

B review



TeamSystem Business review

n. 07-08/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 283-284

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem

Healthy Workspace

Strumenti per affrontare in sicurezza la ripartenza post-Covid19

Attraverso il collegamento con dispositivi fissi e wearable mobili, **TeamSystem offre un KIT di applicazioni software e hardware (*)** integrato nelle piattaforme gestionali, per affrontare in sicurezza la **ripartenza post-Covid19**:

- Gestione dei controlli in fase di accesso con misurazione della temperatura
- Adozione, controllo e verifica dei DPI e degli strumenti di distanziamento sociale
- Questionari automatizzati di tracciamento per dipendenti e visitatori
- Monitoraggio puntuale dell'applicazione delle regole attraverso dashboard, KPI e sistemi di alert

Tutto secondo quanto previsto dal “Protocollo condiviso di regolazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro” del 24 aprile 2020, **a garanzia della sicurezza delle persone e della continuità del business aziendale.**

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/teamsystem-hr-healthy-workspace

(*) ATTENZIONE: non si tratta di dispositivi medici e possono essere utilizzati al solo fine di valutare eventuali rischi connessi alla temperatura corporea. Non possono essere utilizzati a fini di diagnosi, prevenzione, controllo, terapia o attenuazione di una malattia

Lavoro e previdenza

| | |
|--|----|
| Procedure emersione lavoro sommerso | 2 |
| Il contributo a fondo perduto: l'articolo 25, D.L. 34/2020 | 7 |
| Stop a pignoramenti su stipendi e pensioni | 9 |
| Il divieto di licenziamento dopo il Decreto Rilancio | 10 |
| Assumere durante la Cassa Integrazione: possibilità e rischi | 14 |
| Sospensione dei versamenti contributi derivanti dai ccnl applicati | 17 |
| Riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente | 19 |
| Tfr: coefficiente di maggio 2020 | 21 |

Economia e finanza

| | |
|----------------------------|----|
| Equo canone di maggio 2020 | 22 |
|----------------------------|----|

Fisco e tributi

| | |
|--|----|
| Accertamento con adesione. La non impugnabilità dell'atto: le eventuali diversità | 23 |
| Tra aumento di capitale e finanziamento soci: il ruolo della compensazione | 28 |
| Nuovi limiti all'uso del contante, obbligo di utilizzo del POS e credito di imposta sulle transazioni finanziarie | 33 |
| La cedolare secca per gli immobili commerciali alla prova del modello Redditi PF 2020 | 38 |
| Le criticità della <i>holding</i> estera | 46 |
| Termine di durata della società di capitali e diritto di recesso ad nutum del socio: la recente sentenza della Cassazione n. 4716/2020 | 53 |

Procedure emersione lavoro sommerso

Il Decreto Rilancio ha previsto la possibilità, in settori di attività specifici, di fare emergere rapporti di lavoro irregolari, con cittadini italiani e comunitari, oppure di regolarizzare la presenza sul territorio italiano di cittadini extracomunitari con la finalità di concludere un rapporto di lavoro subordinato.

Introduzione

Oltre alla possibilità, in settori di attività specifici, di fare emergere rapporti di lavoro irregolari, con cittadini italiani e comunitari, il citato D.L. 34/2020 consente ai cittadini stranieri presenti in Italia alla data dell'8 marzo 2020, con permesso di soggiorno scaduto dal 31 ottobre 2019, non rinnovato o convertito in altro titolo di soggiorno, di richiedere un permesso di soggiorno temporaneo, valido solo nel territorio nazionale, della durata di 6 mesi, convertibile per motivi di lavoro se nel termine della sua durata il cittadino esibisce un contratto di lavoro subordinato ovvero la documentazione comprovante lo svolgimento dell'attività lavorativa nei settori specifici:

- agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse;
- assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, anche non conviventi, affetti da patologie o *handicap* che ne limitino l'autosufficienza;
- lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare.

Le tre procedure

Le procedure ammissibili sono, in pratica, 3:

1. presentazione dell'istanza in favore di cittadini extracomunitari presso lo Sportello unico per l'immigrazione;
2. presentazione all'Inps dell'istanza in favore di cittadini italiani e UE;
3. presentazione dell'istanza del permesso di soggiorno temporaneo.

La procedura per regolarizzare gli extraUE

Condizione necessaria per gli extraUE

Come chiarito dal Ministero dell'interno, condizione necessaria perché si possa accedere alla procedura di emersione per i cittadini stranieri è che siano presenti sul territorio nazionale da una data anteriore all'8 marzo 2020, verificabile attraverso i rilievi fotodattiloscopici o la dichiarazione di presenza di cui alla L. 68/2007, ovvero qualora siano in possesso di una documentazione di data certa, proveniente da organismi pubblici.

Datori di lavoro interessati

Possono presentare istanza per concludere un contratto di lavoro subordinato con cittadini extraUE presenti sul territorio nazionale ovvero per dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare in corso:

- cittadini italiani;
- cittadini di uno Stato membro dell'UE;
- cittadini stranieri titolari di un permesso UE per soggiornanti di lungo periodo.

I suddetti soggetti dovranno, inoltre, possedere i seguenti requisiti reddituali:

- per il lavoro subordinato in agricoltura: reddito imponibile o fatturato, risultanti all'ultima dichiarazione dei redditi o dal bilancio di esercizio precedente, non inferiori a 30.000 euro annui;
- per il lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare o all'assistenza alla persona: reddito non inferiore a 20.000 euro se il nucleo familiare è composto da un solo percettore di reddito, non inferiore a 27.000 euro in caso di nucleo familiare, inteso come famiglia anagrafica, composto da più soggetti conviventi (il coniuge e i parenti entro il secondo grado possono concorrere alla determinazione del reddito anche se non conviventi).

La verifica dei requisiti reddituali sarà compito dell'Ispettorato e "non si applica al datore di lavoro affetto da patologie o disabilità che ne limitano l'autosufficienza, che presenta l'istanza per un lavoratore straniero addetto alla sua assistenza", il che, di fatto, significa che i limiti reddituali non si applicano a tali soggetti.

Come sottolineato dalla circolare del Ministero dell'interno, Dipartimento per le libertà civili e l'immigrazione, non è ammesso alla procedura il datore di lavoro che risulti condannato, negli ultimi 5 anni, anche con sentenza non definitiva, compresa quella adottata a seguito di applicazione della pena su richiesta, ai sensi dell'articolo 444, c.p.p., per:

- favoreggiamento dell'immigrazione clandestina verso l'Italia e dell'immigrazione clandestina dall'Italia verso altri Stati o per reati diretti al reclutamento di persone da destinare alla prostituzione o allo sfruttamento della prostituzione o di minori da impiegare in attività illecite, nonché per il reato di cui all'articolo 600, c.p.;
- intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro ai sensi dell'articolo 603-bis, c.p.;
- reati previsti dall'articolo 22, comma 12, D.Lgs. 286/1998.

Inoltre, saranno oggetto di rigetto le istanze presentate dal datore di lavoro che, a seguito di procedure di ingresso di cittadini stranieri per lavoro subordinato o di procedure di emersione dal lavoro irregolare di cittadini stranieri, non sottoscriva il contratto di soggiorno presso lo Sportello unico per l'immigrazione o non provveda alla successiva assunzione del lavoratore, salvo cause di forza maggiore non imputabili al medesimo datore di lavoro.

Lavoratori interessati

Come già anticipato, i datori di lavoro possono presentare istanza in favore di cittadini stranieri presenti sul territorio nazionale alla data dell'8 marzo 2020.

A tal fine i cittadini stranieri devono essere stati sottoposti a rilievi fotodattiloscopici prima dell'8 marzo 2020 o devono aver soggiornato in Italia prima della data suddetta, in forza della dichiarazione di presenza resa ai sensi della L. 68/2007, o documentando la propria presenza con attestazioni avente data certa rilasciate da organismi pubblici.

Ad ogni modo, i cittadini stranieri non devono aver lasciato il territorio nazionale dopo l'8 marzo 2020.

Non possono essere ammessi alla procedura i cittadini stranieri:

- nei confronti dei quali sia stato emesso un provvedimento di espulsione ai sensi dell'articolo 13, commi 1 e 2, lettera c), D.Lgs. 286/1998, e dell'articolo 3, D.L. 144/2005, convertito nella L. 155/2005, e successive modificazioni e integrazioni;
- che risultino segnalati, anche in base ad accordi o convenzioni internazionali in vigore per l'Italia, ai fini della non ammissione nel territorio dello Stato;
- che risultino condannati, anche con sentenza non definitiva, compresa quella pronunciata anche a seguito dell'applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'articolo 444, c.p.p., per uno dei reati previsti dall'articolo 380, c.p.p., o per delitti contro la libertà personale ovvero per reati inerenti gli stupefacenti, il favoreggiamento dell'immigrazione clandestina verso l'Italia e dell'emigrazione clandestina dall'Italia verso altri Stati o per reati diretti al reclutamento di persone da destinare alla prostituzione o allo sfruttamento della prostituzione o di minori da impiegare in attività illecite;
- che comunque siano considerati una minaccia per l'ordine pubblico e per la sicurezza dello Stato o di uno dei Paesi con i quali l'Italia abbia sottoscritto accordi per la soppressione dei controlli alle frontiere interne e la libera circolazione delle persone. Nella valutazione della pericolosità si tiene conto di eventuali condanne, anche con sentenza non definitiva, compresa quella pronunciata a seguito dell'applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'articolo 444, c.p.p., per uno dei reati previsti dall'articolo 381, c.p.p..

Il contributo forfettario

Le istanze da parte datoriale possono essere presentate previo pagamento del contributo forfetta-

rio pari a 500 euro per ciascun lavoratore dichiarato.

Sempre il datore di lavoro dovrà pagare un ulteriore contributo forfettario a titolo retributivo, contributivo e fiscale solo nel caso di dichiarazione di sussistenza del rapporto di lavoro prima della stipula del contratto di soggiorno, il cui importo e le modalità di versamento verranno stabiliti con D.I. dei Ministri del lavoro, economia, interno e politiche agricole, alimentari e forestali.

Il versamento di 500 euro dovrà essere effettuato utilizzando esclusivamente il modello di pagamento "F24" con il codice tributo "REDT". Le somme versate non saranno ripetibili sia nel caso in cui la procedura, per qualunque motivo, non vada a buon fine, sia nel caso in cui la domanda non venga successivamente presentata.

La presentazione della dichiarazione

Il Ministero dell'interno ha, in merito alle istanze, reso noto che le dichiarazioni potranno essere presentate dalle ore 7.00 alle ore 22.00 dal 1° giugno al 15 luglio 2020 (termine poi prorogato al 15 agosto 2020 dal D.L. 52/2020), previa registrazione sul sito <https://nullaostalavoro.dlci.interno.it>, seguendo le istruzioni di compilazione disponibili nelle pagine dei singoli moduli e presenti sul "Manuale dell'utilizzo del sistema", pubblicato sul medesimo sito.

Le domande saranno acquisite dallo Sportello unico per l'Immigrazione competente per il luogo dove si svolgerà l'attività lavorativa.

Non sono state fissate quote massime di ammissione, per cui non ha importanza la data di invio dell'istanza, purché sia fatta entro le ore 22:00 del 15 agosto 2020.

Il datore di lavoro dovrà, quindi, consegnare copia di tale dichiarazione al lavoratore per attestare l'avvenuta presentazione dell'istanza e consentirgli così non solo di soggiornare sul territorio nazionale, ma anche di svolgere regolarmente l'attività lavorativa.

Lo Sportello unico, dal canto suo, acquisirà i pareri:

- delle Questure sull'insussistenza di motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza e sulla presenza e data dei rilievi fotodattiloscopici del lavoratore. Nel caso in cui non risulti il fotosegnalamento, lo Sportello dovrà richiedere allo straniero la dichiarazione di presenza, resa ai sensi della L. 68/2007, o documentazione di data certa proveniente da organismi pubblici;
- dell'ITL in merito alla conformità del rapporto di lavoro alle categorie previste dal D.I. 27 maggio 2020, alla congruità del reddito o del fatturato del datore di lavoro, secondo i limiti fissati dal predetto Decreto, nonché in merito alle condizioni di lavoro applicate e ai requisiti necessari per i datori di lavoro persone giuridiche, avvalendosi delle CCIAA. L'Ispettorato verificherà, altresì, il requisito di cui all'articolo 103, comma 9, D.L. 34/2020, circa la conclusione delle eventuali pregresse procedure di assunzione di lavoratori stranieri. In tale ultimo caso, in presenza di un parere negativo, lo Sportello unico provvederà a invitare il datore di lavoro a produrre la documentazione attestante le cause di forza maggiore, non imputabili a sé stesso, che gli impedirono di sottoscrivere il contratto di soggiorno o di assumere il lavoratore.

