

B review



TeamSystem Business review

| n. 03/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 279

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

Valori retributivi e contributivi per l'anno 2020	2
Aziende interessate dai nuovi obblighi per appalti	6
Appalti e Durf	10
Tfr: coefficiente di gennaio 2020	12

Economia e finanza

Equo canone di gennaio 2020	13
-----------------------------	----

Fisco e tributi

Il pegno di quote di Srl si perfeziona solo con l'avvenuta iscrizione nel Registro Imprese	14
Riscossione dei tributi: le possibili difese del contribuente	21

Valori retributivi e contributivi per l'anno 2020

L' *Inps, con circolare n. 9 del 29 gennaio 2020, ha reso noti il limite minimo di retribuzione giornaliera e l'aggiornamento dei valori per il calcolo di tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale.*

Datori di lavoro tenuti alla presentazione della denuncia contributiva mensile UniEmens

Minimali di retribuzione per la generalità dei lavoratori	
Anno 2020	Euro
Tattamento minimo mensile di pensione a carico del Fpld	515,58
Minimale di retribuzione giornaliera (9,5%)	48,98

Retribuzioni convenzionali in genere	
Anno 2020: retribuzioni convenzionali in genere	Euro
Retribuzione giornaliera minima	27,21

Retribuzione convenzionale per i pescatori della piccola pesca marittima e delle acque interne associati in cooperativa (L. 250/1958)	
Anno 2020: soci delle cooperative della piccola pesca	Euro
Retribuzione convenzionale mensile	680,00

Rapporti di lavoro a tempo parziale

Nell'ipotesi di orario normale di 40 ore settimanali, il procedimento del calcolo è il seguente:

$$(\text{€ } 48,98) \times (6) / (40) = \text{€ } 7,35 = \text{minimale di retribuzione oraria}$$

Articolo 3-ter, L. 438/1992 (contributo aggiuntivo 1%)	
Anno 2020	Euro
Prima fascia di retribuzione pensionabile annua	47.379,00
Importo mensilizzato	3.948,00

Limite per l'accredito dei contributi obbligatori e figurativi	
Anno 2020	Euro
Tattamento minimo di pensione	515,58
Limite settimanale per l'accredito dei contributi (40%)	206,23
Limite annuale per l'accredito dei contributi	10.724,00

Importi che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente	
Anno 2020	Euro
Valore delle prestazioni e delle indennità sostitutive della mensa in forma cartacea	4,00
Valore delle prestazioni e delle indennità sostitutive della mensa in forma elettronica	8,00
<i>Fringe benefit</i> (tetto)	258,23
Indennità di trasferta intera Italia	46,48
Indennità di trasferta 2/3 Italia	30,99
Indennità di trasferta 1/3 Italia	15,49
Indennità di trasferta intera estero	77,47
Indennità di trasferta 2/3 estero	51,65
Indennità di trasferta 1/3 estero	25,82

Lavoro e previdenza

Indennità di trasferimento Italia (tetto)	1.549,37
Indennità di trasferimento estero (tetto)	4.648,11
Azioni offerte ai dipendenti (tetto)	2.065,83

Massimale giornaliero per i contributi di malattia e maternità dei lavoratori dello spettacolo con contratto a tempo determinato

Anno 2020	Euro
Massimale giornaliero per i contributi di malattia e maternità dei lavoratori dello spettacolo a tempo determinato	67,14

Rivalutazione dell'importo a carico del bilancio dello Stato per prestazioni di maternità obbligatoria

Anno 2020	Euro
Importo a carico del bilancio dello Stato per prestazioni di maternità obbligatoria	2.143,05

Aggiornamento del massimale annuo della base contributiva e pensionabile

Anno 2020	Euro
Massimale annuo della base contributiva	103.055,00

Massimale contributivo per i direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere

Anno 2020	Euro
Massimale contributivo annuo	187.854,00

Retribuzione annua concedibile riferita al congedo straordinario per assistenza di persone con *handicap* in situazione di gravità

Anno 2020	Euro
Retribuzione annua	48.738,00

Datori di lavoro tenuti alla presentazione della denuncia mensile unificata - ex Enpals

Lavoratori dello spettacolo

Lavoratori iscritti a forme pensionistiche obbligatorie dopo il 31.12.95

Anno 2020	Euro
Massimale annuo, oltre il quale si applica il contributo di solidarietà del 5% ripartito in egual misura tra datore di lavoro e lavoratore.	103.055,00
L'aliquota aggiuntiva (1% a carico del lavoratore) si applica, nel limite del massimale, sulla retribuzione eccedente euro:	47.379,00

Lavoratori già iscritti a forme pensionistiche obbligatorie al 31.12.95 - anno 2020

Fasce di retribuzione giornaliera		Massimale di retribuzione giornaliera imponibile Euro	Giorni di contribuzione accreditati
da Euro	a Euro		
751,01	1.502,00	751,00	1
1.502,01	3.755,00	1.502,00	2
3.755,01	6.008,00	2.253,00	3
6.008,01	8.261,00	3.004,00	4
8.261,01	10.514,00	3.755,00	5
10.514,01	13.518,00	4.506,00	6
13.518,01	16.522,00	5.257,00	7
16.522,01	In poi	6.008,00	8

Lavoro e previdenza

Il contributo di solidarietà del 5%, egualmente ripartito tra datore di lavoro e lavoratore, si applica sulla parte di retribuzione giornaliera che eccede il massimale relativo a ciascuna delle fasce riportate.

L'aliquota aggiuntiva 1% a carico del lavoratore si applica sulla parte di retribuzione giornaliera eccedente 152 euro e fino al massimale relativo a ciascuna delle fasce di retribuzione giornaliera.

Sportivi professionisti

Lavoratori iscritti a forme pensionistiche obbligatorie dopo il 31.12.95	
Anno 2020	Euro
Massimale annuo, oltre il quale si applica il contributo di solidarietà del 3,1% di cui 1% a carico del datore di lavoro e 2,1% a carico del lavoratore fino a 751.278 euro	103.055,00
L'aliquota aggiuntiva (1% a carico del lavoratore) si applica, nel limite del massimale, sulla retribuzione eccedente euro:	47.379,00

Lavoratori iscritti a forme pensionistiche obbligatorie al 31.12.95	
Anno 2020	Euro
Massimale di retribuzione giornaliera imponibile oltre il quale si applica il contributo di solidarietà del 3,1%, di cui 1% a carico del datore di lavoro e 2,1% a carico del lavoratore fino ad euro 2.408 giornalieri.	330,00
L'aliquota aggiuntiva (1% a carico del lavoratore) si applica, nel limite del massimale, sulla retribuzione giornaliera eccedente euro:	152,00

Aliquote 2020 per iscritti alla gestione separata

L'Inps, con circolare n. 12 del 3 febbraio 2020, ha comunicato aliquote contributive, aliquote di computo, massimale e minimale per l'anno 2020 per gli iscritti alla Gestione separata.

Contribuzione 2020 per la Gestione separata Inps e massimale di reddito

Aliquote degli iscritti alla Gestione Separata dal 1° gennaio 2020	
Liberi professionisti e collaboratori	Aliquota di versamento
Liberi professionisti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	25,72%
Collaboratori non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL	34,23%
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL	33,72%
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24,00%

Tali aliquote sono applicabili facendo riferimento ai redditi conseguiti dagli iscritti alla Gestione separata fino al raggiungimento del massimale di reddito, che per l'anno 2020, è pari a 103.055 euro.

Ripartizione dell'onere contributivo e modalità di versamento

La ripartizione dell'onere contributivo tra collaboratore e committente rimane fissata nella misura, rispettivamente, di 1/3 e 2/3.

Il versamento dei contributi deve essere eseguito, tramite modello F24 telematico, dal titolare del rapporto contributivo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione del compenso. Per i professionisti iscritti alla Gestione separata l'onere contributivo è tutto a carico dei soggetti stessi e il versamento dei contributi deve essere eseguito, tramite modello F24 telematico, alle scadenze fiscali previste per il pagamento delle imposte sui redditi (saldo 2019, primo acconto 2020 e secondo acconto 2020).

Compensi corrisposti ai collaboratori entro il 12 gennaio 2020

I compensi erogati ai collaboratori entro la data del 12 gennaio 2020 e riferiti a prestazioni effettuate entro il 31 dicembre 2019 sono da calcolare con le aliquote contributive in vigore nel 2019.

Minimale per l'accredito contributivo

Il minimale di reddito su cui è basato l'accredito dei contributi per l'anno 2020 è pari a € 15.953.

I valori contributivi 2020 per artigiani e commercianti

l'Inps con circolare n. 28 del 17 febbraio 2020, ha fornito i valori per il pagamento della contribuzione.

Per l'anno 2020 il reddito minimo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo Ivs dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali è pari a 15.953 euro.

La contribuzione dovuta sul minimale deve essere calcolata in base alle seguenti aliquote:

Contribuzione Ivs sul minimale di reddito

- **Artigiani:** 24% per i titolari di qualsiasi età e per i collaboratori di età superiore a 21 anni (21,90% per i collaboratori di età non superiore a 21 anni);
- **Commercianti:** 24,09% per i titolari di qualsiasi età e per i collaboratori di età superiore a 21 anni (21,99% per i collaboratori di età non superiore a 21 anni).

Contributi Ivs sul reddito eccedente il minimale

Per i redditi superiori a 47.379 euro annui resta confermato l'aumento dell'aliquota di un punto percentuale. Le aliquote contributive, pertanto, risultano come segue:

Artigiani:

- 24% del reddito superiore a 15.953 euro e fino a 47.379 euro;
- 25% del reddito superiore a 47.379 euro e fino al massimale;
- per i collaboratori di età non superiore ai 21 anni le aliquote di cui sopra sono ridotte rispettivamente al 21,90% e al 22,90%.

Commercianti:

- 24,09% del reddito superiore a 15.953 euro e fino a 47.379 euro;
- 25,09% del reddito superiore a 47.379 euro e fino al massimale;
- per i collaboratori di età non superiore ai 21 anni, le aliquote di cui sopra sono ridotte rispettivamente al 21,99% e al 22,99%.

