenti per rischi su crediti, di cui all'articolo 106, Tuir;
- le partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari, ex articolo 113, Tuir.

Per gli intermediari finanziari, incluse le *holding* finanziarie, individuati non più sulla base del D.Lgs. 87/1992, bensì del disposto di cui all'articolo 162-bis, comma 1, lettera a), Tuir:

- non trovano applicazione le regole per la deducibilità degli interessi passivi stabilite ai primi 4 commi dell'articolo 96, Tuir per le imprese o le *holding* industriali e commerciali.

Gli intermediari finanziari e le società di partecipazione finanziaria, dunque, non sottostanno al limite di deducibilità degli interessi passivi del 30% del risultato operativo lordo. Discorso a parte meritano le imprese di assicurazione e le società capogruppo di gruppi assicurativi, nonché le società di gestione dei fondi comuni d'investimento e le società di intermediazione mobiliare che deducono gli interessi passivi nel limite del 96% del loro ammontare.

- le svalutazioni e le perdite su crediti verso clienti, nonché le perdite realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso degli stessi, sono deducibili integralmente nell'esercizio di rilevazione in bilancio;

In sostanza, le società di partecipazione finanziaria e gli intermediari finanziari non soggiacciono alle limitazioni previste ai primi due commi dell'articolo 106, Tuir, applicabili, invece, alle società di partecipazione non finanziaria.

- per quanto concerne la disciplina riguardante le partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti vantati verso la clientela, trova applicazione integralmente la disciplina prevista per gli intermediari finanziari all'articolo 113, Tuir.

Tale disciplina mira ad agevolare gli intermediari finanziari e soggetti assimilati, che possono optare per la non applicazione del regime c.d. "p.ex." di cui all'articolo 87, Tuir alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o delle operazioni di conversione dei crediti in azioni di nuova emissione. L'agevolazione consiste nel rendere fiscalmente rilevante l'eventuale minusvalenza realizzata a seguito delle predette operazioni, cosa che non si verificerebbe qualora fosse applicabile il regime della c.d. "*participation exemption*".

- trova applicazione la maggiorazione Ires del 3,5% prevista all'articolo 1, comma 65, L. 208/2015. Come evidenziato nella circolare n. 16 di Assonime, la *ratio* del distinguo ai fini fiscali delle *holding* industriali o commerciali da quelle finanziarie potrebbe essere dettata da ragioni di gettito o anche di ordine sistematico.

Per quanto riguarda l'Irap, il decreto Atad non apporta modifiche sostanziali alle regole per la determinazione del valore della produzione netta, bensì rende conforme la formulazione dell'articolo 6, D.Lgs. 446/1997 alle nuove definizioni introdotte all'articolo 162-bis, Tuir. In particolare:

- al comma 1, sostituisce il riferimento alle "*banche e agli altri soggetti finanziari indicati nell'articolo 1, D.Lgs. 87/1992*" con quello di "intermediari finanziari";

Ne consegue che gli intermediari finanziari, così come definiti all'articolo 162-bis, comma 1, lettera a), Tuir, determinano il valore della produzione netta, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 446/1997.

- al comma 2, sostituisce le parole "diversi dalle banche" con le parole "diversi dai soggetti di cui al comma 1", limitando l'ambito applicativo del comma 2 alle società di intermediazione mobiliare e alle *holding* finanziarie che si annoverano anch'esse tra gli intermediari finanziari ma conservano la peculiare qualifica di *holding* finanziarie;

Questa disposizione è indubbiamente applicabile alle società di partecipazione finanziaria, definite all'articolo 162-*bis*, comma 1, lettera b), Tuir.

- al comma 9, sostituisce la formulazione "*Per le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria, per le quali sussista l'obbligo dell'iscrizione, ai sensi dell'articolo 113 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al D.Lgs. 385/1993, nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario*" con "*le società di partecipazione non finanziaria e assimilati*".

Pertanto, le *holding* industriali e commerciali nonché i soggetti ad esse equiparati di cui all'articolo 162-*bis*, comma 1, lettera c), Tuir, determinano il valore della produzione netta ai sensi dell'articolo 6, comma 9, D.Lgs. 446/1997.