Acquisiti i pareri favorevoli e l'eventuale documentazione integrativa, lo Sportello unico convocherà le parti per verificare la corrispondenza delle dichiarazioni rese sulla domanda telematica con quanto risultante dalla seguente documentazione che dovrà essere esibita:

1. documento di identità o equipollente del datore di lavoro e del lavoratore in corso di validità;
2. ricevuta di versamento del modello F24 relativo al pagamento del contributo forfettario di 500 euro;
3. ricevuta di versamento del contributo forfettario a titolo retributivo, contributivo e fiscale, se dovuto;
4. prova della presenza in Italia dello straniero documentata da attestazione di data antecedente all'8 marzo 2020, rilasciata da organismi pubblici intesi come soggetti pubblici, privati o municipalizzati, che istituzionalmente o per delega svolgono una funzione o un'attribuzione pubblica o un servizio pubblico;
5. certificazione della struttura sanitaria pubblica o del medico convenzionato Ssn, rilasciata in data antecedente all'inoltro della domanda, che attesti la limitazione dell'autosufficienza, nel

- caso in cui la dichiarazione riguardi l'attività di assistenza alla persona;
6. dichiarazione relativa al possesso dei requisiti reddituali;
 7. marca da bollo il cui codice identificativo sia stato inserito in domanda;
 8. ogni altra documentazione che lo Sportello unico ritenga necessario acquisire.

Il datore di lavoro e il lavoratore stipuleranno il contratto di soggiorno presso lo Sportello unico e al lavoratore verrà consegnato il modello da inviare alla Questura, per il tramite del servizio assicurato da Poste italiane Spa, ai fini della richiesta del permesso di soggiorno.

Con la sottoscrizione del contratto di soggiorno, il sistema informatico dello Sportello unico invierà direttamente al Ministero del lavoro la comunicazione obbligatoria generata dal sistema stesso.

La procedura per regolarizzare italiani e comunitari

Con circolare n. 68/2020, l'Inps ha reso noto che i datori di lavoro italiani, cittadini di uno Stato membro dell'Unione Europea, e cittadini stranieri in possesso di titolo di soggiorno di cui all'articolo 9, D.Lgs. 286/1998, possono presentare all'Istituto l'istanza per dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato irregolare con cittadini italiani o comunitari, esclusivamente in modalità telematica, tramite il servizio dedicato presente all'interno del portale alla pagina www.inps.it, a decorrere dal 1° giugno 2020 e sino al 15 agosto 2020.

Fermi restando i requisiti reddituali, che sono sempre gli stessi, i datori di lavoro interessati devono inoltrare l'istanza per la dichiarazione della sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare previo pagamento del contributo forfettario di 500 euro per ciascun lavoratore (si rammenta che non è ammessa restituzione delle somme versate a titolo di contributi forfettari in caso di inammissibilità, archiviazione o rigetto della dichiarazione di emersione, ovvero di mancata presentazione della stessa).

Anche in questo caso il datore di lavoro dovrà pagare un ulteriore contributo forfettario relativo alle somme dovute a titolo retributivo, contributivo e fiscale, la cui determinazione e le relative modalità di pagamento saranno stabilite con Decreto dei Ministri del lavoro, dell'economia, dell'interno e delle politiche agricole, alimentari e forestali.

La domanda deve contenere, a pena di inammissibilità:

- il settore di attività del datore di lavoro;
- codice fiscale, residenza, data e luogo di nascita ed estremi del documento di riconoscimento in corso di validità del datore di lavoro, se persona fisica, o del legale rappresentante dell'azienda, se persona giuridica;
- nome, cognome, codice fiscale, residenza e data e luogo di nascita, estremi del documento di riconoscimento in corso di validità del lavoratore italiano o comunitario;
- attestazione che il datore di lavoro è in possesso del requisito reddituale;
- dichiarazione che la retribuzione convenuta non è inferiore a quella prevista dal contratto collettivo di lavoro di riferimento;
- la durata del contratto di lavoro con data iniziale antecedente alla data di pubblicazione del D.L. 34/2020 e con data finale successiva alla data di presentazione dell'istanza di cui all'articolo 2, D.I. 27 maggio 2020, se rapporto di lavoro a tempo determinato, oppure con data iniziale precedente alla data di pubblicazione del D.L. 34/2020, nell'ipotesi di rapporto di lavoro a tempo indeterminato;
- l'importo della retribuzione convenuta;
- l'orario di lavoro convenuto e il luogo in cui viene effettuata la prestazione di lavoro.

In caso di accoglimento della domanda di emersione, i datori di lavoro dovranno effettuare gli adempimenti informativi e i versamenti contributivi relativi ai lavoratori interessati, secondo le indicazioni che saranno fornite con successiva circolare dall'Inps.

La procedura per ottenere il permesso di soggiorno temporaneo

Sempre dal 1° giugno al 15 agosto 2020 i cittadini stranieri in possesso di un permesso di soggiorno scaduto dal 31 ottobre 2019, non rinnovato o convertito in altro titolo di soggiorno, potranno

richiedere un permesso di soggiorno temporaneo, valido solo nel territorio nazionale, della durata di 6 mesi dalla data di presentazione dell'istanza.

Come chiarito dal Dipartimento della pubblica sicurezza del Ministero dell'interno, a tal fine, i cittadini stranieri interessati, oltre a risultare presenti sul territorio nazionale alla data dell'8 marzo 2020, senza che se ne siano allontanati dalla medesima data, dovranno comprovare di aver svolto attività lavorativa, in data antecedente al 31 ottobre 2019, nei settori espressamente previsti.

Nel periodo di validità del permesso di soggiorno temporaneo, lo straniero potrà, inoltre, chiederne la conversione in un permesso di soggiorno per motivi di lavoro, esibendo un contratto di lavoro subordinato, ovvero la documentazione retributiva e previdenziale comprovante lo svolgimento dell'attività lavorativa, nei citati settori di attività.

Nel caso di specie la richiesta di rilascio del permesso di soggiorno temporaneo deve essere presentata dal cittadino straniero al Questore della Provincia in cui dimora, esclusivamente per il tramite degli uffici postali dedicati, inoltrando l'apposito *kit* postale, compilato e sottoscritto a cura dell'interessato, contenente la documentazione necessaria.

L'istanza, corredata di copia del passaporto o altro documento equipollente ovvero dell'attestazione d'identità rilasciata dalla rappresentanza diplomatica del proprio Paese d'origine, dovrà altresì contenere la documentazione ritenuta idonea dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali a comprovare lo svolgimento dell'attività lavorativa, negli specifici settori di attività. Dovrà anche essere versato un contributo forfettario pari a 130 euro.

Il versamento di 130 euro dovrà essere effettuato utilizzando esclusivamente il modello di pagamento F24 con codice tributo "RECT", che sarà possibile reperire presso gli sportelli bancari e gli uffici postali o scaricare dal sito *internet* dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dell'interno.

All'atto del deposito dell'istanza presso lo sportello dell'ufficio postale, lo straniero riceverà la lettera di convocazione in Questura per il successivo fotosegnalamento e un'apposita ricevuta, che consentirà all'interessato di soggiornare legittimamente nel territorio dello Stato e di svolgere attività di lavoro subordinato, esclusivamente nei settori espressamente previsti dal citato D.M., fino a eventuale comunicazione dell'Autorità di pubblica sicurezza, nonché l'attraversamento delle frontiere esterne nazionali.

Spetterà all'Ispettorato verificare il pregresso svolgimento dell'attività lavorativa nei settori più volte citati e, alla conclusione della procedura, allo stesso sarà rilasciato un permesso di soggiorno temporaneo, valido solo nel territorio nazionale, in formato cartaceo, non rinnovabile, della durata di 6 mesi a partire dalla data di presentazione dell'istanza presso l'ufficio postale.

Entro il termine della durata del permesso di soggiorno temporaneo, lo straniero potrà depositare presso gli uffici postali dedicati apposita istanza per la conversione del titolo temporaneo in un permesso di soggiorno per motivi di lavoro subordinato, esibendo un contratto di lavoro subordinato, ovvero documentazione retributiva e previdenziale comprovante lo svolgimento dell'attività lavorativa nell'ambito degli specifici settori di attività.

Alla richiesta di conversione del titolo di soggiorno dovrà essere allegata l'attestazione rilasciata dall'ITL in relazione al luogo di svolgimento della prestazione lavorativa (le modalità di rilascio dell'attestazione verranno definite con apposita circolare, redatta a cura del Ministero del lavoro).

Riferimenti normativi

D.L. 34/2020

Il contributo a fondo perduto: l'articolo 25, D.L. 34/2020

Tra i molti provvedimenti tesi al ristoro del danno economico, alle attività produttive, prodotto dall'emergenza sanitaria Covid-19, il Legislatore ha introdotto l'erogazione una tantum di una somma a titolo di contributo a fondo perduto. Tale dazione è naturalmente legata a un'effettiva perdita di fatturato e graduata in funzione del volume d'affari del beneficiario.

Requisiti soggettivi di spettanza

I soggetti che potranno ottenere detta erogazione sono gli esercenti attività d'impresa, di lavoro autonomo e agricola, titolari di partita Iva, tra i quali ad esempio:

- imprese individuali, società di persone (Snc o Sas), società di capitale (Spa, Sapa, Srl);
- soggetti che producono reddito agrario;
- enti commerciali o stabili organizzazioni di soggetti di soggetti non residenti;
- lavoratori autonomi/associazioni professionali.

La norma, tuttavia, esclude i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza, necessaria alla richiesta del contributo, i contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste per autonomi e collaboratori iscritti alle Gestione separata o i lavoratori dello spettacolo (entrambi poiché beneficiari di altro tipo di indennità), i lavoratori dipendenti e i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Requisiti oggettivi di spettanza

La norma pone i seguenti requisiti oggettivi di base al fine di valutare la spettanza o meno dell'erogazione:

- ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata del decreto istitutivo del contributo, in genere l'anno 2019;
- ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Viene poi specificato che il contributo spetta, in ogni caso, quindi anche in assenza dei predetti requisiti:

- ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019;
- ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento pandemico, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni già colpiti da eventi calamitosi, i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.

L'ammontare del contributo

Una volta riscontrata la sussistenza di entrambi i requisiti (soggettivo e oggettivo), l'erogazione sarà calcolata tenendo conto di quanto disposto dalla norma, ossia in misura percentuale rispetto al calo del fatturato riscontrato, tra aprile 2019 e 2020, e in funzione di 3 distinte classi di contribuenti che variano in relazione ai propri ricavi su base annua.

Verrà, quindi, applicata la specifica percentuale, a seconda della classe di appartenenza, alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Queste le misure:

- 20% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto istitutivo, in genere il 2019;
- 15% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto istitu-

tivo, in genere il 2019;

- 10% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1.000.000 euro e fino a 5.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto istitutivo, in genere il 2019.

Viene specificato che l'ammontare del contributo a fondo perduto è in ogni caso riconosciuto, ai soggetti che ne abbiano i requisiti, per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il contributo erogato non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, così come non concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

La domanda per ricevere il contributo

I soggetti che ritengono di avere i necessari requisiti dovranno presentare un'istanza all'Agenzia delle entrate, esclusivamente in via telematica, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti definiti dalla norma. Il modello di domanda è stato definito, con relative istruzioni, da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate in data 10 giugno 2020. Nel modello, oltre all'indicazione puntuale dei requisiti soggettivi e oggettivi, è richiesta l'indicazione, in 2 distinte caselle, del valore complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2019 e aprile 2020. Sarà poi indicato anche il codice Iban per identificare il conto corrente sul quale il beneficiario chiede che venga accreditato l'importo a lui spettante, secondo il calcolo effettuato dall'Agenzia delle entrate.

Vi è, infine, una casella necessaria per il caso in cui il contribuente, una volta presentata l'istanza, intenda ritirarla poiché ritiene, dopo più attenta analisi, di non dover beneficiare dell'erogazione.