Per l'anno 2020, il massimale di reddito annuo entro il quale sono dovuti i contributi Ivs è pari a 78.965 euro per lavoratori con anzianità contributiva al 31 dicembre 1995, e a 103.055 euro per lavoratori privi di tale anzianità contributiva.

I contributi devono essere versati tramite i modelli di pagamento unificato F24, alle scadenze che seguono:

- 18 maggio 2020, 20 agosto 2020, 16 novembre 2020 e 16 febbraio 2021, per il versamento delle 4 rate dei contributi dovuti sul minimale di reddito;
- entro i termini previsti per il pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche in riferimento ai contributi dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale, a titolo di saldo 2019, primo acconto 2020 e secondo acconto 2020.

Si ricorda che dal 2013 l'Inps non invia più le comunicazioni con dati e importi per il pagamento: gli stessi devono essere prelevati dal sito Inps, Cassetto previdenziale, "Dati del mod. F24", da cui è possibile stampare il modello di versamento.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 9 del 29 gennaio 2020

Aziende interessate dai nuovi obblighi per appalti

L’Agenzia delle entrate, con la circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, ha fornito i primi chiarimenti in ordine al nuovo articolo 17-bis, D.Lgs. 241/1997, introdotto dal D.L. 26 ottobre 2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019, che dispone, per i sostituti d’imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, una serie di obblighi nel caso in cui affidino opere o servizi per un importo complessivo superiore a 200.000 euro a un’impresa, mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest’ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. In particolare, le imprese appaltatrici (o affidatarie o subappaltatrici) trasmettono copia delle deleghe di pagamento, distinte per singolo appalto, e un elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati nel mese precedente nell’esecuzione dell’opera o del servizio.

Introduzione

In sintesi, fatta salva la possibilità di disapplicare l’articolo 17-bis mediante certificazione di regolarità fiscale rilasciata dall’Agenzia delle entrate (articolo 17-bis, comma 5), i nuovi obblighi scattano se vengono affidate, mediante contratto di appalto o affidamenti vari, opere o servizi di importo annuo superiore a 200.000 euro a un’impresa.

Oltre a queste condizioni generali di innesco, i contratti di appalto o i rapporti negoziali, comunque denominati, devono essere caratterizzati, contestualmente, da:

- prevalente utilizzo di manodopera;
- prestazione svolta presso le sedi del committente;
- utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Senza entrare ulteriormente nel merito dei nuovi obblighi, che comprendono anche il divieto di compensazione, vediamo quali sono i soggetti che vi rientrano, e come devono essere verificati i parametri oggettivi da cui si determinano, partendo ovviamente dall’entrata in vigore.

L’articolo 4, comma 2, D.L. 124/2019, prevede che le nuove disposizioni si applichino a decorrere dal 1° gennaio 2020: già la risoluzione n. 108/E/2019 aveva chiarito che le nuove disposizioni si applicano anche ai contratti di appalto (e affini) stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020, purché vi sia un corrispettivo superiore a 200.000 euro di competenza 2020, tenendo conto che rientrano nell’obbligo le ritenute su emolumenti di competenza gennaio 2020 (che, come è noto, dovevano essere versate il 17 febbraio), con esclusione di emolumenti corrisposti a gennaio (entro il 12) di competenza 2019, in virtù del principio di cassa allargata.

Ambito di applicazione soggettivo ed entrata in vigore

L’articolo 17-bis si applica ai seguenti soggetti:

- enti e società indicati nell’articolo 73, comma 1, Tuir, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- società e associazioni indicate nell’articolo 5, Tuir, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali ai sensi dell’articolo 55, Tuir, o imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore residenti nel territorio dello Stato.

Sono, quindi, esclusi dall’ambito di applicazione dell’articolo 17-bis i soggetti residenti che non esercitano attività d’impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni, perché non rientrano tra i soggetti di cui all’articolo 23, comma 1, D.P.R. 600/1973.

Anche i condomini sono da escludersi dall'ambito di applicazione, perché non detengono in qualunque forma beni strumentali, in quanto non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale. Per le medesime ragioni, sono da escludersi dall'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis* gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, *trust*, etc.), limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Nell'ambito dei rapporti a catena (ad esempio, committente, appaltatore, subappaltatore), ciascun soggetto della catena che dovesse rivestire il ruolo di "committente" (tipicamente il committente nei confronti dell'appaltatore e del subappaltatore e l'appaltatore nei confronti del subappaltatore) rientrerà nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis*, in presenza dei presupposti di applicabilità oggettivi.

Tuttavia, al fine di evitare aggiramenti della soglia dei 200.000 euro, mediante il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più *sub*-affidamenti di importi inferiori, la soglia di 200.000 euro sarà verificata unicamente nel rapporto tra originario committente, anche se non rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis*, e affidatario.

Calcolo della soglia di 200.000 euro: verifica dell'importo

Per essere soggetti agli obblighi di cui all'articolo 17-*bis*, è necessario che l'affidamento preveda un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro. L'arco temporale da utilizzare è fisso, 1° gennaio-31 dicembre, definito dall'Agenzia delle entrate "anno solare".

Per il calcolo del raggiungimento di tale soglia, l'Agenzia delle entrate, fornisce i consueti esempi, dopo aver fissato le seguenti regole operative:

1. si considerano soltanto i mesi e non i giorni;
2. per i contratti sottoscritti dopo il 15 del mese, si farà riferimento al mese successivo per la decorrenza dei mesi e degli obblighi;
3. si fa riferimento a tutti i contratti in essere nell'anno tra le stesse parti;
4. in caso di durata pluriennale, o a cavallo d'anno, il calcolo della soglia avviene in base a un meccanismo *pro rata temporis*.

Si riportano alcuni degli esempi forniti dall'Agenzia delle entrate.

Esempio 1¹

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto di durata annuale con l'impresa B il 16 febbraio 2020, con scadenza 15 febbraio 2021, che prevede un prezzo di 300.000 euro al netto dell'Iva. In base al meccanismo del *pro rata temporis*, all'anno 2020 sono imputabili 250.000 euro ($300.000 * 10/12$) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti 50.000 euro; gli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° marzo 2020 e cesseranno il 15 febbraio 2021.

Esempio 2²

Si consideri il differente caso in cui il 1° luglio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 31 dicembre 2022, che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'Iva, e il 1° luglio 2021 sia stipulato un nuovo contratto, sempre con scadenza 31 dicembre 2022, che prevede un prezzo di 400.000 euro al netto dell'Iva (o, in alternativa, sia concordata una modifica contrattuale che prevede un prezzo aggiuntivo di 400.000 euro); in base al meccanismo del *pro rata temporis* la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° luglio 2021. Infatti, al 1° luglio 2020, in base al meccanismo del *pro rata temporis*, il prezzo è così ripartito: 40.000 euro sono imputabili all'anno 2020 ($200.000 * 6/30$), 80.000 euro sono imputabili all'anno 2021 ($200.000 * 12/30$) e 80.000 euro sono imputabili all'anno 2022 ($200.000 * 12/30$). In questo caso non risulta superata la soglia di 200.000 euro annui per tutti i 3 anni. Tuttavia, il 1° luglio 2021 occorre procedere al ricalcolo del *pro rata temporis*, senza però che si verifichi un effetto retroattivo. Per l'anno 2021 il prezzo complessivo su base annua dei 2 contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020, cui si aggiungeranno 133.333 euro ($400.000 * 6/18$) imputabili al 2021, relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Per l'anno 2022 il prezzo complessivo su base annua dei 2 contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2022, relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020, cui si aggiungeranno 266.667 euro ($400.000 * 12/18$) imputabili al 2022, relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Gli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° luglio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.

¹ Esempio 2 dell'Agenzia delle entrate.

² Esempio 5 dell'Agenzia delle entrate.

In presenza di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, contratti-quadro), si seguirà un criterio di cassa. In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento della soglia di 200.000 euro su base annua di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario e cesseranno alla scadenza dei contratti.

Contratti e affidamenti interessati

L'affidamento del compimento delle opere o servizi deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati.

Tenuto conto del contenuto letterale della disposizione normativa che fa riferimento ai "rapporti negoziali comunque denominati", ciò che assume esclusiva rilevanza ai fini dell'applicabilità dell'articolo 17-*bis*, comma 1, non è il *nomen iuris* attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ma l'effettivo ricorrere nei contratti comunque denominati del prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma (ad esempio, contratto di cessione dei beni con posa in opera).

Non rientrano nel campo di applicazione della disciplina in esame i contratti di somministrazione di lavoro stipulati ai sensi dell'articolo 30, D.Lgs. 81/2015 e le altre tipologie di contratti aventi ad oggetto la fornitura di manodopera posta in essere da soggetti espressamente autorizzati in base a leggi speciali (ad esempio, lavoratori temporanei portuali di cui alla L. 84/1994).

Il prevalente utilizzo di manodopera

Il prevalente utilizzo della manodopera, al pari degli ulteriori requisiti dell'impiego presso le sedi del committente e di beni strumentali ad esso riconducibili, va riferito a tutte le tipologie di contratti menzionati dall'articolo 17-*bis*, comma 1: appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati, rapporti negoziali comunque denominati.

Al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento:

- al numeratore: alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, stante l'espresso richiamo contenuto nell'articolo 17-*bis*, comma 1, agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973;
- al denominatore: al prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti).

La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%.

Per "manodopera" si deve intendere tutta la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali di cui all'articolo 17-*bis*, comma 1, obbligo che ricorrerà non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente o in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma anche nel caso in cui il lavoratore abbia un formale inquadramento lavorativo differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma nei fatti presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

Presso le sedi di attività del committente

Il prevalente utilizzo della manodopera deve avvenire presso le sedi di attività del committente (che può essere anche l'appaltatore, in caso di *sub* appalto).

Nel contesto della disposizione normativa in esame, le sedi di attività del committente coincidono con tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale.

Vi rientrano, tra le altre, la sede legale, le sedi operative, gli uffici di rappresentanza, i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola, i cantieri, le piattaforme e ogni altro luogo comunque riconducibile al committente, destinati allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale.

Utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma

Il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente deve altresì avvenire “*con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma*”.