Si noti che, ai fini dell'Irap, gli intermediari finanziari, comprese le *holding* finanziarie, determinano il valore della produzione netta ai sensi dei primi 8 commi dell'articolo 6, D.Lgs. 446/1997 (c.d. "decreto Irap"), assoggettando all'Irap il saldo algebrico degli interessi attivi e passivi determinato sulla base del bilancio correttamente redatto secondo la disciplina prevista per gli enti finanziari e creditizi. È, infatti, previsto all'articolo 6, comma 6, decreto Irap che i componenti positivi e negativi di reddito si assumono così come risultanti dal conto economico dell'esercizio redatto secondo i criteri contenuti nei provvedimenti della Banca d'Italia 22 dicembre 2005 e 4 febbraio 2006, adottati ai sensi dell'articolo 9, D.Lgs. 38/2005. Come evidenziato da autorevole dottrina¹¹, peraltro, questo tipo di impostazione può determinare diversi problemi applicativi, derivanti dal fatto che per le *holding* finanziarie, la determinazione della base imponibile Irap è calibrata sul bilancio redatto secondo i criteri degli intermediari finanziari, pur tuttavia esse redigendo il bilancio secondo le regole del codice civile.

Riferimenti normativi

articolo 6, D.Lgs. 446/1997

articolo 1, comma 4, D.Lgs. 87/1990

articolo 27, comma 1, lettera a), D.Lgs. 356/1990

articolo 12, D.Lgs. 142/2018

articolo 1, comma 65, L. 208/2015

articolo 87, Tuir

articolo 96, Tuir

articolo 106, Tuir

articolo 113, Tuir

commi 2 e 3, articolo 162-*bis*, Tuir

¹¹ Circolare Assonime n. 16/2019.

Aumento di capitale: la rinuncia al diritto di sottoscrizione in favore del figlio è donazione indiretta?

In tema di aumento di capitale nella Srl, con la recente pronuncia n. 15666/2019 la Corte di Cassazione ha risolto la vexata quaestio concernente la qualificazione o meno come donazione indiretta, soggetta a collazione, della rinuncia del genitore defunto al diritto di sottoscrizione in favore di uno dei figli.

La fattispecie

La controversia in esame trae origine da una causa finalizzata allo scioglimento della comunione ereditaria, che si era venuta a instaurare per quote uguali tra i 2 figli Tizio e Caia del defunto padre Sempronio.

Più nel dettaglio, la sorella Caia aveva deciso di agire in giudizio dinanzi al competente Tribunale contro il fratello Tizio, al fine di ottenere la qualificazione come donazione indiretta, soggetta a collazione, di un'operazione societaria che aveva portato quest'ultimo a sottoscrivere la quota del 12,50% del capitale sociale della società di famiglia Alfa Srl.

L'attrice Caia lamentava segnatamente che la sottoscrizione di detta quota era stata resa possibile dalla rinuncia del genitore Sempronio a esercitare il suo diritto di opzione in occasione di un aumento di capitale, con l'intento di consentire a suo fratello Tizio di sottoscriverla a prezzo vantaggioso. Tuttavia, il Tribunale adito rigettava tale domanda e, inoltre, escludeva che il contestato bonifico della somma pari a 150.000 euro circa, effettuata dal defunto Sempronio sul conto corrente cointestato in nome del figlio Tizio e della di lui moglie, costituisse una donazione indiretta.

Al contrario, secondo il Tribunale, si sarebbe trattato di donazione diretta, sebbene fatta senza l'osservanza della forma prescritta dall'articolo 782, cod. civ., la cui eventuale nullità per difetto di forma, però, non era stato possibile accertare in mancanza di una domanda in tal senso proposta dall'attrice Caia.

Quest'ultima proponeva, pertanto, gravame dinanzi alla Corte d'Appello, che, a conferma della pronuncia impugnata, negava che la rinuncia del genitore Sempronio a sottoscrivere la quota di pertinenza dell'aumento di capitale della società di famiglia Alfa Srl potesse considerarsi donazione. I giudici d'appello condividevano la pronuncia di primo grado anche nella parte in cui si affermava che non è possibile disporre la collazione di una donazione nulla, dal momento che questa presuppone una donazione valida.

La Corte d'Appello dissentiva, invece, dalla decisione di primo grado laddove non era stata accertata la nullità della donazione per difetto di forma, ritenendo di poterla rilevare d'ufficio, con la precisazione però che il rilievo della nullità riguardava solo la quota oggetto di donazione in favore del figlio Tizio e non anche quella della di lui moglie, che non era stata parte in causa.

Per tale ragione il fratello Tizio proponeva ricorso in Cassazione, mentre la sorella Caia resisteva con controricorso e domanda incidentale.