Nel modello è anche prevista, per i casi in cui il contributo superi la soglia di 150.000 euro, la redazione di una specifica autocertificazione antimafia.

La presentazione dell'istanza potrà avvenire tra il 15 giugno e il 13 agosto 2020.

L'erogazione del contributo e i successivi controlli

Dopo aver lavorato l'istanza, l'Agenzia delle entrate provvederà all'erogazione del contributo a fondo perduto mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.

Sarà compito dell'Agenzia delle entrate effettuare successivamente i dovuti controlli circa la spettanza del contributo, utilizzando tutti le evidenze presenti nella propria banca dati.

La norma stabilisce che, in caso di non spettanza dell'erogazione, per mancanza dei requisiti dichiarati o per motivi legati al mancato superamento della verifica antimafia, sarà erogata la sanzione amministrativa dal 100 al 200% della misura del contributo stesso e richiedendo i relativi interessi. Sono previste, inoltre, sanzioni di tipo penale per i casi di non spettanza.

La notifica dell'atto di recupero dovrà avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'erogazione. Il beneficiario sarà tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e ad esibirli all'eventuale richiesta operata da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Al momento restano aperte alcune questioni, riguardanti particolari situazioni soggettive: ad esempio, circa il concetto di inizio attività, per le imprese nate nel corso del 2019; in relazione alla situazione d'impresa in crisi a fine anno 2019, che potrebbe ritenersi esclusa dal contributo, così come definitiva dalla normativa UE. In tali situazioni appare opportuno attendere i dovuti chiarimenti.

Riferimenti normativi

D.L. 34/2020

Stop a pignoramenti su stipendi e pensioni

Il Decreto Rilancio ha, tra l'altro, introdotto nuove misure a favore dei contribuenti in materia di riscossione e l'Agente delle entrate-Riscossione ha pubblicato sul proprio sito le risposte alle domande più frequenti (faq) sul tema.

Introduzione

La norma, in particolare, prevede la sospensione fino al 31 agosto dei termini per i versamenti derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'agente della riscossione, nonché per la notifica di nuove cartelle, delle procedure e degli altri atti di riscossione. Le rate 2020 della "Rottamazione-ter" e del "Saldo e stralcio", se non versate alle normali scadenze, potranno essere pagate entro il 10 dicembre 2020. È, inoltre, previsto lo stop dei pignoramenti di stipendi e pensioni già avviati e sono state introdotte regole più soft per le rateizzazioni.

Stop ai pignoramenti già avviati

Dal 19 maggio al 31 agosto 2020 sono sospesi gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi aventi ad oggetto stipendi e pensioni e altre indennità assimilate, effettuati dall'Agente della riscossione prima dell'entrata in vigore del Decreto Rilancio.

Pertanto, fino al 31 agosto prossimo, il datore di lavoro non deve effettuare le trattenute e deve rendere disponibili le somme al lavoratore/debitore.

Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima del periodo di sospensione e non sono rimborsabili le quote già versate all'Agente della riscossione prima del 19 maggio 2020.

Istruzioni Inps

Con il messaggio n. 2479/2020, l'Inps ha fornito le istruzioni per le prestazioni a sostegno del reddito.

Il beneficio della sospensione riguarda tutti i pignoramenti notificati all'Inps entro il 31 agosto 2020, anche quelli per i quali, anteriormente alla data di entrata in vigore del Decreto, fosse intervenuta l'ordinanza di assegnazione del giudice dell'esecuzione. Restano, invece, fermi gli accantonamenti effettuati prima della data di entrata in vigore del Decreto e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'Agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'Albo previsto dall'articolo 53, D.Lgs. 446/1997. Sono interessati dal beneficio esclusivamente i pignoramenti presso terzi a istanza dei soggetti di cui all'elenco allegato al messaggio. Il beneficio riguarda tutte le prestazioni a sostegno del reddito che l'Inps eroga in sostituzione della retribuzione o a seguito della cessazione del rapporto di lavoro quali, ad esempio, NASpI, DIS-COLL, disoccupazione agricola, anticipazione NASpI, Tfr del Fondo di garanzia, integrazioni salariali (Cigo, Cigs, Cigd, Cisoa, assegno ordinario, assegno di solidarietà), malattia e maternità.

Durante il periodo interessato dalla sospensione l'Inps non deve effettuare nuove trattenute o predisporre versamenti in favore dei creditori pignoratizi, posticipando tutte le relative attività allo scadere del trimestre, salvo modifiche in sede di conversione del Decreto. Eventuali accantonamenti che fossero stati effettuati dopo il 19 maggio 2020 devono essere resi nuovamente disponibili in favore dei soggetti pignorati.

Qualora, durante il periodo di sospensione, intervengano ordinanze di assegnazione, le Strutture territoriali saranno tenute a effettuare i versamenti riferiti agli accantonamenti effettuati antecedentemente all'obbligo di sospensione.

Al termine del periodo stabilito dalla norma, dovranno essere riattivati gli accantonamenti sospesi, secondo i limiti previsti dalle vigenti disposizioni, sulle mensilità ancora in corso di pagamento, ove presenti.

Riferimenti normativi

D.L. 34/2020

Il divieto di licenziamento dopo il Decreto Rilancio

Nell'attesa di un'ulteriore eventuale proroga del divieto di licenziamento, si procede con un'analisi del divieto in vigore fino al 17 agosto 2020, evidenziando le fattispecie coinvolte e quelle escluse, tenuto conto dei recenti chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro, con nota datata 24 maggio 2020

Introduzione

Al fine di limitare che la crisi del settore produttivo innescata dalla pandemia Covid-19 si riversasse rapidamente in licenziamenti, a partire con il D.L. 18/2020 si è proceduto, in abbinata alla creazione di specifici ammortizzatori sociali Covid-19, a fissare, inizialmente per 60 giorni con decorrenza 17 marzo in base all'articolo 46, D.L. 18/2020 e poi successivamente prorogato fino al 17 agosto a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 34/2020, un divieto di licenziamento che coinvolge sia i licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo, sia i licenziamenti collettivi.

Il divieto per i licenziamenti collettivi

Partendo dai licenziamenti collettivi, l'articolo 46, D.L. 18/2020 prevede, con decorrenza 17 marzo 2020 e fino al 17 agosto 2020, il divieto di avviare le procedure per licenziamenti collettivi di cui agli articoli 4, 5 e 24, della L. 223/1991.

Nel medesimo periodo sono sospese le procedure pendenti avviate successivamente alla data del 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro o di clausola del contratto d'appalto. Quest'ultima disposizione è funzionale a non ostacolare eventuali cambi appalto, disciplinati da clausole sociali, spesso presenti nella contrattazione collettiva, che impongono obblighi di riassunzione per il nuovo appaltatore del personale impiegato in precedenza: vietare il licenziamento di fatto avrebbe reso impossibile la successiva riassunzione. Ragionando al contrario, in caso di cessazione di appalto senza che vi siano obblighi di riassunzione, ovvero nel caso di clausole sociali che consentano una riassunzione solo parziale, torna ad essere effettivo il divieto.

Riepilogando, quindi, in materia di licenziamento collettivo:

1. vi è il divieto di avviare procedure dal 17 marzo al 17 agosto;
2. le procedure iniziate dopo il 23 febbraio e prima del 17 marzo sono sospese fino al 17 agosto;
3. le procedure iniziate fino al 23 febbraio non sono soggette alla sospensione e, pertanto, potevano essere concluse.

Il divieto di licenziamento individuale per gmo

Molto più complesso è definire l'ambito di applicazione del licenziamento per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966, a cui si accompagna la sospensione delle procedure di licenziamento presso l'ITL in corso di cui all'articolo 7, L. 604/1966.

Il licenziamento individuale per giustificato motivo oggettivo, così come prevede l'articolo 3, L. 604/1966, rappresenta la forma di recesso dal rapporto di lavoro, a iniziativa del datore di lavoro, causata "da ragioni inerenti all'attività produttiva, all'organizzazione del lavoro e al regolare funzionamento di essa".

Il gmo non ricomprende esclusivamente le esigenze produttive aziendali tali da richiedere la soppressione del posto di lavoro, ma anche situazioni riferibili al lavoratore (ad esempio, sopravvenuta inidoneità fisica del lavoratore alla prestazione lavorativa), non imputabili a titolo di inadempimento, che rendano impossibile, temporaneamente o definitivamente, la prestazione di lavoro.

Licenziamento per sopravvenuta inidoneità alla mansione

Proprio sulla fattispecie del licenziamento per sopravvenuta inidoneità alla mansione è recentemente intervenuto il Ministero del Lavoro, con nota datata 24 giugno 2020. Come anticipato, il divieto riguarda tutte le ipotesi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966: non solo quindi i licenziamenti per ragioni economiche o organizzative riferibili al datore di lavoro, ma anche quei licenziamenti, riguardanti la sfera giuridica del lavoratore, ma di natura oggettiva e non disciplinare.

In particolare, in tale ulteriore sottoinsieme rientrano tradizionalmente il licenziamento per perdita del titolo abilitativo (si pensi alla patente di guida per un autista o il porto d'armi per una guardia giurata) e il licenziamento per sopravvenuta inidoneità alla mansione. Quest'ultima fattispecie, essendo oramai pacifico che rientra nel gmo - in giurisprudenza esistono pochissimi precedenti in cui tale fattispecie è stata ritenuta una sorta di "giusta causa oggettiva" e relativi a ipotesi non ordinarie (nella Cassazione n. 7531/2010 si affrontava il caso di un pilota di aereo dichiarato definitivamente inidoneo al volo) - è soggetta pertanto al divieto in questione.

Come ricorda la nota del Ministero del Lavoro con il documento di prassi in commento, l'inidoneità sopravvenuta alla mansione impone al datore di lavoro la verifica in ordine alla possibilità di ricollocare il lavoratore in attività diverse riconducibili a mansioni equivalenti o inferiori, anche attraverso un adeguamento dell'organizzazione aziendale (cfr. Cassazione n. 27243/2018 e n. 13649/2019) e, pertanto, l'obbligo di *repechage* rende la fattispecie in esame del tutto assimilabile alle altre ipotesi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo. In un contesto caratterizzato da una profonda e quanto mai incerta crisi di tanti settori, il *repechage* sarebbe, fra l'altro, una verifica dagli esiti quasi scontati.

Stante, ad ogni modo, l'orientamento consolidato sulla questione, la qualificazione come gmo, a prescindere dal *repechage*, toglie spazio a eventuali dubbi di sottrarre tale ipotesi al divieto, soprattutto in quelle circostanze dove l'inidoneità alla mansione si accompagna a una impossibilità nella ricollocazione di quel lavoratore, a prescindere dalla crisi discendente dalla pandemia Covid-19, vuoi per la particolare attività svolta, vuoi per le residue capacità lavorative.

È poi evidente la differenza con il licenziamento per superamento del periodo di comportamento che, pur basandosi su una motivazione ontologicamente organizzativa, è disciplinato da una norma specifica del codice civile, l'articolo 2110, e, pertanto, lo si considera non soggetto all'articolo 3, L. 604/1966.

L'orientamento della giusta causa "oggettiva" rimane difficile da sostenere in relazione a sopravvenute inidoneità, soprattutto in un momento storico dove le valutazioni giuridiche potrebbero permearsi di un maggiore favore verso i lavoratori.

Licenziamento a seguito della perdita del titolo abilitativo

L'inidoneità alla mansione non esaurisce le ipotesi di licenziamento per gmo riguardanti la sfera del lavoratore: basti pensare alla complessa e variegata motivazione legata alla perdita di un titolo abilitativo, per ragioni esterne al corretto adempimento della prestazione, necessario per lo svolgimento delle proprie mansioni: si pensi alla patente per l'autista o il porto d'armi per una guardia giurata¹. Anche in tal caso, il licenziamento viene qualificato come giustificato motivo oggettivo, tanto che nella contrattazione collettiva (Trasporto, merci e logistica) sono previste forme di "repechage" anche al fine di circoscrivere le ipotesi in cui è possibile poter licenziare il lavoratore.

E se è giustificato motivo oggettivo, non può che ricadere nel divieto, anche se è evidente che nulla centra con la crisi connessa alla pandemia Covid-19.