I beni strumentali saranno ordinariamente macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali. La riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione.

Qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati necessari per l’esecuzione della specifica opera o servizio commissionati, l’occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l’utilizzo di beni strumentali del committente, non indispensabili per l’esecuzione dell’opera o del servizio, non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame.

Riferimenti normativi

Agenzia delle entrate, circolare n. 1/E 12 febbraio 2020

Appalti e Durf

L'articolo 17-bis, comma 5, esclude l'applicazione dell'intero articolo 17-bis qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, la sussistenza di determinati requisiti.

Introduzione

L'articolo 17-bis, comma 5, esclude l'applicazione dell'intero articolo 17-bis qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, la sussistenza dei seguenti requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute:

1. risultino in attività da almeno 3 anni;
2. siano in regola con gli obblighi dichiarativi;
3. abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
4. non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'Irap, alle ritenute e ai contributi previdenziali 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. Le predette disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Gli obblighi non trovano applicazione se le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici consegnano al committente la certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate, che attesta la sussistenza dei requisiti previsti (allegato A, provvedimento n. 54730/2020).

Con provvedimento n. 54730 del 6 febbraio 2020, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato lo schema di certificato di sussistenza dei requisiti previsti, che ha una validità di 4 mesi dalla data del rilascio ed è esente da imposta di bollo, così come dai tributi speciali. La sussistenza dei requisiti previsti è verificata sulla base delle risultanze del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria e sulla base dei dati trasmessi dagli agenti della riscossione (allegato B). Lo schema di certificato e gli eventuali aggiornamenti sono disponibili sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate. Con la corposa circolare n. 1/E/2020, a pochi giorni dalla prima scadenza di pagamento interessata, l'Agenzia delle entrate ha offerto i primi chiarimenti sul tema.

Disponibilità del certificato

Il certificato, con riferimento all'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza di cui all'articolo 17-bis, comma 2, è messo a disposizione dell'impresa o di un suo delegato:

- a partire dal 3° giorno lavorativo di ogni mese;
- presso un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell'impresa, salvo diverso atto organizzativo adottato dal Direttore provinciale (per i soggetti grandi contribuenti presso le Direzioni regionali).

L'impresa o un suo delegato può segnalare all'ufficio che ha emesso il certificato eventuali ulteriori dati che ritiene non considerati. L'ufficio verifica tali dati e richiede, laddove necessario, conferma delle informazioni relative ai carichi affidati agli agenti della riscossione che forniscono riscontro. Qualora ricorrano i presupposti, l'ufficio procede all'emissione di un nuovo certificato.

Obblighi e sanzioni

Si ricorda che, ogniqualvolta si rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis*, comma 1, e non ricorrano le cause di esonero, i committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, gli affidatari e i soggetti degli altri rapporti negoziali sono soggetti a 3 differenti obblighi, in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogarsi successivamente:

- divieto di compensazione;
- invio dati da parte degli affidatari e controlli da parte del committente;
- sospensione dei pagamenti da parte del committente.

In caso di inottemperanza agli obblighi previsti, il committente è tenuto al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione, esclusivamente nelle ipotesi in cui l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia commesso le richiamate violazioni, ivi compresa la violazione del divieto di compensazione, e le siano state irrogate le correlate sanzioni. Tale somma non è dovuta quando, nonostante il committente non abbia correttamente adempiuto agli obblighi, l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia correttamente assolto gli obblighi cui si fa riferimento, ovvero si sia avvalsa dell'istituto del ravvedimento operoso per sanare le violazioni commesse prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo. Restano, altresì, fuori dall'ambito di applicazione della stessa tutte le altre violazioni tributarie da parte dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice non espressamente menzionate (ad esempio, la violazione degli obblighi dichiarativi in qualità di sostituto d'imposta).

La sanzione rientra tra quelle amministrative non tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della L. 689/1981. Alla stessa, pertanto, non si applicano i principi del D.Lgs. 472/1997.

Nel caso in cui, nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali (salvo il divieto di compensazione e connesse eccezioni), senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista all'articolo 17-*bis*, comma 4, connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti, a condizione che sia fornita al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione prevista (deleghe di pagamento, elenco nominativo dei lavoratori, dettaglio ore di lavoro, ammontare retribuzione corrisposta, dettaglio delle ritenute fiscali).

Riferimenti normativi

Agenzia delle entrate, circolare n. 1/E 12 febbraio 2020

Tfr: coefficiente di gennaio 2020

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a gennaio 2020 è risultato pari a 102,7: a gennaio 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 0,271341

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2019	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2020	15 gennaio – 14 febbraio	102,7	0,195122	0,125	0,146341	0,271341

Equo canone di gennaio 2020

L'inflazione del mese di gennaio 2020 è stata pari a + 0,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,375% (zerovirgolatrecentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2020 rispetto a gennaio 2019 è risultata pari a 0,5% (zerovirgolacinque). 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 0,375% (zerovirgolatrecentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2020 rispetto a gennaio 2018 risulta pari a più 1,2% (unovirgoladue). Il 75% risulta pari a 0,9% (unovirgolanove).

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

Il pegno di quote di Srl si perfeziona solo con l'avvenuta iscrizione nel Registro Imprese

La Cassazione, con sentenza n. 31051/2019, ha affrontato il tema delle modalità di costituzione del pegno avente a oggetto quote di Srl, soffermandosi, in particolare, sull'individuazione del momento perfezionativo di tale forma di garanzia. La Suprema Corte ha ritenuto, in particolare, che la costituzione in pegno delle quote di Srl è soggetta all'articolo 2806, cod. civ., sicché tale ipotesi di pegno diviene efficace e opponibile solo in seguito all'avvenuta iscrizione del relativo atto nel Registro Imprese (non essendo a ciò sufficiente il mero deposito dell'atto), analogamente a quanto previsto per il trasferimento di quote. L'iscrizione si pone dunque come criterio generale di efficacia (e opponibilità) delle vicende *latu sensu* "circolatorie" delle quote di Srl.

Il caso

La pronuncia trae origine dall'istanza con cui Alfa Spa chiedeva di insinuarsi al passivo del fallimento di Beta Spa, in qualità di creditore garantito.

L'istante motivava la propria richiesta sulla base del fatto che Beta Spa, quando era ancora *in bonis*, si era resa terza datrice di pegni su quote di diverse Srl (tutte controllate dalla stessa Spa), a garanzia di un debito di una di esse (anch'essa poi oggetto di procedura concorsuale).

In prima istanza, il giudice delegato del Tribunale di Reggio Emilia accoglieva l'eccezione revocatoria presentata dalla curatela fallimentare e respingeva la domanda di Alfa Spa, rilevando l'inefficacia della garanzia pignorizia ex articoli 64 e 67, comma 2, L.F.

L'istante proponeva, quindi, opposizione ai sensi dell'articolo 98 e ss., L.F., la quale, tuttavia, veniva nuovamente rigettata con identica argomentazione.

Il Tribunale rilevava, in particolare, che la garanzia pignorizia, nel caso concreto, doveva considerarsi atto a titolo gratuito e, quindi, liberamente revocabile, non essendovi prova di una qualsiasi utilità economica significativa¹ per la debitrice o per la terza datrice di pegno.

Anche a ritenersi la garanzia pignorizia un atto a titolo oneroso e "normale", non sarebbe comunque sfuggita a revocatoria: la costituzione dei pegni era, infatti, avvenuta con la sottoscrizione di 7 distinte scritture private autenticate e poi registrate, la cui iscrizione nel Registro Imprese era avvenuta entro i 6 mesi antecedenti l'iscrizione della domanda di concordato preventivo. Alfa Spa doveva, quindi, ritenersi pienamente consapevole dello stato di insolvenza² in cui versava la debitrice e la società datrice dei pegni su quote.

La vicenda approdava, quindi, all'attenzione della Cassazione.

I motivi di ricorso

Avverso questo provvedimento, Alfa Spa ricorre in Cassazione, svolgendo 8 motivi di ricorso, ai quali resiste con controricorso il fallimento di Beta Spa.

Ai fini del tema oggetto del presente scritto, sono rilevanti il secondo e il terzo motivo di ricorso, i quali sono posti a censura della decisione del Tribunale di Reggio Emilia in ordine alla sussistenza (ritenuta erronea dal ricorrente) dei presupposti per revocatoria ex articolo 67, comma 2, L.F. degli atti costitutivi di pegno. Entrambi i motivi, esaminati congiuntamente dalla Cassazione,

¹ "Fermato l'assunto che, per accertare la natura gratuita o onerosa della garanzia prestata dal terzo, occorre considerare il "complessivo rapporto trilaterale creditore - debitore - terzo", il decreto ha osservato che, nella specie, non emergeva un'"utilità economica significativa", né per la debitrice Gamma Srl, né per la datrice Alfa Spa: non vi è stata alcuna effettiva riduzione del debito di Gamma Srl nei confronti della creditrice; non è in alcun modo provato che le scadenze delle obbligazioni, diversamente modulate in virtù delle 2 scritture private del 1° giugno 2012, abbiano generato un vantaggio economicamente non irrisorio per Alfa Spa o anche solo per la controllata Gamma Srl".

² Circostanza peraltro resa effettiva anche dalla pendenza di un ricorso prefallimentare e dalla conoscenza della pendenza di un accordo di ristrutturazione del debito con il ceto bancario.

hanno infatti riguardo alle modalità costitutive del diritto di pegno su quote di Srl e al momento in cui si realizza la piena efficacia e opponibilità della garanzia pignorizia.

Il secondo motivo, in particolare, denuncia la violazione degli articoli 2352, 2471-bis, 2469, 2470, 2787 e 2806, cod. civ..

La difesa del ricorrente assume, infatti, che le norme di riferimento in tema di pegno su quote di Srl sono da individuarsi nel combinato disposto di cui agli articoli 2787, comma 3 e articolo 2704, cod. civ., per cui l'efficacia e opponibilità *erga omnes* della particolare ipotesi di pegno in discorso necessiterebbe del solo requisito della costituzione per scrittura privata autenticata notarile (forma di per sé volta a rendere certa la provenienza delle dichiarazioni negoziali e il tempo in cui le stesse sono rilasciate innanzi al pubblico ufficiale).