Le questioni giuridiche

Il ricorso per Cassazione proposto dal fratello Tizio, ai fini che qui rilevano, si fondava segnatamente su 2 motivi.

Sulla qualificazione del bonifico come donazione diretta nulla

Con il primo motivo di ricorso Tizio denunciava la nullità della sentenza di secondo grado per violazione dell'articolo 112, c.p.c., in quanto riteneva che il Tribunale, dopo aver negato che il trasferimento patrimoniale realizzato dal padre Sempronio con bonifico, costituisse una donazione

indiretta per difetto della prova dello spirito di liberalità, si era spinto oltre nell'analisi, aggiungendo che si trattava invece di donazione diretta nulla per difetto di forma.

Più precisamente, Tizio evidenziava che la sorella Caia, nel proporre appello, aveva denunciato solo la ratio decidendi fondata sulla mancanza del requisito formale e non anche l'ulteriore ratio con cui si negava la natura liberale di detto trasferimento patrimoniale, per cui contestava che la Corte d'Appello non avrebbe potuto qualificare il bonifico come donazione nulla, essendosi formato il giudicato interno sulla qualificazione della corresponsione della somma quale pagamento non integrante gli estremi della donazione (a prescindere se diretta o indiretta).

Sulla rilevanza d'ufficio della nullità della donazione diretta

Con il secondo motivo di ricorso, poi, Tizio denunciava la nullità della sentenza per avere la Corte d'Appello rilevato d'ufficio una nullità non dedotta né eccepita da sua sorella Caia, senza preventivamente attivare il contraddittorio fra le parti sul punto.

In particolare, egli sottolineava di aver proposto appello incidentale condizionato, con il quale aveva chiesto di accertare l'esistenza di un proprio diritto di credito verso la massa ereditaria, in quanto aveva anticipato negli ultimi anni di vita tutte le spese occorrenti per l'assistenza in favore del defunto genitore Sempronio.

In ragione di ciò, Tizio sosteneva che, qualora fosse stato provocato il contraddittorio, avrebbe potuto insistere su tale domanda e arricchire gli argomenti idonei a dimostrarne la fondatezza.

Sulla qualificazione come donazione indiretta della rinuncia al diritto di sottoscrizione

Invece, la sorella Caia, a mezzo di ricorso incidentale, lamentava, con unico motivo, la violazione e falsa applicazione degli articoli 737, 769 e 809, cod. civ..

Più nel dettaglio, essa sosteneva che la rinuncia del defunto genitore a sottoscrivere la quota di aumento di capitale della società di famiglia Alfa Srl costituiva una donazione indiretta soggetta a collazione, poiché a tale rinuncia aveva fatto seguito la concomitante sottoscrizione, da parte del fratello Tizio, della quota non sottoscritta dal genitore Sempronio.

A tal proposito, la Corte d'Appello aveva negato il carattere liberale dell'operazione, ritenendo che anche gli altri soci avevano avuto la possibilità di sottoscrivere l'aumento di capitale per la quota per la quale vi era stata rinuncia all'esercizio del diritto di opzione da parte del defunto genitore.

In conseguenza di ciò, quindi, la sorella Caia proponeva ricorso in Cassazione, lamentando che il giudice d'appello non aveva considerato come, nel caso di specie, ci fossero una pluralità di elementi che evidenziavano come l'intera operazione fosse stata concepita con il fine di consentire al fratello Tizio di sottoscrivere l'aumento dietro pagamento di un corrispettivo irrisorio, e comunque finanziato dai dividendi della società.

Infine, Caia sottolineava come il significativo vantaggio patrimoniale che l'operazione aveva determinato nella sfera del fratello era avvenuto in conformità alla volontà del padre, il quale aveva in effetti manifestato in uno scritto il proprio compiacimento nel vedere il figlio Tizio a capo dell'azienda di famiglia.

L'aumento di capitale nelle Srl

Prima di passare in rassegna le soluzioni giuridiche cui la Corte di Cassazione è pervenuta nella pronuncia in esame, è d'uopo rammentare brevemente la disciplina relativa all'aumento di capitale nella Srl.

Come noto, tale operazione straordinaria può essere, in linea di principio, a pagamento o gratuita. In caso di aumento del capitale sociale a pagamento, la finalità perseguita è chiaramente quella di dotare la società di nuove disponibilità finanziarie: l'operazione si risolve, infatti, in un aumento complessivo dei conferimenti e del valore delle attività, con conseguente incremento dell'ammontare del patrimonio netto.