Anzi, a ben guardare, l'applicazione del divieto in tali circostanze finisce per danneggiare ulte-

¹ Cassazione n. 29104/2019: nel rapporto di lavoro fra un istituto di vigilanza e la guardia giurata dipendente, il venir meno dei titoli abilitativi alle specifiche mansioni (decreto di nomina e/o licenza di porto d'armi) configura, ai sensi dell'articolo 120 del Ccnl dipendenti di istituti e imprese di vigilanza 2013-2015, un'ipotesi di impossibilità relativa della prestazione, che può comportare il recesso del datore ex articolo 1464, cod. civ. per mancato interesse alla prosecuzione, da configurarsi quale licenziamento per giustificato motivo oggettivo, richiedente il preventivo esperimento del procedimento di conciliazione di cui all'articolo 7, L. 604/1966, come novellato dall'articolo 1, comma 40, L. 92/2012.

riormente il datore di lavoro: ipotizziamo ad esempio la perdita del porto d'armi per una guardia giurata di un istituto di vigilanza privata, connessa con una impossibilità, anche temporanea di adibirlo ad altre mansioni stante la crisi che l'azienda sta vivendo. Questo lavoratore, in presenza del divieto di licenziamento, verrà collocato in cassa integrazione, per tutti i giorni della settimana, comportando così un più rapido esaurimento delle settimane concesse con la causale Covid-19 (ipotizziamo il caso, ricorrente, dove la cassa integrazione viene chiesta solo su un giorno settimanale per tutta l'azienda, tranne che per il lavoratore che non può più svolgere servizi di vigilanza, che impatterebbe più del resto dell'azienda nel consumare le settimane di cassa integrazione). Per questi motivi, in particolare perché la questione si ripresenta al termine del divieto, e viste le problematiche, anche di copertura finanziaria, delle casse integrazioni, sarebbe stato molto più saggio escludere tali fattispecie dal divieto di licenziamento, tenuto conto che i lavoratori avrebbero trovato come copertura previdenziale l'accesso alla NASpI, evitando così di utilizzare risorse e periodi di cassa integrazione, a svantaggio della collettività dei lavoratori.

Chiusura dell'attività

Un'ulteriore ipotesi di gmo che crea qualche grattacapo ai professionisti del lavoro riguarda l'ipotesi di cessazione dell'attività imprenditoriale: il divieto di licenziamento può impedire tale facoltà? Anche in questo caso, si tratta di un licenziamento per gmo e, pertanto, se operasse il divieto, di fatto verrebbe preclusa la legittima scelta di interrompere la propria attività imprenditoriale. In via prudenziale, tenuto conto della presenza di ammortizzatori speciali, è sicuramente consigliabile posticipare a fine divieto di licenziamento tale scelta.

Dirigenti e altre forme di licenziamento ad nutum

I dirigenti sono esclusi dall'ambito dell'articolo 3 della L. 604/66 e, pertanto, si ritiene che per tale categoria di lavoratori si possa procedere con il licenziamento individuale, tenuto conto della esclusione anche dagli ammortizzatori sociali.

Inoltre, si considera ammissibile e non soggetto al divieto il licenziamento ad nutum dei lavoratori domestici, non rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 3 della L. 604/66.

Ipotesi non rientranti nel divieto di licenziamento

Come detto, il divieto di licenziamento riguarda solo le ipotesi connesse con un giustificato motivo oggettivo: pertanto sono evidentemente escluse tutte le fattispecie di natura disciplinare. Inoltre, sono da escludersi dal divieto sia i licenziamenti per mancato superamento del periodo di prova, sia i licenziamenti al termine del periodo di apprendistato, ipotesi anch'esse escluse dall'articolo 3 della L. 604/66.

Violazione del divieto: le conseguenze

I licenziamenti collettivi o individuali per gmo effettuati nel periodo vietato sono affetti da nullità e, pertanto, una volta accertata, si procederà con la reintegrazione del lavoratore, a prescindere dalle dimensioni aziendali e dalla disciplina applicabile al lavoratore, a cui si aggiungerà il risarcimento economico commisurato alle retribuzioni perse a seguito del licenziamento.

Effettuato il licenziamento, l'accertamento della nullità deve essere disposto ovviamente da un giudice: pertanto, il lavoratore potrà accedere al trattamento per la disoccupazione (NASpI) e, come riporta il messaggio INPS n. 2261 del 1° giugno 2020, tale erogazione sarà effettuata da parte dell'INPS con riserva di ripetizione di quanto erogato nella ipotesi in cui il lavoratore medesimo, a seguito di contenzioso giudiziale o stragiudiziale, dovesse essere reintegrato nel posto di lavoro.

In tale ipotesi, pertanto, il lavoratore sarà tenuto a comunicare all'INPS, attraverso il modello NASpI-Com, l'esito del contenzioso medesimo ai fini della restituzione di quanto erogato e non dovuto per effetto del licenziamento illegittimo che ha dato luogo al pagamento dell'indennità di disoccupazione.

La revoca del licenziamento

Con il DL 34/2020 si è proceduto, inoltre, a introdurre la facoltà di revocare il licenziamento intervenuto nel periodo 23 febbraio – 17 marzo purché contestualmente il datore di lavoro faccia richiesta del trattamento di cassa integrazione salariale, di cui agli articoli da 19 a 22, D.L. 18/2020, a partire dalla data in cui ha efficacia il licenziamento. In tal caso, il rapporto di lavoro si intende ripristinato senza soluzione di continuità, senza oneri nè sanzioni per il datore di lavoro. È evidente che si tratta di un'ipotesi estremamente residuale e di poca utilità.

Riferimenti normativi

D.L. 34/2020

Assumere durante la Cassa Integrazione: possibilità e rischi

In determinati settori, la crisi legata alla pandemia Covid-19 pone le aziende in situazioni paradossali, dove, accanto alla necessità di accedere a una delle forme di integrazione salariale, si ha l'esigenza di utilizzare forme contrattuali flessibili: si pensi a un pubblico esercizio che, durante la settimana, vede ridotta la propria attività ai minimi termini per la riduzione dei pranzi di lavoro, ma che nel fine settimana ha bisogno di utilizzare prestazioni di lavoro a carattere intermittente.

I divieti di utilizzo dei contratti a termine durante l'accesso a integrazioni salariali

Oltre ai non pochi problemi legati all'accesso agli ammortizzatori sociali, la crisi collegata alla pandemia Covid-19 sta evidenziando ulteriori problematiche nella gestione dei rapporti di lavoro, in particolare nelle scelte e nelle politiche di assunzione per quelle aziende che, pur avendo attive riduzioni di orario, avrebbero la necessità di forza lavoro aggiuntiva in particolari periodi o per mansioni non presenti in organico.

Al momento, l'unico intervento "emergenziale" risale al D.L. 18/2020, articolo 19-*bis*, introdotto dalla Legge di conversione (L. 27/2020), dove si è prevista la possibilità di procedere, per i datori di lavoro che accedono agli ammortizzatori sociali Covid-19, e nel medesimo periodo, al rinnovo o alla proroga dei contratti a tempo determinato, anche a scopo di somministrazione, in deroga alle previsioni contenute di cui agli artt. 20, comma 1, lett. c, 21, comma 2 e 32, comma 1, lettera c, D.Lgs. 81/2015.

Le norme derogate, lasciando perdere l'articolo 21, comma 2, che riguarda lo stacco obbligatorio tra un contratto a termine e l'altro, disciplinano i divieti di utilizzo del contratto a termine e della somministrazione di lavoro presso unità produttive nelle quali sono operanti una sospensione del lavoro o una riduzione dell'orario in regime di cassa integrazione guadagni che interessano lavoratori adibiti alle mansioni cui si riferisce il contratto a tempo determinato (o di somministrazione). Nelle viscere del D.Lgs. 81/2015, è possibile rinvenire divieti anche in ordine al contratto intermittente (articolo 14).

I divieti richiamati apparentemente possono sembrare coincidenti, ma è necessario analizzare con attenzione tali disposizioni per valutare le specificità.

Per quanto riguarda il contratto a termine, l'articolo 20, comma 1 prevede la non ammissibilità "dell'apposizione di un termine alla durata di un contratto di lavoro subordinato"; per la somministrazione e il lavoro intermittente, viceversa, l'articolo 14 e l'articolo 32, al comma 1, stabiliscono un "divieto": dal tenore letterale delle disposizioni emerge quindi che per il lavoro a termine è previsto un divieto di sottoscrizione di nuovi contratti, ma non un divieto assoluto di utilizzo, mentre per somministrazione e lavoro intermittente si prevede un divieto "assoluto".

La differenza nella disciplina trova la sua ragione nel fatto che, se fosse stato previsto anche per il lavoro a termine un divieto di egual fattura rispetto a somministrazione e intermittente, i contratti a termine vigenti in concomitanza con una integrazione salariale, ma sottoscritti in un periodo precedente, sarebbero comunque risultati in contrasto con una norma imperativa e avrebbero costretto i datori di lavoro, per evitare la trasformazione a tempo indeterminato, all'interruzione del rapporto.

Per il lavoro intermittente e la somministrazione, diversa è stata la scelta del legislatore: non vi è più alcun riferimento al momento genetico del vincolo contrattuale, ma un divieto nudo e crudo che, pertanto, opera anche per contratti sottoscritti prima dell'accesso alla cassa integrazione.

A voler trovare una ragione alla differente regolamentazione, oltre alla considerazione che lavoro intermittente e somministrazione hanno un tasso di flessibilità maggiore che, in un'ottica legislativa di reazione e contenimento, è sfociato in una disciplina di maggior rigore, è evidente che il

lavoro intermittente, anche se il contratto è stato sottoscritto, può benissimo non materializzarsi in prestazioni di lavoro effettive e rimanere, senza particolari problemi (se non per il lavoratore, che si vede privato di una fonte di reddito), sospeso e inattivo, mentre per la somministrazione, tenuto conto che l'effettivo datore di lavoro è rappresentato dall'APL, il divieto riguarderebbe solo l'utilizzatore e non si riverbererebbe, in modo automatico, sul rapporto di lavoro.

Ad ogni modo, salvo la deroga sopra indicata per proroghe e rinnovi dei contratti a termine, non vi sono altre disposizioni specifiche per il contesto attuale.

Fra l'altro, la deroga introdotta per il contratto a termine, oltre ad avere il fiato corto – si riferisce solo a proroghe e rinnovi, non a nuovi contratti a termine – non brilla di certo per tecnica normativa e lucidità: è rubricata come norma di interpretazione autentica, ma il contenuto di certo non lo è (come se, travasando un litro di vino cartonato in una bottiglia di Amarone, magicamente si trasformasse nella ben più nobile bevanda: ma nel diritto del lavoro, come nell'enologia, non funziona così), si riferisce esclusivamente ai datori di lavoro che accedono agli ammortizzatori sociali Covid-19 e non deroga in alcun modo alle causali (per rinnovi ovvero proroghe superiori a 12 mesi), tanto che nell'ormai nota tecnica legislativa a strati, si è poi intervenuti con il D.L. 34/2020, ma solo per i contratti in essere al 23 febbraio e per proroghe o rinnovi fino al 30 agosto (e come chiarito dall'INL, con la nota 160 del 3 giugno 2020, tale data delimita la durata massima dei rinnovi o proroghe e non è solo il periodo di stipula) e, comunque, "per far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza epidemiologica da Covid-19".

Il divieto del lavoro intermittente nel settore Turismo e nei pubblici esercizi

Ricostruito il quadro normativo, ora si analizzano le problematiche che in tanti contesti del settore del turismo e dei pubblici esercizi si stanno manifestando. Come anticipato in premessa, in questa stagione irripetibile, tante aziende, pur essendo operanti riduzioni d'orario con integrazioni salariali, avrebbero la necessità di utilizzare prestazioni di lavoro intermittenti in momenti particolari della settimana.

Si pensi a questa situazione: bar con servizio cucina che, prima delle crisi pandemica, faceva una buona fetta del proprio fatturato con i pranzi di lavoro, ma oggi, grazie allo smart working e alle tante casse attive, è diventata al momento attività molto fievole; contestualmente, nel fine settimana, l'attività non ha contrazioni, non opera la cassa per quelle giornate ed anzi, si ha la necessità di avere la stessa forza lavoro pre Covid-19, dove ai dipendenti stabili si affiancavano i lavoratori intermittenti soprattutto per l'attività serale.