L'opponibilità della garanzia ai terzi (e, in particolare, al fallimento di Beta Spa) non dipenderebbe da formalità o adempimenti ulteriori (come, per esempio, l'iscrizione degli atti nel Registro Imprese, formalità ritenuta erroneamente necessaria dal giudice di prime cure)³.

Ancora, l'articolo 2352, cod. civ., relativo al pegno di azioni, non regola in modo alcuno le modalità di costituzione del pegno (ma soltanto i diritti e le facoltà che spettano alle parti del rapporto), mentre, in tema di pegno su quote di Srl, la disposizione dell'articolo 2471-bis, cod. civ., come di consueto, si limita a rinviare alla disciplina azionaria.

Gli articoli 2469 e 2470, cod. civ., poi, disciplinano unicamente le condizioni per l'efficacia e la pubblicità degli atti relativi al solo trasferimento di quote, senza nulla dire in punto di pegno o costituzione di diritti reali minori.

L'articolo 2806, cod. civ., infine, disciplinerebbe il pegno avente a oggetto diritti di privativa industriale e diritto di autore.

Con il terzo motivo, che riveste posizione subordinata al precedente, lamenta violazione dell'articolo 2470, cod. civ.: anche qualora si superasse il dubbio circa l'applicabilità dell'articolo 2470, cod. civ. al pegno di quote di Srl, sarebbe comunque esclusa la revocatoria fallimentare nella fattispecie concreta.

La norma dell'articolo 2470, cod. civ., infatti, prevede che il trasferimento delle quote sia efficace (nei confronti della società) dal momento del solo "deposito" del relativo atto presso il Registro Imprese e non dall'avvenuta iscrizione nel Registro Imprese dell'atto depositato. Sicché, data l'anteriorità del deposito rispetto ai confini temporali del "sospetto" fallimentare, le garanzie pignorizie sarebbero pienamente valide e opponibili al fallimento della datrice di pegno, nel cui passivo fallimentare, quindi, Alfa Spa avrebbe diritto a insinuarsi e con privilegio sul ricavato della vendita delle partecipazioni impegnate.

La decisione della Cassazione

La Suprema Corte, tuttavia, non ritiene fondati i motivi di ricorso dell'istante.

Il tema sollevato dal ricorrente, sotteso al secondo e al terzo motivo di ricorso, concerne il momento rilevante di efficacia degli atti di pegno (al fine di rendere tali atti opponibili *erga omnes*) e, quindi, riguarda, in via correlata, l'individuazione del corretto *iter* per tale costituzione.

Ciò posto, la Cassazione rileva che, sul piano giuridico-normativo, la costituzione del diritto di pegno trova la propria fonte non solo nell'articolo 2787, comma 3, cod. civ. (norma che richiede il solo requisito della scrittura privata autenticata da notaio).

Tale disposizione, infatti, è sì generale al pegno (indipendentemente dall'oggetto concretamente dato in garanzia), ma concerne la disciplina del solo profilo della prelazione.

Segnala correttamente il ricorrente che l'articolo 2471-bis, cod. civ., pur riguardando specificamente il pegno di quote di Srl, non fa cenno alle modalità costitutive e pubblicitarie del relativo diritto.

³ L'intento evidente della difesa di Alfa Spa è far retroagire l'efficacia e l'opponibilità del pegno sulle partecipazioni fin dalla sottoscrizione degli atti di pegno o dal momento della registrazione fiscale di tali atti (all'evidente scopo di uscire dal periodo di "sospetto" che ha importato l'iniziale rigetto dell'istanza di insinuazione al passivo). A tale posizione, avevano aderito Tribunale di Torino, 27 agosto 1992 e Tribunale di Isernia, 1° ottobre 2002.

Il Legislatore, agli articoli 2784 e ss., cod. civ., detta 3 diverse modalità generali di costituzione del pegno, che, ove non derogate espressamente per particolari diritti e beni, regolano compiutamente – e senza lasciare “vuoti normativi” – le diverse ipotesi di costituzione del diritto di garanzia in esame.

- In particolare, il pegno può avere a oggetto:
- beni mobili, prevista dall’articolo 2786 e ss., cod. civ.;
- crediti, prevista dall’articolo 2800 e ss., cod. civ.;
- diritti diversi dai crediti, prevista dall’articolo 2806, cod. civ..

Conseguentemente, qualora il bene oggetto di pegno non sia destinatario di una normativa *ad hoc*, per la determinazione delle relative modalità di costituzione occorrerà fare riferimento alla disciplina prevista per una di tali fattispecie normative: questo è, per l’appunto, il caso del pegno avente a oggetto quote di Srl.

Come noto, la Riforma del 2003 ha escluso che le quote di Srl possono essere formate da titoli azionari, conseguentemente la Corte, nella sentenza in commento, ritiene che le quote di Srl, non potendo essere suscettibili di possesso, non possono essere ricomprese *tout court* tra i beni mobili (e quindi esclude l’applicazione diretta delle disposizioni di cui agli articoli 2786, cod. civ.)⁴.

In positivo, le quote costituiscono la misura della “posizione contrattuale” dei soci nel contratto sociale: il che vale a escluderne la riconducibilità alla categoria dei titoli di credito⁵ (e l’inapplicabilità della normativa in tema di pegno su crediti)⁶.

Secondo la Cassazione, da quanto sopra, deriva che le modalità di costituzione del pegno sulle quote di Srl sono da individuarsi nella disposizione residuale di cui all’articolo 2806, cod. civ.⁷, secondo cui *“il pegno di diritti diversi dai crediti si costituisce nella forma rispettivamente richiesta per il trasferimento dei diritti stessi...”*.

A tal proposito, secondo la Corte, *“nessun dubbio può nutrirsi, poi, sul fatto che il rinvio effettuato dall’articolo 2806 alle “forme” volta a volta “richieste per il trasferimento del diritto” vada inteso con riguardo non all’efficacia inter partes di questo (nelle Srl basato sul semplice consenso: Cassazione n. 25626/2017), bensì alla sua efficacia nei confronti dei terzi: secondo quanto assicura (se non altro) il coordinamento sistematico di questa norma con quelle dell’articolo 2786, comma 1, da un lato, e dell’articolo 2800 (parte finale), cod. civ., dall’altro”*.

Ritenendosi applicabile, quindi, la disciplina di cui all’articolo 2470, cod. civ. (dettato per il “trasferimento” di partecipazioni), occorre ora individuare il momento di piena efficacia e opponibilità del pegno di quote di Srl, data la non univocità del dato letterale utilizzato dal Legislatore nei 4 commi che compongono tale norma.

A tal proposito, secondo la Suprema Corte non deve assegnarsi peso determinante al riferimento alla formalità del mero “deposito” presso il Registro Imprese - secondo quanto recita la lettera del primo comma della disposizione - per l’effettivo completamento della fattispecie traslativa dei diritti su quote di partecipazioni (ivi incluso il pegno, per quanto sopra detto): *“Sul piano testuale la disposizione del comma 1 - che è dettata per l’efficacia del trasferimento nei confronti della società risulta (ben più che controbilanciata) sul piano sistematico superata dalla norma dell’articolo 2470, comma 3, cod. civ., che in termini espressi fissa come criterio di risoluzione dei conflitti tra acquirenti di una medesima quota quello della preventiva iscrizione nel Registro Imprese.*

⁴ Storicamente la giurisprudenza ha, infatti, qualificato le quote di Srl come beni mobili immateriali, equiparabili ai beni mobili non iscritti in un pubblico registro ai sensi dell’articolo 812, cod. civ. (si veda Cassazione n. 7409/1986, n. 697/1997, n. 19161/2007, n. 36592/2007, n. 22361/2009, n. 20258/2014, n. 4593/2015, SS.UU. n. 4884/2019 e n. 6459/2019; Corte dei Conti Lazio, n. 2876 del 23 ottobre 2002; Tribunale di Trento, 14 gennaio 1997; Tribunale di Torino, 27 agosto 1992; Tribunale di Cagliari, 10 dicembre 1999; Tribunale di Roma, 30 maggio 2001; Tribunale di Roma, sezione III, 15 giugno 2015; Tribunale di Milano, sezione speciale in materia di imprese, 9 maggio 2017).

⁵ A eccezione dell’aspetto attinente agli utili che i soci abbiano già deciso di distribuire.

⁶ Esclude espressamente la riconducibilità delle quote di Srl ai diritti di credito (Cassazione n. 6957/2000); si veda anche CTR Lombardia – Como, 14 febbraio 2017; *contra* Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, 30 aprile 1991.

⁷ Il rilievo del ricorrente, per cui l’articolo 2806, cod. civ. disciplinerebbe solo il pegno avente a oggetto marchi, brevetti, diritti di autore e privative industriali, deriva, secondo la Corte, dall’adesione a una teoria ormai avita e sorpassata. Conforme alla Cassazione, si veda Tribunale di Genova, 6 aprile 2000.

Anche perché alla disposizione appena citata pure si aggiunge quella dell'articolo 2471, cod. civ. che non diversamente ferma l'esecuzione del pignoramento della quota all'avvenuta iscrizione nel registro delle imprese; nonché la norma dell'articolo 2472, cod. civ. ("nel caso di cessione della partecipazione, l'alienante è obbligato solidalmente con l'acquirente per il periodo di 3 anni decorrente dall'iscrizione del trasferimento nel Registro Imprese").

Depone a favore di tale interpretazione anche un dato storico: se si ritenesse decisivo il dato testuale del solo comma 1 dell'articolo 2470, cod. civ. (che testualmente richiede il solo "deposito"), ne risulterebbe inspiegabilmente rovesciata la sequenza procedimentale stabilita dalla disciplina anteriore alla introduzione del "libro soci" nella Srl, poiché l'efficacia del trasferimento nei confronti della società – qualora si ritenesse dipendere dal mero deposito dell'atto – precederebbe l'efficacia nei confronti dei terzi (per l'opponibilità ai quali è, invece, richiesta la realizzazione dell'intero iter pubblicitario e, quindi, con la compiuta iscrizione dell'atto nel Registro Imprese competente), con il rischio di ammettere a esercitare i diritti sociali connessi al diritto trasferito anche chi abbia acquistato tali diritti sulla base di un atto non iscrivibile nel Registro Imprese e di cui successivamente il conservatore rifiuti l'iscrizione (compromettendosi, così, gli interessi generali alla stabilità degli atti sociali e alla trasparenza nella circolazione dei capitali)⁸.