In tale ipotesi, secondo quanto previsto dall'articolo 2481-bis, cod. civ., spetta ai soci l'esercizio del diritto di opzione mediante sottoscrizione del capitale in proporzione alle partecipazioni da essi

possedute; inoltre, la delibera di aumento del capitale individua le modalità e i termini entro i quali può essere esercitato il diritto di sottoscrizione.

Tali termini non possono essere inferiori a 30 giorni dal momento in cui viene comunicato ai soci che l'aumento di capitale può essere sottoscritto. La suddetta delibera può anche consentire, disciplinandone le modalità, che la parte dell'aumento di capitale non sottoscritta da uno o più soci sia sottoscritta dagli altri soci o da terzi.

Dunque, appare evidente come, in caso di mancata sottoscrizione da parte di un socio, gli altri abbiano la possibilità di sottoscrivere le quote di aumento rimaste inoperte.

Tale modalità dell'operazione, poi, si contrappone a quella gratuita, che si realizza invece mediante il passaggio di riserve a capitale, in quanto disponibili.

In virtù dell'articolo 2481-ter, cod. civ., l'aumento di capitale gratuito consiste in un'operazione meramente contabile con la quale una parte del patrimonio netto (ad esempio, una riserva), che prima era assoggettata a una disciplina di disponibilità, viene sottoposta alla disciplina giuridica del capitale sociale, caratterizzata, invece, dall'indisponibilità.

Così operando, si determina un aumento dell'espressione nominale delle quote e l'estensione del vincolo di indisponibilità proprio del capitale, ma non l'aumento complessivo del patrimonio netto, che resta invariato.

La donazione diretta e indiretta

Al fine di comprendere le rationes decidendi della pronuncia in esame, è opportuno soffermarsi anche sulla disciplina della donazione, che dall'articolo 769, cod. civ. viene definita come il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto presente nel proprio patrimonio o assumendo verso la stessa un'obbligazione.

Ne deriva, quindi, che si ha donazione ogniqualvolta ricorre l'elemento soggettivo dello spirito di liberalità (c.d. *animus donandi*) e l'elemento oggettivo dell'arricchimento altrui, cui corrisponde un depauperamento del donante.

Infatti, caratteristica della donazione è una diminuzione patrimoniale del donante mediante disposizione di un suo diritto o assunzione di un'obbligazione, aventi l'effetto di arricchire il donatario, senza alcun corrispettivo e nella consapevolezza del donante di nulla dovere, neppure in adempimento di un obbligo morale, bensì di operare con mero spirito di liberalità.

A tal proposito, sin dai primi tempi, la Corte di Cassazione ha affermato che l'*animus donandi*, che qualifica soggettivamente come donazione un'attribuzione patrimoniale a titolo gratuito, ricorre tutte le volte in cui l'attribuzione venga compiuta *nullo iure cogente*, ovvero nel senso che il comportamento del donante non è determinato da alcun vincolo giuridico o *extra* giuridico rilevante per l'ordinamento (cfr. Cassazione n. 2273/1980).

Infine, si precisa che è possibile distinguere tra donazione diretta e donazione indiretta.

Quest'ultima, in quanto liberalità atipica, ricorre ogniqualvolta, per mero spirito di liberalità, le parti raggiungano l'effetto di arricchire l'una tramite impoverimento dell'altra, usando non il mezzo giuridico proprio della donazione, ma altro negozio tipico che conserva la propria causa (ad esempio, l'acquisto di un bene da parte di un figlio con denaro fornito dal padre).

Tale negozio produce i suoi effetti accanto a quelli intesi a liberalità, proprio perché voluto e non simulato. Inoltre, non è richiesta la stessa forma dell'atto pubblico prevista dall'articolo 782, cod. civ. per la donazione diretta, essendo sufficiente l'osservanza delle forme richieste per l'atto da cui essa risulta.

Le soluzioni giuridiche

Dopo aver rammentato brevemente la disciplina in materia di aumento di capitale della Srl e quella in materia di donazione, è possibile soffermarsi sui principi statuiti dalla Corte di Cassazione.

Per quanto concerne il primo motivo di ricorso, i giudici di vertice hanno affermato che esso è infondato, in quanto la Corte d'Appello ha legittimamente qualificato il contestato bonifico quale donazione diretta nulla, non essendosi formato alcun giudicato interno sulla qualificazione della

corresponsione della somma quale pagamento non integrante gli estremi della donazione (a prescindere se diretta o indiretta).