Precisiamo subito: per risolvere il dubbio in modo stabile servirebbe un intervento legislativo che prevedesse una deroga espressa al divieto, a meno che i contratti intermittenti abbiano mansioni diverse rispetto ai lavoratori sospesi.

La disciplina della cassa integrazione, anche nei rapporti con altri istituti o contratti del diritto del lavoro, trova le radici più nel settore industriale che nel terziario, dove, in particolare nel turismo, ogni giorno non è uguale all'altro.

Ad ogni modo, si potrebbe sostenere la legittimità del lavoro intermittente (fermo restando le condizioni oggettive o soggettive del lavoratore) innanzitutto solo se nel giorno della chiamata tutti i lavoratori "stabili" sono in servizio.

In secondo luogo, è opportuno evidenziare nella lettera di assunzione le specificità delle mansioni nel servizio notturno (una cosa è preparare pranzi e colazioni, altra è preparare cocktail et similia), ove esistenti.

In passato, ad esempio, la Cassazione aveva ritenuto che le mansioni del portiere notturno fossero distinte da quelle diurne, tanto che aveva considerato le indennità notturne come parte della retribuzione irriducibile e non mere indennità modali (orientamento poi superato dalla Cassazione n. 19465/2015 e dal nuovo testo dell'articolo 2103, cod. civ.): ma se da un punto di vista retributivo e di ius variandi il parametro è ora il livello di inquadramento (oltre ai fini della durata massima pari a 24 mesi, per successione, dei contratti a termine) ai fini del divieto durante le casse il termine mansioni può essere oggetto di una lettura molto più ristretta e circoscritta.

In ultimo è opportuno valutare la sottoscrizione di un part time (a tempo indeterminato non si deve confrontare con alcun divieto) per quei lavoratori intermittenti "fissi", le cui chiamate sono consolidate: forse era opportuno valutarlo a prescindere dalla crisi pandemica, ma oggi, a maggior ragione, renderebbe certo l'utilizzo di tali contratti.

In assenza di specificità delle mansioni dei lavoratori intermittente, è sicuramente rischioso procedere con l'utilizzo di tale contratto.

Il lavoro extra

Come ulteriore strumento si potrebbe pensare ad utilizzare il c.d. lavoro extra, i rapporti per l'esecuzione di servizi di breve durata nel settore del turismo e dei pubblici esercizi, non superiori a 3 giorni, nelle ipotesi individuate dalla contrattazione collettiva. La disciplina di riferimento è contenuta nel comma 2 dell'articolo 29, D.Lgs. 81/2015: a dir il vero si tratta esclusivamente di una regolamentazione in negativo, in quanto tale norma si occupa solo di specificare l'esclusione di tali contratti dal Capo III, D.Lgs. 81/2015, relativo ai contratti a termine.

Ma tanto basta per non essere soggetti al divieto previsto dall'articolo 20. E poi tra le ipotesi di utilizzo di tale forma di contratto a termine, nel CCNL Turismo, sono previste le prestazioni nei fine settimana. Sicuramente, rispetto al contratto intermittente, vi è qualche complicazione in più per un uso ricorrente, in quanto ogni servizio andrebbe a costituire un'assunzione distinta, ma da un punto di tenuta giuridica non vi sarebbero rischi.

Un ulteriore problema: ore supplementari

Nei casi sopra prospettati, si potrebbe verificare un'ulteriore ipotesi, e cioè che a una riduzione di orario durante la settimana si accompagni un aumento di ore nel fine settimana, nel rispetto della disciplina prevista dal D.Lgs. 66/2003. In questo caso, stante anche il fatto che il parametro di organizzazione dell'orario è settimanale, più che gestione di ore di straordinario e contemporaneamente l'integrazione salariale si dovrà rimodulare l'orario di lavoro e gestire solo le ore di effettiva riduzione, se vi sono, con la integrazione salariale.

Eventuali assunzioni a tempo indeterminato

Durante le integrazioni salariali si potrebbe porre l'esigenza di assumere con contratti a tempo indeterminato, anche a tempo parziale: in tali ipotesi di per sé non vi sono norme espresse che ne vietano l'ipotesi, ma prima di procedere è opportuno fare alcune valutazioni:

- se le mansioni sono le medesime (in via prudenziale si consiglia di considerare il livello di inquadramento contrattuale, perché determina l'ampiezza dello ius variandi unilaterale del datore di lavoro) del personale sospeso, è opportuno far rientrare dalla integrazione salariale;
- se le mansioni non sono rinvenibili all'interno dell'azienda, o per sostituire personale dimessosi, non vi sarebbe nessuna preclusione.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 81/2015

Sospensione dei versamenti contribuiti derivanti dai ccnl applicati

L / Inps, con messaggio n. 1946/2020, ha fornito chiarimenti in ordine al versamento di contributi derivanti da norme contrattuali previste dai Ccnl applicati, in presenza della sospensione degli obblighi contributivi stabilita in via legislativa a seguito dell'emergenza Covid-19 ante Decreto Rilancio.

Introduzione

Innanzitutto, l'Inps ricorda come la sospensione degli adempimenti contributivi riguardi esclusivamente la contribuzione previdenziale e assistenziale e non il versamento dei contributi contrattuali e che, sul piano formale, gli importi sospesi vanno esposti nella <DenunciaAziendale>, nella sezione <AltrePartiteACredito>, specificando l'opportuno e corretto codice di sospensione nell'elemento <CausaleACredito> e il relativo importo sospeso nell'elemento <SommeACredito>.

In particolare, vengono riportati 3 esempi di compilazione della denuncia aziendale, che, nell'attuale contesto normativo ed economico, assumono una loro tipizzazione.

Azienda con obblighi contributivi sospesi e versamento di contributi contrattuali

In tal caso, l'azienda non è tenuta a effettuare versamenti contributivi, che restano sospesi nei termini stabiliti dalle relative norme, ma effettua il versamento dei contributi contrattuali. Ai fini della compilazione della dichiarazione UniEmens, nell'elemento contribuzione sospesa l'azienda riporterà esclusivamente un importo pari al massimo a quello dei contributi dovuti e negli elementi <ContribAssistenzaContrattuale>, il codice di assistenza contrattuale riferito al Ccnl applicato e l'importo dei versamenti del mese. Nel relativo modello F24 risulterà l'eventuale importo dei contributi obbligatori non sospesi e quello dei contributi contrattuali. Pertanto, a titolo di esempio:

- contributi dovuti: € 10.000 (<TotaleADebito>);
- contributi sospesi: € 10.000 (<SommeACredito> con riferimento ai codici di sospensione);
- contributi contrattuali: € 100 (<ImportoContributo> con riferimento ai codici dei contributi contrattuali);
- versamento a mezzo F24: € 100;
- somme riversate dall'Inps ai destinatari previsti dai Ccnl: € 100.

Azienda con obblighi contributivi sospesi, conguaglio di somme anticipate per conto dell'Istituto e versamento dei contributi contrattuali

In tal caso, l'azienda non è tenuta a effettuare versamenti contributivi, che restano sospesi nei termini stabiliti dalle relative norme, opera il conguaglio di anticipazione delle somme pagate per conto dell'Inps (ad esempio, Cigo, assegno di solidarietà Fis, etc.) ed effettua il versamento dei contributi contrattuali.

Ai fini della compilazione della dichiarazione UniEmens, nell'elemento contribuzione sospesa l'azienda riporterà esclusivamente un importo pari al massimo a quello dei contributi dovuti, nelle somme a credito risulterà l'importo dei conguagli effettuati e negli elementi <ContribAssistenzaContrattuale>, il codice di assistenza contrattuale riferito al Ccnl applicato e l'importo dei versamenti del mese. Laddove l'importo dei conguagli effettuati sia superiore a quello dei contributi contrattuali, non risulterebbero obblighi di versamento. Pertanto, a titolo di esempio:

- contributi dovuti: € 10.000;
- contributi sospesi: € 10.000;
- conguaglio per anticipazioni datore di lavoro c/o Inps: € 2.000;
- contributi contrattuali: € 100;
- versamento a mezzo F24: non è necessario alcun versamento, in quanto la denuncia si chiude

con un credito a favore dell'azienda, pari a € 1.900 (somme a conguaglio - contributi contrattuali);

- somme riversate dall'Inps ai destinatari previsti dai Ccnl: € 100.

Azienda con obblighi contributivi sospesi e versamento di contributi contrattuali alla ripresa degli obblighi contributivi

In tal caso, l'azienda non è tenuta a effettuare versamenti contributivi, che restano sospesi nei termini stabiliti dalle relative norme, ed effettua il versamento dei contributi contrattuali solo alla ripresa degli obblighi contributivi.

Ai fini della compilazione della dichiarazione UniEmens dei mesi oggetto di sospensione contributiva, nell'elemento <ContribAssistenzaContrattuale> sarà indicato il codice di assistenza contrattuale riferito al Ccnl applicato, senza valorizzare alcun importo nel relativo campo; nell'elemento contribuzione sospesa si riporterà esclusivamente un importo pari al massimo a quello dei contributi dovuti. Nell'UniEmens in cui si riprendono gli obblighi contributivi, l'azienda continua a valorizzare, nell'elemento <CodAssociazione> dell'elemento <ContribAssistenzaContrattuale> (sezione Denuncia Aziendale), il codice di assistenza contrattuale riferito al Ccnl applicato e riporta nell'elemento <ImportoContributo> l'importo complessivo dei contributi contrattuali riferiti al mese corrente e ai mesi pregressi.

Pertanto, a titolo di esempio:

Competenza marzo 2020

- contributi dovuti: € 10.000;
- contributi sospesi: € 10.000;
- contributi contrattuali: € 00,00 (valorizzazione dell'elemento <CodAssociazione>);
- versamento a mezzo F24: non è necessario alcun versamento, in quanto la denuncia si chiude a saldo zero;
- somme riversate dall'Inps ai destinatari previsti dai Ccnl: € 0.

Competenza aprile 2020

- contributi dovuti: € 10.000;
- contributi sospesi: € 10.000;
- contributi contrattuali: € 0 (valorizzazione dell'elemento <CodAssociazione>);
- versamento a mezzo F24: non è necessario alcun versamento, in quanto la denuncia si chiude a saldo zero;
- somme riversate dall'Ia ai soggetti destinatari previsti dai Ccnl: € 0.

Competenza maggio 2020 (mese senza sospensione contributiva)

- contributi dovuti: € 10.000;
- contributi sospesi: € 0;
- contributi contrattuali: € 300 (€ 100 per ognuno dei mesi di marzo, aprile e maggio, con valorizzazione dell'elemento <CodAssociazione>);
- versamento a mezzo F24: € 10.300;
- somme riversate dall'Inps ai destinatari previsti dai Ccnl: € 300.

Inoltre, entro il 31 maggio l'azienda è tenuta a riprendere il versamento dei contributi sospesi, che può essere effettuato in soluzione unica (€ 20.000) ovvero in 5 rate mensili di eguale importo (€ 4.000), la prima delle quali con la stessa scadenza di cui sopra, sulla base delle istruzioni che verranno fornite successivamente dall'Istituto.

Riferimenti normativi

Inps, messaggio n. 1946/2020

Riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente

Il D.L. 3/2020, recante "Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente", è stato convertito con modificazioni dalla L. 21 del 2 aprile 2020, pubblicata sulla G.U. n. 90 del 4 aprile 2020 e in vigore dal medesimo giorno. Dal 1° luglio 2020, pertanto, il bonus 80 euro non sarà più erogato, perché sostituito dal trattamento integrativo dei redditi e dall'ulteriore detrazione fiscale previsti dal D.L. 3/2020, ora convertito in Legge, con l'ampliamento del numero di rate per l'eventuale trattenuta di quanto non spettante.

Trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati

Nelle more di una revisione degli strumenti di sostegno al reddito, qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49 (redditi di lavoro dipendente), con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a) (pensioni e assegni equiparati), e 50 (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), comma 1, lettere a) (soci delle cooperative), b) (indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità), c) (borsa di studio o assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale), c-bis) (amministratore, sindaco o revisore, collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, partecipazione a collegi e commissioni, altri rapporti di collaborazione), d) (remunerazioni dei sacerdoti, le congrue e i supplementi di congrua), h-bis) (prestazioni pensionistiche ex D.Lgs. 124/1993) e l) (soggetti impegnati in LSU), Tuir, sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, Tuir (altre detrazioni), è riconosciuta una somma a titolo di trattamento integrativo, che:

- non concorre alla formazione del reddito;
- è di importo pari a 600 euro per l'anno 2020 e a 1.200 euro a decorrere dall'anno 2021, se il reddito complessivo non è superiore a 28.000 euro;
- è rapportato al periodo di lavoro;
- spetta per le prestazioni rese dal 1° luglio 2020.