Conseguentemente, l'opponibilità dell'atto di trasferimento nei confronti di tutti i terzi (inclusa la società) si ottiene solo con il completamento dell'intero procedimento camerale. L'unica formalità rilevante non è, quindi, il deposito, da parte del notaio, dell'atto di trasferimento presso il Registro Imprese, ma occorre attendere la conclusione di tale iter pubblicitario e, quindi, occorre che il conservatore iscriva l'atto depositato nel Registro Imprese (ove ne ricorrano i presupposti).

In tal senso, l'iscrizione degli atti nel Registro Imprese si pone come requisito generale di efficacia (e di opponibilità) delle vicende (in senso ampio) circolatorie delle quote di Srl.

Ciò posto, la Suprema Corte enuncia il seguente principio di diritto: "la costituzione in pegno delle quote di Srl è soggetta al disposto della norma dell'articolo 2806, cod. civ., sicché il diritto di pegno risulta costituito con l'iscrizione del relativo atto nel Registro Imprese"⁹.

Alcune osservazioni

Il pegno, come diritto reale, rappresenta un importante strumento di garanzia, la cui notevole diffusione nella prassi economica è data anche dalla notevole eterogeneità e versatilità dei beni che ne possono costituire l'oggetto.

In generale, il principale effetto della garanzia pignorizia è la costituzione di un vincolo reale di garanzia sul bene impegnato, al quale consegue, in caso di inadempimento del debitore all'obbligazione principale garantita dal pegno, il diritto di procedere a esecuzione forzata (anche nei confronti di terzi acquirenti). In tal caso, il creditore pignorizio potrà – con preferenza rispetto agli altri creditori del debitore – ritenere il bene oggetto di pegno ovvero soddisfare il proprio credito sul ricavato della vendita del bene consegnatogli in pegno.

In tema di pegno di partecipazioni di società di capitali, si intersecano una serie di rapporti complessi, connotati da diversi interessi in conflitto tra loro, e precisamente il rapporto tra:

- socio-datore di pegno e creditore pignorizio (il cui rapporto è improntato alla conservazione del valore della partecipazione);
- titolari di diritti sulle partecipazioni e società (il cui rapporto è improntato alla prosecuzione e sviluppo dell'attività d'impresa – che, per definizione, è un'attività connotata dal "rischio imprenditoriale")¹⁰;

⁸ Così il testo della sentenza.

⁹ Conforme, in tema di efficacia del pignoramento di quote di Srl, Cassazione n. 20170/2017.

¹⁰ Deve ricordarsi che il pegno avente a oggetto quote o azioni attribuisce al creditore anche il diritto di ingerirsi in senso sostanziale nella vita della società partecipata, potendo costui, salvo patto contrario, partecipare alle relative assemblee (ordinarie e straordinarie) e ivi esprimere il voto per la partecipazione impegnata. Le indicazioni eventualmente fornite dal proprietario della quota, inoltre, non sono vincolanti per il creditore in sede di assemblea e, quindi, l'eventuale pregiudizio arrecato con il suo voto alle ragioni del proprietario può dare adito a un'azione risarcitoria, ma non importa l'invalidità della delibera assembleare adottata (si veda *ex multis*, Cassazione, n. 7614/1996 (in un caso di usufrutto su quote di Srl) "L'obbligo dell'usufruttuario di una quota di Srl di esercitare il diritto di voto senza compromettere la conservazione del valore economico della partecipazione rileva solo nei rapporti tra usufruttuario e socio, e quindi la sua eventuale violazione espone il

- titolari di diritti sulla partecipazione, società e terzi (in cui assurge primaria importanza la certezza e la trasparenza delle situazioni giuridiche relative alla quota sociale e all'esercizio dei diritti sociali relativi all'interno della compagine sociale).

Mentre l'esigenza *sub a*) è assicurata dall'attribuzione in capo al creditore pignoratizio di forti poteri di ingerenza (liberamente modulabili tra creditore e datore di pegno) nell'attività sociale, le esigenze *sub b*) e *c*) devono essere assicurate tramite una qualche forma di pubblicità.

L'articolo 2471-*bis*, cod. civ., tuttavia, si limita a prevedere che "la partecipazione [di Srl] può formare oggetto di pegno, usufrutto e sequestro" e che, quanto ai diritti e alle facoltà connessi, "salvo quanto disposto dal comma 3 dell'articolo che precede, si applicano le disposizioni dell'articolo 2352, cod. civ. [in tema di Spa]".

Quanto alle formalità pubblicitarie, il Legislatore non ha dettato alcuna espressa previsione normativa in tema di pegno. Come è noto¹¹, la pubblicità delle società commerciali è data dall'iscrizione degli atti nel Registro Imprese e, con particolare riferimento alla pubblicità relativa alla circolazione delle quote di Srl, la norma di riferimento è (quasi pacificamente¹²) individuata nell'articolo 2470, cod. civ..

Come sopra notato anche dalla Cassazione, il comma 1 della norma dispone che il trasferimento delle partecipazioni sociali ha effetto di fronte alla società dal momento del "deposito", presso il Registro Imprese, dell'atto di trasferimento del diritto sulle partecipazioni.

Come noto¹³, la Riforma del Diritto Societario ha attribuito alla pubblicità del Registro Imprese una generale¹⁴ efficacia dichiarativa, come si evince dall'articolo 2193, cod. civ. e, pertanto, gli atti societari, solo dall'iscrizione (fase che può seguire il deposito) nel Registro Imprese competente, divengono opponibili ai terzi senza che questi possano eccepire la propria ignoranza del loro compimento (c.d. efficacia positiva dell'iscrizione).

Come sopra accennato, fino all'abolizione del libro soci nel 2009, il comma 2 dell'articolo 2470, cod. civ.¹⁵, in tema di circolazione dei diritti su quote di Srl, relegava la pubblicità del Registro Imprese (riferendosi, per l'appunto, al mero "deposito") a mero presupposto – pur necessario – per l'iscrizione del cessionario dei diritti sulle partecipazioni nel c.d. "libro soci"¹⁶. Solo con tale ultimo adempimento "interno" da parte della società, l'atto di trasferimento delle quote assumeva piena efficacia e opponibilità verso la società e i terzi e solo allora il cessionario era legittimato all'esercizio dei diritti sociali acquistati.

Con l'eliminazione del libro dei soci, il deposito/iscrizione nel Registro Imprese è, ora, divenuto l'unica formalità pubblicitaria alla quale l'articolo 2470, cod. civ. connette l'opponibilità dell'atto

responsabile all'azione risarcitoria del socio leso, nonché al rischio di estinzione dell'usufrutto, ma non può riflettersi sulla validità del voto espresso in assemblea, né, di conseguenza, sulla validità della deliberazione che l'assemblea abbia adottato, anche se il voto dell'usufruttuario sia risultato determinante"). Cfr. sul punto, F. Colognato, "Il voto del creditore pignoratizio del socio fallito", in *Crisi e Risanamento* n. 15/2016, pag. 10 e ss..

¹¹ Per una panoramica in tema di pubblicità commerciale, cfr. V. Marocchio, F. Colognato, "Vendita di quote di Srl con riserva di proprietà e iscrizione nel Registro Imprese. Commento a Tribunale di Roma, decreto del 24 aprile 2019", in *Rivista delle operazioni straordinarie*, n. 8-9/2019, a cui si rinvia anche per la dottrina.

¹² Come detto, l'articolo 2470, cod. civ. disciplina le ipotesi di "trasferimento" delle quote. Se, in tale dizione, è pacifica l'inclusione di tutte le modalità di trasmissione della proprietà piena (permuta, donazione, *datio in solutum*), è discusso se possano esservi ricompresi gli atti che dispongono vincoli reali sulla quota (pegno, usufrutto, costituzione di fondi patrimoniali (lo ammette Comitato Triveneto dei Notai, orientamento civilistico n. 14), vincoli di destinazione e *trust* (lo ammette, Tribunale di Lucca, 24 aprile 2012)) e vincoli di origine obbligatoria (pignoramenti e sequestri, domanda di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre (lo ammette, Tribunale di Milano, 21 ottobre 2015)). Secondo una tesi, per il principio di tassatività delle iscrizioni nel Registro Imprese ex articolo 2188, cod. civ. e per il riferimento letterale degli articoli 2479 e 2479, cod. civ. al solo trasferimento delle quote, tutte le vicende che attribuiscono diritti di disposizione della quota senza modificarne la titolarità non potrebbero essere oggetto di tale pubblicità. Secondo la tesi maggioritaria, ogni provvedimento che ha a oggetto la circolazione di diritti su quote di Srl dovrebbe essere pubblicizzato nel Registro, analogamente a quanto avviene nei registri immobiliari per le vicende circolatorie dei beni immobili. Si veda, E. Civerra, "Sull'efficacia prenotativa dell'iscrizione delle vicende della quota sociale nel registro delle imprese ex articolo 2470 cod. civ.: problemi e soluzioni - il commento", in *Società*, 2015, V, pag. 571 e ss.; G. Zanarone, "Della Società a responsabilità limitata: Sub articolo 2470: Efficacia e pubblicità", in *Il Codice Civile Commentario Schlesinger*, Milano, 2010, tomo I, pag. 638 e ss.; R. Ranucci, "Registro delle imprese: inefficacia prenotativa e principio di tipicità delle iscrizioni - il commento", in *Società*, 2018, 5, pag. 566 e ss.; V. Donativi, "L'iscrivibilità degli atti tra i "principi" di tipicità e completezza", in I. Demuro, C. Ibba, "Il registro delle imprese a vent'anni dalla sua attuazione", Torino, 2017, pag. 60 e ss..

¹³ Per un'analisi sulla natura di tale efficacia, si veda G. Zanarone, *ult. op. cit.*, pag. 600 e ss.; V. Marocchio, F. Colognato, *ult. op. cit.*

¹⁴ Fatte salve disposizioni particolari di legge, in cui all'iscrizione è riconosciuta efficacia di pubblicità costitutiva oppure di pubblicità sanante. Sul punto, si veda *amplius* nota precedente.