Ciò, sulla base della considerazione per la quale è emerso *ictu oculi* dal ricorso e dalla stessa sentenza appellata che Caia aveva insistito perché fosse disposta la collazione della somma oggetto del bonifico eseguito dal genitore defunto in favore del fratello Tizio e della di lui moglie, quanto meno nei limiti della somma riferibile a Tizio.

Dunque, deve ritenersi che la sorella Caia, nel riproporre in appello l'originaria istanza di collazione, ha per ciò solo insistito nel configurare l'operazione come donazione, essendo evidente che, chi chiede il conferimento di un bene in applicazione della collazione, per ciò stesso deduce che detto bene è pervenuto al coerede dal *de cuius* a titolo di liberalità (diretta o indiretta poco importa).

Conseguentemente, l'impugnazione della pronuncia negativa sulla collazione ha impedito la formazione del giudicato su ogni e qualsiasi statuizione incompatibile con la sussistenza dell'obbligo di conferire, compresa, in primo luogo, la *ratio decidendi* che metteva in dubbio la natura liberale del trasferimento di denaro.

Con riferimento, poi, al secondo motivo di ricorso, la Suprema Corte ha affermato che anch'esso risulta infondato, in quanto il rilievo officioso della nullità, da parte della Corte d'Appello, non era avvenuto in assenza di un contraddittorio fra le parti sul punto e, comunque, oggetto di valutazione era stata anche la richiesta di accertare l'esistenza di un credito di Tizio verso la massa ereditaria, in relazione agli anticipi, negli ultimi anni di vita, di tutte le spese occorrenti per l'assistenza in favore del defunto genitore Sempronio.

Invero, i giudici di legittimità hanno affermato innanzitutto che il Tribunale adito aveva rigettato l'istanza di collazione proprio in base al rilievo della nullità della donazione, in quanto fatta senza l'osservanza della forma prescritta, per cui doveva ritenersi che la questione facesse già parte della materia del contendere. Quanto, poi, al rilievo officioso della nullità, che avrebbe indotto la Corte d'Appello a giudicare irrilevante l'appello incidentale condizionato di Tizio, è stato osservato che ciò è dipeso dalla considerazione che anche la donazione remuneratoria è pur sempre soggetta al requisito della forma solenne ex articolo 782, cod. civ..

Dunque, secondo i giudici di vertice, legittimamente la Corte d'Appello, dopo aver rigettato l'istanza di collazione e la qualificazione come donazione indiretta del trasferimento patrimoniale realizzato dal defunto Sempronio con bonifico, ha riconosciuto, in linea di principio, più di quanto la coerede Caia avesse chiesto, dichiarando la nullità di tale trasferimento, qualificato come donazione diretta, per difetto di forma. A tal proposito, è stato rilevato che la declaratoria di nullità della donazione operata dal *de cuius*, se dichiarata dal giudice, non provoca, ai fini della divisione, risultati dissimili dalla collazione, ma solo più radicali, in quanto fa rientrare nel patrimonio del *de cuius*, come se non ne fossero mai usciti, i beni che ne erano stati oggetto, atteso che per l'ordinamento gli effetti di un contratto nullo e, quindi, anche le attribuzioni patrimoniali con esso operate, si considerano come mai verificati (cfr. Cassazione n. 1/1997).

Sulla qualificazione della rinuncia al diritto di sottoscrizione della quota di aumento di capitale

Per quanto concerne, poi, la questione principale, relativa alla qualificazione o meno come donazione indiretta della rinuncia del genitore Sempronio a esercitare il suo diritto di opzione in occasione dell'aumento di capitale della società di famiglia Alfa Srl, la Corte di Cassazione ha espresso parere negativo. In via preliminare, i giudici di legittimità hanno rammentato che la Suprema Corte ha talvolta ammesso che la rinuncia, se fatta al fine di avvantaggiare un terzo, possa configurare una donazione indiretta (cfr. Cassazione n. 507/1967 e n. 9872/2000), ma ciò solo nel caso in cui fra donazione e arricchimento sussista un nesso di causalità diretta (cfr. Cassazione n. 1545/1974).

Nel caso di specie, invece, i giudici di vertice hanno sottolineato come il suddetto nesso di causalità diretta non ricorra affatto.

Ciò, sulla base della considerazione per la quale nel corso di causa è emerso, quale dato di fatto incontrovertibile, che il mancato esercizio, da parte del genitore Sempronio, del diritto di opzione

ha avuto quale effetto che le quote di aumento da lui non sottoscritte siano state offerte in sottoscrizione agli altri soci e che, tra gli altri, il figlio Tizio ne ha approfittato.