I sostituti d'imposta:

- riconoscono in via automatica il trattamento integrativo, ripartendolo fra le retribuzioni erogate a decorrere dal 1° luglio 2020;
- verificano in sede di conguaglio la spettanza dello stesso e, se non spettante, provvedono al recupero del relativo importo, tenendo conto dell'eventuale diritto all'ulteriore detrazione, in 8 rate di pari ammontare a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio, se di importo superiore a 60 euro;
- compensano il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

Ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati

In vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni fiscali, ai titolari dei redditi sopra elencati, spetta, per le prestazioni rese dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020, un'ulteriore detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro, di importo pari a:

- 480 euro, aumentata del prodotto tra 120 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 35.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 35.000 euro;
- 480 euro, se il reddito complessivo è superiore a 35.000 euro ma non a 40.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 5.000 euro.

I sostituti d'imposta:

- riconoscono l'ulteriore detrazione ripartendola fra le retribuzioni erogate a decorrere dal 1° luglio 2020;
- verificano in sede di conguaglio la spettanza della stessa e, qualora in tale sede l'ulteriore detrazione si riveli non spettante, provvedono al recupero del relativo importo, in 8 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio se lo stesso supera i 60 euro.

Abrogazione *bonus* 80 euro

Il comma 1-*bis* dell'articolo 13, Tuir, è abrogato dal 1° luglio 2020.

Determinazione del reddito complessivo

Ai fini della determinazione del reddito complessivo per le disposizioni sopra evidenziate:

- rileva anche la quota esente dei redditi agevolati ai sensi dell'articolo 44, comma 1, D.L. 78/2010 (incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero) e dell'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 (regime speciale per lavoratori impatriati);
- il medesimo reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Riferimenti normativi

D.L. 3/2020

Tfr: coefficiente di maggio 2020

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a maggio 2020 è risultato pari a 102,3: a maggio 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 0,625000

| 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 |
| Febbraio 2020 | 15 febbraio – 14 marzo | 102,5 | 0 | 0,250 | 0 | 0,250000 |
| Marzo 2020 | 15 marzo – 14 aprile | 102,6 | 0,097561 | 0,375 | 0,073171 | 0,448171 |
| Aprile 2020 | 15 aprile – 14 maggio | 102,5 | 0,0 | 0,500 | 0,0 | 0,500000 |
| Maggio 2020 | 15 maggio – 14 giugno | 102,3 | 0 | 0,625 | 0 | 0,625000 |

Equo canone di maggio 2020

L' inflazione del mese di maggio 2020 è stata pari a - 0,4%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a - 0,300% (zerovirgolatrecento).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2020 rispetto a maggio 2019 è risultata pari a -0,4% (menozerovirgolaquattro). 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 -0,300% (menozerovirgolatrecento);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2020 rispetto a maggio 2018 risulta pari a 0,3% (zerovirgolatre). Il 75% risulta pari a 0,225% (unovirgoladucentoventicinque).

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

Accertamento con adesione. La non impugnabilità dell'atto: le eventuali diversità

Le diverse pronunce della Corte di Cassazione – sentenza n. 4409/2020 e ordinanza n. 4566/2020 – pur confermate sostanzialmente del principio di non impugnabilità dell'atto di adesione, offrono degli spunti di interesse che inducono ad affrontare compiutamente la problematica.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 4409/2020

Con la sentenza n. 4409/2020, gli Ermellini hanno confermato il principio secondo cui *“In materia tributaria, la definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente ai sensi del D.Lgs. 218/1997, determina laintangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, sicché risulta normativamente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato”* (Cassazione n. 20577/2019).

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 4566/2020

Con l'ordinanza n. 4566/2020, la Corte di Cassazione, se da una parte ha ribadito lo stesso principio espresso con la sentenza n. 4409/2020, dall'altra parte ha evidenziato che il caso sottoposto presenta delle peculiarità che giustificano una soluzione diversa.

In apertura, gli Ermellini richiamano il costante orientamento giurisprudenziale secondo cui *“In materia tributaria, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi del D.Lgs. 218/1997, con fissazione anche del “quantum debeatur”, al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento di quanto da esso previsto, risultando normativamente esclusa la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato. È, quindi, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale”* (Cassazione, sentenza n. 10086/2009).

Tuttavia, osservano i giudici di piazza Cavour, la fattispecie sottoposta allo scrutinio presenta delle diversità rispetto alle fattispecie tipiche.

Nel caso di specie, il contribuente si è avvalso della facoltà allora riconosciutagli di definire il pvc attraverso l'articolo 5-bis, D.Lgs. 218/1997¹, chiudendolo, con comunicazione presentata entro 30 giorni dalla consegna del verbale, così godendo della riduzione pari a 1/8 dell'importo minimo delle sanzioni. A distanza di oltre 3 anni - invece che nei 60 giorni previsti dal citato articolo 5-bis, D.Lgs. 218/1997 - l'Agenzia delle entrate ha notificato alla società l'atto di definizione, con il quale si irrogavano sanzioni pari a 1/6 del minimo (invece che 1/8) e venivano conteggiati gli interessi di mora per un ritardo addebitale all'Agenzia delle entrate. La parte privata ha, quindi, impugnato l'atto di definizione contestando la correttezza degli importi dovuti a seguito dell'atto di adesione al pvc.

Per la Corte, va quindi riconosciuta al contribuente la possibilità di impugnare l'atto di definizione per *“far valere la non corrispondenza tra gli importi in esso esposti e quelli dovuti per effetto dell'acquiescenza prestata al pvc. Una diversa interpretazione che precluda ogni tipo di sindacato anche quando l'ufficio formalizzi un atto di definizione contenente contestazioni manifestamente erronee si tradurrebbe in una limitazione dei diritti del contribuente sanciti dall'articolo 24, Costituzione”*.

Del resto, ribadisce la Corte, *“la lettura del D.Lgs. 546/1992, articolo 19 si deve interpretare estensivamente identificando tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome,*

¹ Norma in vigore dal 22 agosto 2008 al 1° gennaio 2015, e soppressa dal 1° gennaio 2015 dall'articolo 1, L. 190/2014.

avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente" (cfr. Cassazione n. 17202/2009, n. 1473/2010, n. 15946/2010 e n. 8663/2011).

Quadro giuridico

Come è noto, l'accertamento con adesione del contribuente, di cui al D.Lgs. 218/1997², è lo strumento che permette – in contraddittorio – di giungere a una definizione concordata della pretesa fiscale e - "a regime" - ha segnato l'inizio di un profondo e radicale cambio d'indirizzo nei rapporti fra Fisco e contribuente, permettendo altresì di gestire il gettito fiscale a carattere continuativo.

L'istituto, che si affianca agli altri strumenti cosiddetti "deflativi del contenzioso", abbatte tutte le barriere, non contenendo, almeno in linea di principio, alcuna preclusione per l'accesso.

Possono accedere alla definizione tutti i contribuenti, titolari di un reddito di qualsivoglia natura, compresi i sostituti d'imposta e possono formare oggetto di definizione, almeno in linea teorica, tutte le imposte.

| Caratteristiche | | | |
|--------------------------------------|--|--|---|
| È applicabile a tutti i contribuenti | Riguarda tutte le categorie reddituali | Non prevede cause di inammissibilità e/o di esclusione | Consente la definizione anche in presenza di dichiarazione omessa o di reati di frode fiscale |

Il perfezionamento dell'atto di adesione comporta, in via generale, la definizione dei rapporti di imposta che hanno formato oggetto del procedimento: pertanto, nella maggior parte dei casi, l'accertamento con adesione avrà carattere definitivo.

Tuttavia, il comma 4, dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997 contiene delle disposizioni volte a temperare, da un lato la legittima esigenza dei contribuenti di avere certezze in ordine alla possibilità di chiudere definitivamente la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta e, dall'altro, l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni d'imposta, non emerse al momento della redazione dell'atto di adesione³.

Il Legislatore delegato ha, quindi, riservato all'Amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare ulteriori accertamenti, anche dopo l'intervenuta definizione dell'annualità, nel caso in cui ricorrano le seguenti condizioni:

| Condizioni |
|---|
| a) sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito imponibile superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro |
| b) la definizione ha riguardato un accertamento parziale |
| c) qualora la definizione dei partecipanti in società di persone e associazioni professionali abbia riguardo esclusivamente ai redditi di partecipazione |
| d) qualora, successivamente alla definizione, venga accertato un maggior reddito nei confronti delle società di persone o equiparate alle quali partecipa il soggetto che ha definito l'accertamento con adesione |

| Condizioni - Specificazioni | |
|---|---|
| Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi | Per l'applicazione di detta condizione devono sussistere congiuntamente entrambi i presupposti, ovvero la sopravvenuta conoscenza degli elementi utili all'accertamento e che gli esiti dell'attività accertatrice siano superiori alle soglie stabilite dalla norma. In ordine al secondo presupposto, le istruzioni ministeriali contenute nella circolare n. 235/E/1997 chiariscono che "...il limite del 50% va commisurato al "reddito definito" e non al "maggior reddito definito", con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi" |

² G. Antico, "Guida agli strumenti deflativi", Euroconference, Verona, 2020.

³ In merito, sia consentito il rinvio a G. Antico, "Accertamento con adesione: l'ulteriore azione accertatrice nei casi di accertamenti parziali", in Il fisco, n. 7/2002, I, pag.966 e "Accertamento con adesione: la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", in Il fisco, n. 19/2002, I, pag. 2968.

| | |
|---|---|
| Accertamenti parziali ex articoli 41-bis, D.P.R. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R.633/1972 | Un pvc a carattere generale (per esempio), il cui avviso di accertamento è notificato attraverso un parziale, consente agli uffici di notificare un ulteriore accertamento, anche in forza di altri accessi, ispezioni e verifiche o altre attività istruttorie, senza incontrare i limiti della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi per l'integrazione o la modificazione in aumento; così come un accertamento fondato su indagini finanziarie può assumere il connotato di parzialità con le conseguenze sopra viste |
| Definizione dei redditi di partecipazione | La successiva azione dell'ufficio può essere espletata per le categorie reddituali diverse da quelle di partecipazione |
| Ulteriore accertamento nei confronti delle società di persone o equiparate | L'accertamento successivo, in questo caso, potrà riguardare soltanto il maggior reddito di partecipazione attribuibile al socio o all'associato in conseguenza dell'accertamento effettuato nei confronti della società o associazione |

La non modificabilità dell'atto di adesione redatto

Il comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997 stabilisce - in via preliminare - che l'accertamento definito con adesione non è soggetto a impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, a eccezione delle ipotesi tassativamente previste dal successivo comma 4, e sopra indicate. Se in sede dottrina⁴ è stato rilevato che *"tale efficacia preclusiva, più che un effetto, è un logico corollario del fatto che l'ufficio e il contribuente hanno concordemente riconosciuto l'esattezza dell'accertamento"*, la posizione sul punto della Corte di Cassazione appare granitica, dalla prima all'ultima sentenza di cui si ha conoscenza.

Infatti, con la sentenza n. 18962/2005⁵ la Suprema Corte ha affermato che l'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'Iva), definito con adesione del contribuente, non può essere messo in discussione dal contribuente con una domanda di rimborso di quanto pagato. Osserva la Corte che: *"al riguardo è da ritenersi che, una volta comunque rideterminato, in via di adesione, il reddito imponibile e assolto dalla società a quanto dovuto (ai fini dell'Irpeg e dell'Ilor) sul reddito così rideterminato non possono essere prese più in considerazione delle istanze di rimborso afferenti l'annualità definita, pena l'alterazione, in contrasto con quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, D.Lgs. 218/1997, della misura della base imponibile concordata fra le parti. Invero, l'articolo 1, D.Lgs. 218/1997 stabilisce che l'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto) può essere definito con adesione del contribuente; e l'articolo 2, comma 3, della indicata fonte normativa stabilisce, per quanto qui rileva, che "l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione" e che lo stesso "non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio..." (salvo i casi, che qui non ricorrono, di cui al comma 4 del citato articolo 2)".* Da tale dettato normativo *"si ricava chiaramente che, da parte del contribuente, il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai rimesso in discussione. Pertanto, deve ritenersi erroneo il contrario convincimento al riguardo manifestato dai giudici di appello"*.