¹⁵ Nella dizione riformulata dalla Riforma del 2003, ma in continuità con il testo previsto precedentemente dalla L. 310/1993.

¹⁶ Tenuto dagli amministratori presso la sede legale della società e nel quale venivano annotate tutte le vicende inerenti le quote.

di trasferimento nei confronti dei terzi (ivi inclusa la società),¹⁷ ma non è chiaro se l'efficacia derivi dal mero deposito della documentazione ovvero necessiti del compimento di fasi successive a tale deposito.

Il problema, da cui il caso affrontato dalla Cassazione, nasce dal fatto che, dall'abolizione del libro soci, non è stato mutato il riferimento che il comma 2 dell'articolo 2470, cod. civ. fa al "deposito" dell'atto di trasferimento delle quote presso il Registro Imprese, senza aggiungere "per l'iscrizione" nel medesimo Registro, come facevano prima della Riforma Societaria gli articoli 2479 e 2479-bis (in tema di trasferimento di quote) e come fanno a tutt'oggi lo stesso articolo 2470, cod. civ. al comma 3 (al fine di regolare il conflitto tra più acquirenti della medesima quota) e al comma 4 (per la dichiarazione di unipersonalità delle Srl e sue variazioni), e l'articolo 2556, cod. civ. (in tema di trasferimenti d'azienda).

Come rilevato dalla prevalente dottrina¹⁸, tuttavia, l'omissione deve intendersi involontaria, non solo perché non è dato rinvenire nei lavori preparatori alcuna traccia di una volontà riformatrice del sistema rispetto all'ordinamento anteriore alla vigenza del "libro soci", ma anche perché l'idea che quello richiesto dal suddetto comma 2 sia un mero deposito non destinato a sfociare nell'iscrizione (come quello del bilancio di cui all'articolo 2435, comma 1, richiamato per la Srl dall'articolo 2478-bis, cod. civ.) sembra confliggere con il tenore del successivo comma 3, laddove l'iscrizione nel Registro Imprese viene elevata a criterio per la soluzione del conflitto fra successivi acquirenti della medesima partecipazione (la quale non potrebbe rivestire tale ruolo se non risultasse prescritta dal Legislatore come conclusione necessaria del deposito).

La tesi qui esposta, alla quale la sentenza della Cassazione mostra di aderire, trova fondamento anche nella norma di cui all'articolo 2472, comma 1, cod. civ., secondo la quale *"nel caso di cessione della partecipazione l'alienante è obbligato solidalmente con l'acquirente, per il periodo di 3 anni dall'iscrizione del trasferimento nel Registro Imprese, per i versamenti ancora dovuti"*.

Alla luce anche della funzione di pubblicità e di garanzia che ha assunto il Registro Imprese con le riassunte riforme del 2003 e del 2009, il riferimento fatto dall'articolo 2470, cod. civ. al "deposito", quale condizione per l'opponibilità delle vicende circolatorie delle partecipazioni, deve essere inteso, in una logica di sistema (*rectius* del nuovo sistema societario), come effettuato in realtà al deposito seguito necessariamente dall'iscrizione nel Registro Imprese¹⁹.

A tal proposito, deve tenersi conto del fatto che, a voler conservare il significato letterale della norma, si finirebbe per creare un doppio regime pubblicitario (in totale assenza di una ragione giustificativa), in quanto il trasferimento di diritti sulle partecipazioni di Srl sarebbe opponibile:

- ai sensi dell'articolo 2470, comma 3, cod. civ., a tutti i terzi, a eccezione della società (comunque terza estranea al negozio di trasferimento), solo con l'avvenuta iscrizione nel Registro Imprese dell'atto depositato;
- alla sola società (sempre terza estranea al predetto negozio), fin dal mero deposito dell'atto di trasferimento, con ogni incertezza circa il buon fine del procedimento di iscrizione (con ogni rischio in ordine alla effettiva legittimazione del cessionario in ordine all'esercizio dei diritti sociali).

Conclusioni

Da quanto fin qui esposto, appare evidente che il trasferimento di diritti inerenti quote di Srl, per divenire opponibile nei confronti di tutti i terzi estranei al negozio medesimo (ivi incluso il particolare terzo che è la società le cui partecipazioni sono oggetto di trasferimento), si configura quale fattispecie complessa e a formazione progressiva, composta da 3 fasi consequenziali e necessarie.

¹⁷ Il Legislatore ha così inteso evitare un'inutile duplicazione di adempimenti e, al contempo, assicurare l'imparzialità dei soggetti (notaio autenticante e conservatore del Registro Imprese) preposti al compimento di tali formalità.

¹⁸ Cfr. *amplius* G. Zanarone, *ult. op. cit.*, pag. 618 e ss. e la dottrina ivi richiamata, specialmente in nota 58.

¹⁹ Si veda anche Unioncamere documento n. 2453 dell'11 febbraio 2009.

Se, infatti, il trasferimento *inter vivos* tra il socio-cedente e il terzo-cessionario ha piena validità ed efficacia ex articolo 1376, cod. civ. in forza del semplice consenso legittimamente manifestato, anche solo oralmente, (c.d. "consenso traslativo"), il negozio diviene efficace e opponibile nei confronti dei terzi solo allorché, ai sensi dell'articolo 2470, cod. civ.:

- il trasferimento sia stato stipulato per iscritto, con sottoscrizione autenticata da parte di un notaio;
- il notaio autenticante abbia depositato l'atto (e la documentazione richiesta dalla regolamentazione secondaria), presso il Registro Imprese nella cui circoscrizione si trova la sede legale della società partecipata;

il conservatore abbia provveduto all'iscrizione dell'atto depositato nel predetto Registro da parte del conservatore, ritenendone sussistenti tutti i presupposti di legge²⁰.

Riferimenti normativi

articoli 64, 67 e 98 L.F.

articoli 1376, 2352, 2435, 2469, 2470, 2471-*bis*, 2472, 2479, 2479-*bis*, 2556, 2704, 2784, 2786, 2787, 2787, 2800 e 2806, cod. civ.

Cassazione, sentenza n. 31051/2019

²⁰ Conformi, Tribunale di Bologna, 26 ottobre 1995; Tribunale di Bologna, 30 gennaio 1997 (in tema di acquisto *mortis causa*); Tribunale di Genova, 6 aprile 2000; Tribunale di Paola, 9 marzo 2002; Cassazione n. 10826/2014.

Riscossione dei tributi: le possibili difese del contribuente

Come noto, le somme che risultano dovute a seguito dei controlli e degli accertamenti effettuati dall'Amministrazione finanziaria, in caso di mancato pagamento nei termini di legge, vengono iscritte a ruolo, ossia un elenco, formato dall'ente impositore, dei debitori e delle somme da essi dovute.

Nello specifico, l'agente della riscossione provvede alla predisposizione e notifica delle cartelle, alla riscossione delle somme e al riversamento nelle casse dello Stato e degli altri enti impositori, nonché all'avvio dell'esecuzione forzata.

Obiettivo del presente contributo è proprio quello di analizzare le possibili difese del contribuente nella fase della riscossione, avendo particolare riguardo al provvedimento di sospensione e ai mezzi di tutela allo stesso offerti in caso di adozione di misure cautelari (fermo e ipoteca) o di riscossione, anche coattiva, dei tributi (cartella di pagamento, pignoramento).

Sospensione amministrativa e giudiziale

In via generale, l'immediata esecutività del provvedimento impositivo può essere evitata dal contribuente domandando all'ente impositore o, in caso di impugnazione, al giudice tributario la sospensione dell'atto stesso, atteso che la concessione di quest'ultima blocca ogni attività esecutiva o cautelare.

Sul punto, giova precisare che l'impugnazione di un atto non ne sospende automaticamente l'efficacia esecutiva, ma è necessario che l'istanza avanzata dal contribuente sia accolta; diversamente, egli è tenuto a versare quantomeno una parte delle somme richieste.

Trattasi, in quest'ultima ipotesi, della c.d. riscossione frazionata in pendenza di giudizio, che comporta la possibilità per il contribuente di versare, provvisoriamente, solo una parte delle imposte pretese, contestualmente alla proposizione del ricorso.

Ne deriva che il tributo, unitamente ai relativi interessi, deve essere pagato nei seguenti termini:

- a) per i 2/3 ovvero per l'ammontare risultante dalla sentenza della CTP, comunque non oltre i 2/3 dell'originaria pretesa;
- b) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della CTR.

Così delineata la normativa generale, giova evidenziare che sono previste 2 tipologie principali di sospensione, ossia quella giudiziale e quella amministrativa.

Quanto alla prima, il contribuente domanda la sospensione dell'atto impositivo direttamente al giudice, dovendo dimostrare in tal caso la sussistenza delle esigenze cautelari, ossia della verosimiglianza della pretesa (c.d. *fumus boni iuris*) e del danno grave e irreparabile (c.d. *periculum in mora*).

Nello specifico, la domanda cautelare può essere contenuta nel ricorso o presentata con atto separato, indicando i motivi su cui la stessa si fonda.

Pertanto, in casi di eccezionale urgenza, il presidente della Commissione dispone la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio; inoltre, in caso di mutamento delle circostanze, la Commissione può revocare o modificare il provvedimento cautelare anche prima della sentenza.

Sul piano degli effetti, si rileva che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato preclude ogni forma di riscossione.

Peraltro, in caso di sentenza di rigetto, anche parziale, del ricorso in primo grado, sarà iniziata la procedura di recupero dei 2/3 delle somme richieste con l'atto impositivo e delle relative sanzioni.

Quanto alla sospensione amministrativa, la relativa istanza, di natura stragiudiziale, deve essere presentata in carta libera, indirizzata all'ente che ha formato il ruolo e basarsi sull'avvenuta presentazione del ricorso contro il ruolo o l'accertamento esecutivo, nonché sull'insussistenza di un fondato pericolo per la riscossione.

In sostanza, la sospensione amministrativa della riscossione è un provvedimento discrezionale della Direzione provinciale/Direzione regionale, che deve verificare la sussistenza di 2 condizioni, ossia la pendenza del ricorso e l'insussistenza del pericolo per la riscossione.