Dunque, appare evidente, a parere della Corte di Cassazione, come il supposto arricchimento non sia dipeso dalla rinuncia del genitore Sempronio, ma soltanto dalla decisione del figlio Tizio di sottoscrivere la quota non sottoscritta dal padre.

Sotto tale profilo, è irrilevante, inoltre, che il mancato esercizio del diritto di opzione sia stato fatto dal genitore Sempronio con l'intento che le quote fossero sottoscritte, a un prezzo vantaggioso, dal figlio Tizio, in quanto, come evidenziato a più riprese dai giudici di legittimità, anche gli altri soci hanno avuto analoga possibilità.

In definitiva, quindi, secondo il ragionamento della Suprema Corte, deve ritenersi che la rinuncia del defunto Sempronio a sottoscrivere la quota di aumento di capitale della società di famiglia Alfa Srl, seguita dalla concomitante sottoscrizione, da parte del figlio Tizio, della quota da lui non sottoscritta, non costituisce una donazione indiretta, atteso che, a seguito della rinuncia del *de cuius*, anche gli altri soci (e, quindi, anche la sorella Caia) avevano avuto analoga possibilità di sottoscrizione.

Osservazioni

Con la pronuncia in commento, in verità una delle rare intervenute in materia, la Corte di Cassazione ha tracciato il perimetro entro cui muoversi al fine di valutare se una determinata operazione societaria possa costituire una donazione.

Con specifico riferimento all'operazione di aumento di capitale nella Srl, si è evidenziato infatti come la normativa civilistica contenuta negli articoli 2481-*bis* e ss., cod. civ. preveda che spetta ai soci l'esercizio del diritto di opzione mediante sottoscrizione del capitale in proporzione alle partecipazioni da essi possedute e che la parte dell'aumento di capitale da uno o più soci non opzionata può essere sottoscritta dagli altri soci o da terzi.

Dunque, non vi è dubbio che, in caso di mancata sottoscrizione da parte di un socio, tutti gli altri abbiano la possibilità di sottoscrivere le quote rimaste inoperte.

Parimenti, è stato rilevato che, in virtù di quanto previsto dall'articolo 769, cod. civ., si ha donazione ogni qualvolta ricorre l'elemento soggettivo dello spirito di liberalità (c.d. *animus donandi*) e l'elemento oggettivo dell'arricchimento altrui, cui corrisponde un depauperamento del donante. Sulla scorta di ciò, infatti, la Suprema Corte ha evidenziato che il paradigma legale utile alla risoluzione della *vexata quaestio* in esame è rappresentato dall'esistenza di un nesso di causalità diretta tra donazione e arricchimento, nel senso che la rinuncia, se fatta al fine di avvantaggiare un terzo, può configurare una donazione indiretta solo nel caso in cui fra donazione e arricchimento sussista un nesso di causalità diretta. Dunque, applicando tale principio all'operazione di aumento di capitale nella Srl, emerge *ictu oculi* come l'arricchimento derivante dalla rinuncia del defunto genitore dipenda soltanto dalla decisione del figlio di sottoscrivere la quota non sottoscritta dal padre, atteso che, a seguito della rinuncia del *de cuius*, anche gli altri soci hanno analoga possibilità di sottoscrizione.

Riferimenti normativi

Corte di Cassazione n. 15666/2019

Corte di Cassazione n. 2273/1980

Corte di Cassazione n. 1/1997

Corte di Cassazione n. 507/1967

Corte di Cassazione n. 9872/2000

Corte di Cassazione n. 1545/1974

articolo 782, cod. civ.

articoli 737, 769 e 809, cod. civ.

articolo 2481-*bis*, cod. civ.

articolo 2481-*ter*, cod. civ.

articolo 112, c.p.c.

La nuova Erp Digital Architecture

TeamSystem Enterprise è la nuova soluzione ERP di TeamSystem costruita sulle esigenze dell'impresa digitale. Una esperienza d'uso fluida, incentrata sul valore dei dati e sull'accesso rapido ai programmi, con tanti strumenti utili per recuperare efficienza e collaborare dentro e fuori l'azienda.

Grazie alla piattaforma TeamSystem Digital, il rapporto dell'azienda con le istituzioni è semplice e immediato, portando benefici ed efficienza alla rete clienti-fornitori.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/enterprise