Particolarmente interessante appare pure la pronuncia della Corte di Cassazione n. 10086/2009, che nell'affrontare la questione, al di là della conferma dell'intangibilità dell'atto di adesione sottoscritto, ha operato un preciso distinguo tra il momento dell'accordo e il successivo perfezionamento. Una volta raggiunto l'accordo, l'accertamento definito con adesione diventa intoccabile, tanto

⁴ L. Magistro, R. Fanelli, *"L'accertamento con adesione del contribuente"*, Milano, 1999, pag. 236. Gli autori riconoscono la possibilità di impugnare l'atto, *"ove lo stesso risulti affetto da vizi che ne producono, rispettivamente, la nullità o l'annullabilità"*. Gli stessi autori, *op. cit.*, pag. 276, avanzano la tesi, secondo cui *"il rimedio giurisdizionale, per ottenere il riconoscimento della nullità in questione, potrebbe essere rappresentato dal ricorso, avanti alla Commissione Tributaria, contro il rifiuto, espresso o tacito dell'Amministrazione, di dar corso alla istanza di rimborso avanzata dal contribuente, ai sensi dell'articolo 38, D.P.R. 602/1973 (rifiuto che può costituire oggetto di impugnazione ex articolo 19, comma 1, lettera g), D.Lgs. 546/1992"*.

⁵ Nel caso in questione, la società aveva impugnato il silenzio-rifiuto all'istanza di rimborso dell'Irpeg e dell'Ilor relative all'anno 1992, assumendo che era stato erroneamente indicato, tra le variazioni in aumento del reddito, l'importo di 121.618.492 lire, corrispondente alla quota di ammortamento (1/5) relativa alla iscrizione in bilancio dell'avviamento (608.092.460 lire) derivante dalla incorporazione di una Srl. Osserva la Corte che, una volta rideterminato, in via di adesione, il reddito imponibile e assolto dalla società a quanto dovuto *"non possono essere prese più in considerazione delle istanze di rimborso afferenti l'annualità definita, pena l'alterazione... della misura della base imponibile concordata fra le parti"*. Cfr. anche la sentenza n. 29587/2011, dove la Corte di Cassazione ha affermato che la preclusione all'impugnazione dell'atto di adesione comporta l'ovvia conseguenza della improponibilità di istanze di rimborso, *"le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile"*. In senso conforme Cassazione n. 19220/2012.

da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio, che non può integrarlo o modificarlo, salve le eccezioni viste. Invece, il "perfezionamento della definizione" (articolo 9, D.Lgs. 218/1997), si ottiene mediante il versamento all'Erario di quanto concordemente stabilito. E solo dopo il "perfezionamento", ossia dopo il pagamento del debito tributario (intero o della prima rata) scaturente dall'accordo, l'atto impositivo perde efficacia. Pertanto, *"una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del quantum debeatur, al contribuente non resta che eseguire (o, per usare lo stesso termine della legge, perfezionare) l'accordo, versando quanto da esso risulta; essendo normativamente esclusa la possibilità d'impugnare simile accordo e, a maggior ragione, quella d'impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione; il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, finché non sia stata perfezionata la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato"*⁶.

E ancora, l'inammissibilità dell'impugnazione dell'accordo – a seguito dell'immodificabilità dello stesso – è stata confermata dalla sentenza della Cassazione n. 5138/2016⁷, che ha sbarrato la strada a ogni tentativo di rimborso, ribadendo l'orientamento già espresso in precedenti sentenze di legittimità⁸. Principi, peraltro fatti propri anche dai giudici di merito⁹.

Le nostre considerazioni

Acclarata nella generalità dei casi la definitività dell'atto di adesione perfezionato, in un precedente intervento¹⁰ avevamo riflettuto su una particolare ipotesi di lavoro¹¹, che possono essere oggi riletti alla luce delle considerazioni espresse dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 4566/2020, secondo cui *"la non corrispondenza tra gli importi in esso esposti e quelli dovuti "...si tradurrebbe in una limitazione dei diritti del contribuente sanciti dall'articolo 24, Costituzione"*.

Se è vero che gli eventuali profili di illegittimità dell'attività di accertamento non possono più essere presi successivamente in considerazione una volta perfezionato l'atto di adesione, in quanto

⁶ In pratica, per i supremi giudici, il perfezionamento richiesto dall'articolo 9, D.Lgs. 218/1997 ha solo efficacia esecutiva dell'accordo, non incidendo sul *quantum* concordato, restando così esclusa ogni possibilità di ripensamento del contribuente dopo il raggiungimento dell'accordo, facendo così venire meno la diversa tesi secondo cui l'atto di adesione, redatto e sottoscritto dalle parti e di per sé validamente costituito, è sottoposto alla condizione sospensiva del pagamento, il quale ne produce o meno l'efficacia. Se si è raggiunto l'accordo, consapevolmente, formalizzato nell'atto di adesione, da lì decorrono i termini per procedere al pagamento (fase esecutiva), restando fermo che l'accordo sussiste, senza possibilità di cambiare idea. In tal senso, pure *a contrariis*, Cassazione n. 15170/2006, che ammette l'impugnabilità dell'atto impositivo, riconoscendo inoltre al contribuente il vantaggio della sospensione del termine ordinario d'impugnazione, ma solo quando sia stato "formalizzato il mancato raggiungimento dell'accordo" (dalla motivazione); negando quindi il potere d'impugnazione dell'atto a chi abbia inequivocabilmente concordato, in via di adesione, la misura del tributo da pagare.

⁷ Cfr. G. Antico, "L'adesione è immodificabile", in *Il fisco*, n. 15/2016, pag. 1817.

⁸ Cfr. Cassazione n. 29587/2011, secondo cui *"il fatto che avverso l'accertamento definito con adesione sia preclusa l'impugnazione (ovviamente - s'intende - per qualsiasi causa) non può che comportare la ovvia conseguenza della improponibilità di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla ratio dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico alla immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso (con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso) (cfr. Cassazione n. 18962/2005)"*. Cassazione n. 19220/2012, secondo cui *"in tema di imposte sui redditi, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla ratio dell'istituto, deve ritenersi intangibile"* (Cassazione n. 18962/2005, n. 10086/2009 e n. 20732/2010).

⁹ CTP Milano, sentenza n. 7915/2015, secondo cui la sottoscrizione dell'atto di adesione preclude al contribuente l'impugnazione dell'atto impositivo, atteso che l'atto di adesione ha natura di transazione conservativa che si sostituisce all'accertamento originariamente emesso. Caratteristica dell'istituto è che il pagamento delle imposte ha una valenza meramente esecutiva, mentre le norme che lo regolano non autorizzano rinunzie o ripensamenti dopo la conclusione dell'accordo e non prevedono la revocabilità; anzi ne sanciscono espressamente la non modificabilità. Pertanto, firmato il concordato, il ricorso contro l'avviso di accertamento è inammissibile. Cfr. ancora l'interessante sentenza n. 840/I/2015 della CTP di Campobasso, secondo cui l'ufficio non può negare l'esercizio dell'autotutela in presenza di *"significativo errore"*. Nel caso di specie, il calcolo del sintetico era stato effettuato, fra l'altro, sulla base della disponibilità di una autovettura a benzina immatricolata nel 2005, dove per mero errore era stata digitata *"l'indicazione di 320 cavalli fiscali in luogo di 23 cavalli fiscali"*. E su tali basi veniva redatto l'atto di adesione. Rilevano i giudici della CTP: *"In particolare nella fattispecie in esame appare certo ogni ragionevole dubbio che si è incappati in un errore che ha inficiato l'operato accertamento di maggiori redditi; errore che, tra l'altro, è stato accertato, riconosciuto e ammesso dalla stessa Amministrazione finanziaria. Va aggiunto che la vicenda che ci occupa è contrassegnata da un errore conclamato e macroscopico che ha viato l'atto impositivo a tal punto da far apparire fondatamente illegittimo il provvedimento di diniego di autotutela per palese violazione dei principi costituzionali, sopra meglio richiamati, che - per quanto detto - devono, invece, contraddistinguere l'operato della Pubblica Amministrazione; operato, tra l'altro, che deve essere rispettoso delle regole anche della diligenza e della prudenza al fine di rimuovere gli effetti di un atto "ictu oculi" illegittimo, abnorme oltre che chiaramente dannoso."*

¹⁰ G. Antico, *"L'autotutela sull'atto di adesione"*, in *Accertamento e contenzioso*, n. 48/2019.

¹¹ Sulla base di un pvc l'ufficio emette un avviso di accertamento. Il contribuente, ricevuto l'atto, presenta istanza di accertamento con adesione ex articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997. In sede di contraddittorio viene raggiunto l'accordo, debitamente motivato e definito l'atto in adesione, cui fa seguito, entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, l'integrale pagamento delle somme dovute. Successivamente, il contribuente presenta, allo stesso ufficio fiscale, una istanza di rimborso, ai sensi dell'articolo 38, D.P.R. 602/1973, per una parte degli importi pagati attraverso l'accertamento con adesione, evidenziando che, in data antecedente alla chiusura concordataria, 4 dei 4 rilievi presenti nella dichiarazione erano stati oggetto di ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, e per i quali aveva provveduto alla presentazione della dichiarazione integrativa.

gli atti precedenti perdono efficacia, così come non possono essere sottoposti a nuove valutazioni i rilievi concordati, nel caso oggetto dell'ordinanza n. 4566/2020 emergerebbero "contestazioni manifestamente erronee". Seguendo detta tesi, nella fattispecie prospettata, quindi, si potrebbe ritenere ammissibile l'esercizio del potere di autotutela che investa direttamente l'adesione, una volta accertato l'errore. Come già affermato, detta tesi comunque non risulta ancora avallata da indicazioni di prassi, e la particolare fattispecie prospettata non può comunque essere oggetto di estensione per analogia. "Se si dovesse verificare qualche situazione anomala questa sarebbe comunque eccezionale confermando il principio generale¹²" di definitività dell'atto di adesione. Si pensi, ad esempio, al caso in cui, ad avviso del contribuente, l'ufficio abbia notificato, l'accertamento, dal quale è scaturita l'adesione, oltre i termini decadenziali previsti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973: in questo caso, il contribuente, non può richiedere l'annullamento, in autotutela, dell'atto di adesione redatto, sulla base del presupposto che l'ufficio non era nei termini per procedere alla notifica dell'accertamento. A nostro parere, al di là che spetterebbe al giudice rilevare l'eventuale decadenza del potere accertativo, se dedotta da parte del contribuente¹³, anche nel caso in cui sia manifestamente evidente il mancato rispetto dei termini per l'accertamento, rimane ferma l'efficacia preclusiva dell'atto di adesione redatto rispetto a impugnazioni, integrazioni o modifiche, in quanto derivazione della avvenuta valutazione dell'atto di accertamento¹⁴.

È comunque certo che queste pronunce della Corte di Cassazione - condivisibili o meno - aprono uno squarcio sull'intangibilità assoluta dell'atto di adesione redatto, peraltro allargando consapevolmente il perimetro dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, a tutti gli atti che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente.

Riferimenti normativi

articolo 5-bis, D.Lgs. 218/1997

Corte di Cassazione n. 4566/2020

Corte di Cassazione n. 4409/2020

Corte di Cassazione n. 20577/2019

¹² S. Capolupo, "Manuale dell'accertamento delle imposte", Milano, 2001, pag. 1242.

¹³ L'invalidità dell'atto di accertamento - soggetta al regime di annullabilità - non determina l'inesistenza dell'atto impositivo.

¹⁴ Allo stesso modo, l'eventuale vizio di notifica dell'avviso di accertamento o il presunto difetto di sottoscrizione dell'atto, non possono avere conseguenze giuridicamente rilevanti, per quel che qui ci interessa, per una successiva istanza di annullamento dell'atto di adesione redatto. Né è sostenibile affermare, per esempio, che l'accertamento è nullo in quanto vi è stato trasfuso un pvc, generato da un atto illegittimo (per esempio, per assenza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'accesso presso l'abitazione), e pertanto richiedere il rimborso delle pagate con l'adesione. In pratica, tutti gli atti antecedenti, o endoprocedimentali, una volta perfezionata la definizione (l'adesione, ex articolo 9, D.Lgs. 218/1997, acquista efficacia al momento del versamento dell'intero importo sottoscritto nell'atto o, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata) sono inefficaci e privi di valore: se così non fosse, qualsiasi presunta illegittimità porterebbe a riaprire l'adesione, facendo venir meno la caratteristica peculiare dell'istituto, che è, come abbiamo già visto, quella di dare stabilità e certezza ai rapporti giuridici.