Infine, l'accoglimento dell'istanza comporta la corresponsione degli interessi da sospensione sulle somme risultanti a seguito della sentenza del giudice tributario.

Sospensione legale della riscossione

La sospensione legale della riscossione, espressamente prevista dall'articolo 1, commi 537 e ss., L. 228/2012, può condurre all'annullamento automatico delle cartelle di pagamento e dei crediti affidati all'agente della riscossione, nell'ipotesi in cui si verta in materia di c.d. accertamenti esecutivi.

Nello specifico, gli agenti della riscossione sono tenuti a sospendere immediatamente ogni attività esecutiva e cautelare qualora venga dimostrato documentalmente che in relazione al credito sussista una delle seguenti circostanze:

- a) prescrizione o decadenza intervenute in data antecedente a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo;
- b) provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- c) sospensione amministrativa concessa dall'ente creditore;
- d) sospensione giudiziale;
- e) sentenza che abbia annullato in tutto o in parte il credito in un processo in cui l'agente della riscossione non ha preso parte;
- f) pagamento effettuato in data antecedente alla formazione del ruolo.

L'avvio del procedimento in esame avviene mediante la presentazione da parte del contribuente del modello di dichiarazione approvato dall'Agenzia delle entrate-Riscossione: più precisamente, il contribuente deve inviare l'autodichiarazione, a pena di decadenza, entro 60 giorni dalla notifica, da parte del concessionario della riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare ed esecutiva.

Sul punto, si segnala che, in aggiunta alla responsabilità penale, nel caso in cui la documentazione prodotta dal contribuente sia falsa, il debitore è punito con la sanzione dal 100% al 200% dell'ammontare delle somme dovute, con un minimo di 258 euro.

Ricorso contro cartella di pagamento

Come è noto, da quando riceve la cartella esattoriale, il contribuente ha 60 giorni di tempo per impugnarla: nello specifico, le relative contestazioni attengono solo a c.d. "vizi propri", ossia successivi alla notifica dell'atto di accertamento.

Inoltre, nell'ambito della categoria dei vizi propri, è possibile distinguere quelli di sostanza o di merito (ad esempio, l'avvenuto pagamento del debito, la sospensione del titolo a seguito di ricorso al giudice o il difetto di motivazione) da quelli di forma (ad esempio, la mancata indicazione del responsabile del procedimento o l'omessa notifica dell'atto prodromico).

Passando ad analizzare i vizi di sostanza della cartella esattoriale, si segnalano di seguito i principali:

- difetto di motivazione della cartella: sul punto si precisa che la cartella deve indicare le ragioni della pretesa, dovendo quindi necessariamente richiamare un determinato avviso di accertamento, gli estremi di un tributo non versato o, ancora, la motivazione, anche sintetica, della pretesa;
- estinzione del pagamento: può accadere che, nonostante il pagamento del debito da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria abbia proceduto a iscrivere a ruolo il tributo,

ipotesi in cui è sufficiente una semplice istanza in autotutela, al fine di annullare la cartella illegittima;

- sospensione del titolo: trattasi dell'ipotesi in cui il contribuente abbia presentato opposizione contro l'avviso di accertamento, ottenendo dal giudice la sospensione dell'efficacia esecutiva, sicché l'eventuale cartella di pagamento eventualmente emessa è illegittima e può essere pertanto impugnata, in quanto non dovuta;
- prescrizione del debito: come noto, ogni tributo prevede un determinato termine di prescrizione, per cui la cartella di pagamento eventualmente notificata dopo tali termini è illegittima e va impugnata dinanzi al giudice affinché provveda all'annullamento.

In tema di prescrizione, appare utile rammentare che con una recente pronuncia, specificatamente la sentenza n. 34447/2019, le SS.UU. della Corte di Cassazione sono state chiamate a stabilire quale fosse il giudice competente a decidere dell'eccezione di prescrizione in sede di fallimento.

Sul punto, i giudici di vertice, aderendo all'orientamento fornito dalla Corte Costituzionale nella pronuncia n. 114/2018, hanno affermato che la giurisdizione del giudice ordinario sussiste in tutte le controversie che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, ove invece non vi è spazio per la giurisdizione del giudice tributario ex articolo 2, D.Lgs. 546/1992.

In altri termini – ha proseguito la Suprema Corte – tra le altre situazioni che si collocano a valle della cartella di pagamento e in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva, rientrano anche le ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di sopravvenuta causa di estinzione dello stesso; al riguardo, è stato altresì precisato che la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, unico competente a giudicare dei fatti successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario.

Ciò posto, passando ora ai vizi di forma della cartella di pagamento, si rileva che essi sono quelli relativi alla formazione della stessa, che deve rispettare un contenuto minimo, secondo un modello prestabilito, in modo da consentire al contribuente di appuntare le relative difese.

In particolare, tra i principali vizi di forma, si annoverano:

- quelli relativi agli estremi del tributo; invero, la cartella deve indicare il codice fiscale del contribuente, la data in cui il ruolo è diventato esecutivo e l'anno di imposta a cui il tributo o la sanzione si riferisce, elementi necessari anche al fine di verificare se siano stati rispettati i termini di prescrizione e decadenza;
- quelli relativi alla notifica della cartella; infatti, la cartella deve essere notificata secondo i criteri prefissati dalla legge, ossia presso la residenza ovvero, in caso di irreperibilità, presso la dimora o il domicilio del contribuente; inoltre, secondo le recenti modifiche, le cartelle di pagamento vengono notificate a professionisti e imprese con posta elettronica certificata;
- mancata indicazione degli interessi; in via generale, la cartella deve altresì indicare i criteri di calcolo degli interessi, specificando per ogni annualità la relativa aliquota applicata, nonché il singolo importo;
- mancata notifica dell'atto prodromico; sul punto si rammenta che il procedimento di riscossione è considerato in modo unitario, come catena preordinata di atti, sicché l'illegittimità di uno solo di questi determina la nullità di tutti quelli successivi.

Ricorso contro intimazione di pagamento

Come noto, spirato il termine di 60 giorni per impugnare la cartella di pagamento, l'agente della riscossione, prima di avviare l'esecuzione forzata, deve notificare un nuovo sollecito, la c.d. intimazione di pagamento.

In tale ipotesi, tuttavia, non è più possibile contestare il merito della pretesa esattoriale, i conteggi fatti dall'ente titolare del credito, l'esistenza del debito o il presupposto dell'imposta.

Ne consegue che l'intimazione di pagamento può esse impugnata dinanzi al giudice tributario, entro 60 giorni dalla sua notifica, solo per "vizi propri", ossia nei casi in cui:

- a) manchi l'indicazione del responsabile del procedimento;
- b) non contenga gli estremi della cartella di pagamento a cui si riferisce;
- c) non sia mai stata notificata;
- d) sia stata emessa da un agente della riscossione di una zona territoriale differente dalla residenza fiscale del contribuente.

Ricorso contro il fermo

Caratteri generali

Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati è una misura cautelare che l'agente della riscossione può adottare qualora il contribuente o il coobbligato, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, non abbiano provveduto al versamento delle somme richieste.

Il fermo deve essere preceduto da una comunicazione con la quale l'agente della riscossione avvisa il debitore che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro l'ulteriore termine di 30 giorni, sarà eseguito il fermo senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari.

Nello specifico, possono essere sottoposti a fermo veicoli, autoscafi e aeromobili; tale iscrizione comporta il divieto di circolazione del veicolo e l'inopponibilità, nei confronti dell'agente della riscossione, degli atti dispositivi del bene.

Inoltre, il fermo è legittimo in presenza dei seguenti requisiti:

- a) il decorso di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento senza che il contribuente abbia provveduto al versamento di quanto richiesto;
- b) la previa e regolare notifica della cartella di pagamento;
- c) la comunicazione preventiva circa l'intenzione di adottare il fermo;
- d) la presenza di una parte motivata;
- e) l'indicazione del responsabile del procedimento;
- f) la sottoscrizione del funzionario competente.

Da ultimo, si evidenzia che il fermo dei beni mobili registrati cessa di avere efficacia quando il contribuente versa le somme o nel caso in cui sia annullato dal giudice a seguito di impugnazione, o ancora se viene annullato il relativo atto "presupposto" dal giudice o dall'ente impositore.

La tutela giurisdizionale del contribuente

In linea generale, la disposizione del fermo può essere oggetto di impugnazione giudiziale.

In dettaglio, in virtù dell'autonomia degli atti impugnabili, ogni atto può essere impugnato per vizi propri; tuttavia, il contribuente ha la facoltà di impugnare, in sede di ricorso contro il fermo, anche l'atto "presupposto", nel caso in cui quest'ultimo non gli sia stato notificato.

Posto che il contribuente chiederà al giudice la condanna dell'agente della riscossione alla cancellazione del fermo, va tuttavia rilevato che inizialmente non era ben chiaro chi fosse il soggetto legittimato passivo nel relativo giudizio di opposizione.

Sul punto, sono intervenuti i giudici di legittimità con ordinanza n. 10854/2018, enunciando il seguente principio di diritto:

"anche in un'azione di contestazione del fermo amministrativo, nonostante essa integri un'ordinaria azione di accertamento negativo circa i presupposti per l'adozione di quella misura, legittimato passivo necessario è l'agente della riscossione; da un lato, perché esso ha dato corso, sia pure per ineludibile dovere istituzionale, all'iscrizione della misura e quindi causa alla necessità, per il preteso debitore, di azionare il giudizio; dall'altro lato, perché nei suoi confronti andrà pronunciata la condanna alla cancellazione; residuando la sua facoltà di chiamare in causa l'ente creditore quale presupposto per escludere, in via di rivalsa e quindi esclusivamente nei rapporti interni con quello, la propria istituzionale responsabilità".

Altra questione di rilievo su cui si è interrogata la giurisprudenza è se il preavviso di fermo, atto preordinato che assume il valore di comunicazione di iscrizione del fermo stesso, sia o meno un atto impugnabile.

Al riguardo, già con l'ordinanza n. 14831/2008 è stato statuito che:

"il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi del D.P.R. 602/1973, articolo 86, deve accertare quale sia la natura – tributaria o non tributaria – dei crediti posti a fondamento del provvedimento, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente, per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della translatio iudicii".

Allo stesso modo – hanno proseguito i giudici di vertice – deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Inoltre, il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti.

Tanto premesso, al fine di dirimere la controversia, la Suprema Corte è ritornata sulla nozione di preavviso di fermo, precisando che esso costituisce l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza di una procedura di fermo amministrativo.

Se così è, tale preavviso si colloca dunque all'interno di una sequenza procedimentale finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente.

In tale prospettiva, pertanto, il preavviso di fermo svolge una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale, e come tale avviso esso non può non essere un atto impugnabile.

Posto che a nulla rileva che il preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e che tale elencazione va interpretata in senso estensivo, i giudici di vertice hanno affermato il seguente principio di diritto: *"il preavviso di fermo amministrativo D.P.R. 602/1973, ex articolo 86, che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario in quanto atto funzionale, in una prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente e del principio di buon andamento della P.A., a portare a conoscenza del medesimo contribuente, destinatario del provvedimento di fermo, una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge ex articolo 100, c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva"* (Cassazione n. 9516/2018).

Ricorso contro l'ipoteca

Caratteri generali

In via generale, ai sensi dell'articolo 77, comma 1, D.P.R. 602/1973, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Inoltre, al successivo comma 2 della disposizione in esame, il Legislatore ha previsto un'ipotesi di ipoteca obbligatoria, che costituisce una condizione di procedibilità della successiva espropriazione.

In particolare, è previsto che:

- a) se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il 5% del valore dell'immobile da sottoporre a esecuzione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca;
- b) decorsi 6 mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, è possibile procedere all'espropriazione.

Tanto premesso, è opportuno rilevare che a far data dal 1° ottobre 2011, ossia dall'entrata in vigore dell'accertamento esecutivo, successivamente all'avviso di accertamento, in caso di inadempimento, si procede direttamente al pignoramento.

Da ultimo, si evidenzia che l'ipoteca perde di efficacia al ricorrere di determinate circostanze, tra le quali l'adempimento dell'obbligazione da parte del contribuente.

Inoltre, la cessazione degli effetti può altresì avvenire nelle seguenti ipotesi:

- a) annullamento dell'iscrizione da parte del giudice tributario;
- b) annullamento del ruolo o dell'avviso di accertamento;
- c) sospensione del ruolo o dell'accertamento.

Così delineati i tratti essenziali dell'istituto, occorre rammentare che, ai fini della legittimità dell'iscrizione ipotecaria, è necessaria la previa e rituale notifica della cartella di pagamento.

Inoltre, vi è l'obbligo di notificare la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria ex articolo 77, comma 2-bis, D.P.R. 602/1973, a mente del quale *"l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1"*.

Sul punto, la giurisprudenza, con plurime pronunce, ha chiarito che è nulla l'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente, proprio in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'Amministrazione finanziaria, ossia quello di attivare il c.d. contraddittorio endoprocedimentale, in quanto trattasi di provvedimenti che incidono negativamente sui diritti del contribuente.

In dettaglio, la Suprema Corte è ormai concorde nel ritenere che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente:

"sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente" (SS.UU. n. 19667/2014).

Le possibili difese del contribuente a seguito della comunicazione di iscrizione ipotecaria

In via generale, qualora l'ipoteca sia stata adottata in assenza dei requisiti stabiliti dalla legge, il contribuente, in sede di ricorso avverso la relativa comunicazione, può chiedere al giudice la condanna dell'agente della riscossione alla corresponsione di una somma di denaro.

Nello specifico, si tratterà di una ipotesi di risarcimento da fatto illecito, a condizione che sussistano i presupposti di cui all'articolo 2043, cod. civ. e, dunque, previa dimostrazione della colpa dell'agente della riscossione, nonché del nesso di causalità tra la sua condotta e il verificarsi dell'asserito danno.

Accanto a tale ipotesi, si ritiene che in caso di illegittima iscrizione ipotecaria, possano essere chiesti – unitamente al ricorso contro la relativa comunicazione – anche la condanna al risarcimento da "lite temeraria", nonché la condanna a una somma determinata secondo equità dal giudice.

Nel primo caso, si tratterebbe di applicare la responsabilità processuale aggravata, espressamente prevista dall'articolo 96, c.p.c., ai sensi del quale se risulta che la parte ha agito con mala fede o colpa grave, *"il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, con sentenza"*.

Quanto alla seconda ipotesi, è previsto che il giudice, "in ogni caso", quando condanna la parte alla rifusione delle spese processuali a norma dell'articolo 91, c.p.c., *"anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata"*.

Con riguardo alla facoltà di domandare la sospensione dell'esecuzione dell'atto, è stato osservato che essa concerne la comunicazione preventiva e non l'ipoteca vera e propria.

Sul punto, si è orientati nel ritenere che la sospensiva non può essere richiesta, in quanto tale iscrizione non ha efficacia esecutiva ma costitutiva, con la conseguenza che il diritto reale di garanzia viene a esistere solo con l'iscrizione dell'ipoteca nel pubblico registro e, dunque, una eventuale sospensione anticiperebbe la sentenza di merito.

Da ultimo, si segnalano gli eventuali vizi che il contribuente può eccepire contro la comunicazione di iscrizione ipotecaria:

- a) illegittimità dell'iscrizione per omessa notifica della cartella di pagamento; l'iscrizione di ipoteca, in quanto atto "successivo", presuppone la previa e rituale notifica della cartella di pagamento;
- b) illegittimità per omessa comunicazione preventiva; almeno 30 giorni prima dell'adozione, l'ipoteca deve essere preceduta da una comunicazione preventiva, sicché l'eventuale omissione determina la nullità dell'iscrizione;
- c) illegittimità dell'ipoteca iscritta per un valore superiore al doppio del credito; l'articolo 77, D.P.R. 602/1973 sancisce che l'ipoteca può essere iscritta per un valore pari al doppio del credito per cui si procede, sicché nell'ipotesi in cui l'iscrizione superasse tale valore, essa sarebbe illegittima, per la parte in eccesso;
- d) eccesso di potere; nell'ipotesi in cui l'importo per cui si procede sia sproporzionato rispetto all'iscrizione di ipoteca, essa può essere censurata per eccesso di potere;
- e) difetto di motivazione; l'ipoteca rientra tra gli atti impositivi, per cui la comunicazione di iscrizione deve essere motivata. Nello specifico, occorre l'identificazione dell'immobile su cui è iscritta, del suo valore, della rendita catastale e del tributo per cui si procede.

Ricorso in caso di esecuzione forzata

In via generale, l'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 49, D.P.R. 602/1973, procede, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, a espropriazione forzata, promuovendo altresì azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Sul punto, si precisa altresì che, secondo quanto disposto dall'articolo 483, c.p.c., l'adozione di tali strumenti di riscossione può essere cumulativa, in quanto non sussiste un limite al contemporaneo esercizio di azioni esecutive su tutti i beni, mobili, immobili e crediti del debitore.

L'esecuzione forzata si articola in 3 momenti: pignoramento, vendita e assegnazione del ricavato.

Tanto premesso, si rileva che una questione che ha da sempre animato il dibattito giurisprudenziale è sicuramente quella relativa al riparto di giurisdizione in tema di opposizione ad atti esecutivi, su cui hanno fatto chiarezza le Sezioni Unite, con sentenza n. 13913/2017, ove è stato statuito quanto segue: *"in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli articoli 2, comma 1 e 19, D.Lgs. 546/1992, dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973 e dell'articolo 617, c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario"*.

Sul tema, giova altresì evidenziare che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 114/2018, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 57, comma 1, lettera a), D.P.R. 602/1973 *"nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso... sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c."*.

Per quanto qui di interesse, ci si limita a rilevare che il giudice delle leggi ha chiarito come l'impossibilità per i contribuenti di opporsi al concessionario della riscossione, stabilito dalla predetta norma *"configge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'articolo 24, Costituzione e nei confronti della P.A. dall'articolo 113, Costituzione, dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva"*.

Ciò posto, alla luce del quadro normativo vigente, il contribuente potrà far valere le proprie difese innanzi al giudice competente, da individuarsi in funzione dei seguenti criteri:

- a) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere a esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (articolo 2, comma 1, D.Lgs. 546/1992 e articolo 9, comma 2, c.p.c.);
- b) le opposizioni all'esecuzione di cui all'articolo 615, c.p.c. concernenti la pignorabilità dei beni si

- propongono davanti al giudice ordinario (articolo 57, D.P.R. 602/1973 e articolo 9, comma 2, c.p.c.);
- c) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'articolo 617, c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario (articolo 57, D.P.R. 602/1973 e articolo 9, comma 2, c.p.c.);
 - d) le opposizioni di terzo all'esecuzione di cui all'articolo 619, c.p.c. si propongono al giudice ordinario (articolo 58, D.Lgs. 602/1973 e articolo 9, comma 2, c.p.c.);
 - e) le opposizioni agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), deduca di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo, si propongono davanti al giudice tributario (articoli 57 e 49, D.P.R. 602/1973 e articoli 2 e 19, D.Lgs. 546/1992);
 - f) le opposizioni all'esecuzione di cui all'articolo 615, c.p.c., concernenti il diritto dell'Amministrazione finanziaria a procedere all'azione esecutiva, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo, si propongono davanti al giudice ordinario nelle forme previste dal codice di procedura civile (articoli 57 e 49, D.P.R. 602/1973 e articolo 2, D.Lgs. 546/1992).

Riferimenti normativi

articolo 1, commi 537 e ss., L. 228/2012

articolo 2 e 19, D.Lgs. 546/1992

articolo 49, 57, 58, 77 e 79, D.P.R. 602/19

articolo 2043, cod. civ

articolo 9, 91, 96, 483, 615 e 617, c.p.c.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 14831/2008

Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 19667/2014

Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13913/2017

Corte di Cassazione, sentenza n. 9516/2018)

Corte di Cassazione, ordinanza n. 10854/2018

Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 34447/2019

Corte Costituzionale, con sentenza n. 114/2018

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