Tra aumento di capitale e finanziamento soci: il ruolo della compensazione

Svolta una breve premessa sugli istituti generali riguardanti il finanziamento delle società di capitali, il presente contributo affronta una delle questioni più discusse sul tema: quella della compensazione tra il credito della società per la liberazione di un aumento di capitale sottoscritto dal socio e il credito del socio per la restituzione di un finanziamento prestato alla società. Ci domanderemo infine se la compensazione, generalmente ammessa dagli interpreti, operi anche per la restituzione di finanziamenti c.d. postergati ai sensi dell'articolo 2467, cod. civ., questione ancora dibattuta.

Premessa sugli istituti rilevanti in tema di finanziamento delle società: il capitale sociale e i finanziamenti dei soci

In materia di società di capitali, l'articolo 2328, comma 2, n. 4, cod. civ. (per le Spa) e l'articolo 2463, comma 2, n. 4, cod. civ. (per le Srl) prevedono che gli atti costitutivi delle società debbano indicare l'ammontare del capitale sottoscritto e di quello versato dai soci, indicazione necessaria a pena di nullità dell'ente ex articolo 2332, n. 3, cod. civ. (applicabile a entrambi i tipi sociali).

Effettivamente, il capitale sociale è un elemento indispensabile per la costituzione e la vita della società, rappresentando l'ammontare complessivo delle risorse che i soci – come imprenditori – investono nella loro attività sociale. Esso è frazionato, a seconda dei casi, in azioni o quote, che vengono assegnate ai soci in proporzione alla loro partecipazione al rischio d'impresa e che attribuiscono ai soci proporzionali diritti sociali (tipicamente il diritto di voto in assemblea) ed economici (in particolare il diritto alla partecipazione agli eventuali utili d'impresa).

Il capitale sociale ha un ammontare minimo prefissato per legge (non inferiore a 50.000 euro per le Spa ai sensi dell'articolo 2327, cod. civ.; non inferiore a 10.000 euro per le Srl ai sensi dell'articolo 2463, comma 2, n. 4, cod. civ.), che deve essere interamente sottoscritto per la costituzione della società, integrando esso la garanzia patrimoniale di base a tutela dei terzi che instaureranno rapporti giuridici con la neo-costituita società diventandone creditori.

Essendo questa la natura e funzione del capitale sociale, nel corso della propria vita la società non avrà alcun obbligo di restituire¹ né di remunerare (ad esempio pagando degli interessi) i capitali apportati dai soci, i quali vedranno fruttare il loro investimento se, e solo se, la gestione dell'impresa avrà risultato positivo e l'assemblea delibererà la distribuzione dell'utile (cfr. articolo 2433 e 2478-bis, cod. civ.).

A questa forma di finanziamento della società, che nella prassi viene indicata con l'espressione "capitale di rischio", se ne affianca un'altra che resta (*rectius*: che dovrebbe restare) estranea alle dinamiche dei rapporti societari, identificata con l'espressione "capitale di debito". Come qualsiasi altro soggetto di diritto, infatti, anche le società possono ricevere somme di denaro (da terzi o anche da soci, come ricorderemo) secondo lo schema civilistico del contratto di mutuo, obbligandosi a restituire quelle somme in un tempo determinato e quindi a prescindere dal risultato positivo o negativo della gestione, solitamente previa corresponsione di interessi sul capitale ricevuto in prestito.

A ben vedere, in entrambi i casi si tratta di rapporti giuridici passivi (tant'è vero che tanto il capitale sociale quanto i debiti veri e propri sono appostati a bilancio nel passivo dello Stato patrimoniale), ma le loro differenze in termini di rimborso e remunerazione sono ben marcate e percepibili, so-

¹ Invero la riduzione del capitale è possibile, ma solo alle condizioni di cui agli articoli 2445 e 2482, cod. civ., e comunque purché, per effetto della riduzione, esso non scenda sotto i minimi di legge. Qualora invece il capitale sociale si riduca a causa di perdite di esercizio, dunque per ragioni estranee alla volontà dei soci, si applicheranno le procedure di sistemazione disciplinate dagli articoli 2446, cod. civ. e articolo 2482-bis, cod. civ. o, qualora la riduzione conduca il capitale sociale sotto i minimi legali, dagli articoli 2447 e 2482-ter, cod. civ..

prattutto nei momenti critici o comunque finali della vita sociale. Si pensi a quanto accade in sede di liquidazione della società, dove ai liquidatori è fatto divieto di distribuire somme ai soci prima dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, *"salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali"* (cfr. articolo 2491, comma 2, cod. civ.).

(Segue:) la regola della postergazione nella restituzione dei finanziamenti dei soci

Alla luce della differente disciplina delle 2 forme di finanziamento sopra delineate (capitale di rischio e capitale di debito), era divenuto di prassi che i soci, nei momenti di crisi finanziaria della società, preferissero immettere liquidità sotto forma di prestito, anziché deliberare un aumento di capitale liberandolo con nuovi conferimenti in denaro: dal punto di vista finanziario il risultato poteva anche essere il medesimo (in entrambi i casi vi erano nuove riserve per supportare l'impresa sociale), ma è evidente come simile prassi finisse per aumentare l'indebitamento della società (peggiorando l'equilibrio patrimoniale dell'ente).

È il c.d. fenomeno della "sottocapitalizzazione nominale", che potenzialmente può rivelarsi foriero di abusi ai danni dei terzi creditori della società, specie negli enti di più piccole dimensioni dove i soci hanno maggiori opportunità di informazioni e controllo sull'ente. In simili contesti, infatti, è evidente che la decisione dei soci di immettere liquidità senza una formale imputazione a capitale sociale, specie in momenti di squilibrio finanziario ovvero addirittura segnali di decozione, può celare *"una condotta opportunistica del socio, volta a garantirsi il concorso con i terzi creditori per il rimborso del finanziamento, traslando di fatto su questi il rischio di insolvenza derivante dalla prosecuzione dell'attività"*², e cioè – in sostanza – il rischio d'impresa.

Onde prevenire simili abusi, il Legislatore della Riforma del 2003 ha inserito nello statuto legale delle Srl, in particolare all'articolo 2467, cod. civ., la regola c.d. della postergazione, in forza della quale *"Il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito"*³ (comma 1), con la precisazione che *"s'intendono finanziamenti dei soci a favore della società quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento"* (comma 2).

Già dalla piana lettura della norma emerge con chiarezza come il Legislatore non abbia inteso vietare i finanziamenti dei soci, che anzi talvolta possono rilevarsi auspicabili⁴; piuttosto, la norma opera sul piano del rimborso da parte della società, che risulterà subordinato al preventivo soddisfacimento degli altri creditori sociali (diversi dai soci finanziatori) in presenza di uno stato di crisi⁵, esattamente come se quei finanziamenti dei soci fossero conferimenti. Dal punto di vista tecnico-civilistico, si tratta dunque di una *"condizione di inesigibilità legale e temporanea del diritto del socio alla restituzione del finanziamento, sino a quando non sia [se mai lo sarà, NdA] superata la situazione prevista dalla norma"*⁶.

Concretamente, le richieste di rimborso dei finanziamenti formulate dai soci devono essere vagliate ed evase dagli amministratori della società, sui quali grava pertanto la responsabilità della restituzione; al riguardo, è stato osservato che la regola della postergazione:

"non è quindi destinata ad incidere solo sulla posizione dei creditori, ma rappresenta anche una

² Così M. Innocenti, commento all'art. 2467 c.c., in «Codice delle Società», a cura di Abriani, 2016, pag. 1825.

³ L'articolo 383, comma 1, D.Lgs. 14/2019 (nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, che dovrebbe entrare in vigore il 1° settembre 2021) ha soppresso le parole «e, se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito».

⁴ Per fare un esempio concreto, nel periodo di emergenza sanitaria dovuta alla pandemia da Covid-19, l'articolo 8, D.L. 23/2020 ha previsto addirittura che *"Ai finanziamenti effettuati a favore delle società dalla data di entrata in vigore del presente decreto e sino alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2467 e 2497-quinquies, cod. civ."*

⁵ Come ben chiarito da Cassazione n. 12994/2019, in Foro it., 2019, 7-8, I, 2315, la situazione di crisi indicata dall'articolo 2467, cod. civ. deve sussistere *"sia al momento della concessione del finanziamento, sia al momento della richiesta di rimborso, che è compito dell'organo gestorio riscontrare mediante la previa adozione di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società"*.

⁶ Così Cassazione n. 12994/2019, cit..

*regola di condotta interna, che deve essere osservata dagli amministratori della società, ogni qualvolta si incorra nella fattispecie da essa configurata*⁷.

La regola della postergazione che l'articolo 2467, cod. civ. ha codificato in materia di Srl è ritenuta applicabile anche alle Spa⁸, ma soltanto qualora si possa sostenere che il socio finanziatore – per le circostanze del caso concreto che connotino la società con tratti personalistici, come ad esempio la presenza di una ristretta base sociale – disponga di poteri di informazione e controllo nei confronti degli amministratori tali da permettergli di valutare, a differenza dei terzi creditori dell'ente, la situazione patrimoniale e finanziaria della società⁹.

La compensabilità dei crediti della società in sede di aumento di capitale coi crediti dei soci per la restituzione dei finanziamenti

Nella cornice delle dinamiche di finanziamento sopra tracciate, è prassi che i soci finanziatori, ai quali venga richiesto di sottoscrivere un aumento di capitale successivamente deliberato, liberino quell'aumento utilizzando il proprio credito alla restituzione del finanziamento *illo tempore* prestato alla società, secondo lo schema civilistico della compensazione.

Superato un primo e ormai risalente indirizzo giurisprudenziale negativo¹⁰, gli interpreti sono concordi nel considerare legittima la prassi in questione.

In effetti, la compensazione non reca alcun pregiudizio ai creditori sociali, e anzi da essa:

«scaturisce un aumento della generica garanzia patrimoniale, poiché dalla trasformazione del credito del socio in capitale di rischio deriva che detta garanzia non copre più il credito del socio: con la precisazione che, sul piano economico patrimoniale (e non meramente contabile), nessun vantaggio deriverebbe ai creditori sociali dall'imposizione alla società dell'obbligo di pagare il suo debito nei confronti del socio creditore, che ha sottoscritto l'aumento di capitale, e di incassare contestualmente la stessa somma da lui dovuta»¹¹.

Sulla scia di questo – ormai consolidato – orientamento, in epoca più recente sono intervenuti diversi Consigli Notarili, che hanno approfondito il principio del rapporto tra aumento di capitale e compensazione di crediti, ricavandone alcuni corollari.

La Massima n. 125 del Consiglio Notarile di Milano¹² ha puntualizzato che, qualora il credito del socio per la restituzione del finanziamento risultasse liquido ed esigibile, si tratterebbe di compensazione legale ai sensi dell'articolo 1243, comma 1, cod. civ.: essa pertanto opererebbe automaticamente, «*a prescindere (i) da una espressa previsione, nella delibera di aumento, di tale possibilità, e (ii) da una qualsiasi forma di consenso, da parte dell'organo di gestione della società che riceve la sottoscrizione*». Ma se il credito in questione non risultasse esigibile (perché ad esempio non ancora scaduto), allora la compensazione potrebbe operare soltanto in via volontaria ai sensi dell'articolo 1252, cod. civ., dunque col consenso della società: consenso che, «*atteggiandosi ad atto di gestione*», risulterebbe «*nella discrezionalità degli amministratori*».

Del medesimo avviso è anche il Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie, che nel proprio orientamento I.G.52 ha puntualizzato, su quest'ultimo aspetto della compensazione volontaria, che il potere decisorio dell'organo amministrativo spetterebbe soltanto «*ove l'assemblea dei soci non abbia deliberato al riguardo*»¹³.

⁷ Cfr. M. Innocenti, *cit.*, 1826, e anche ivi il riferimento a O. Cagnasso, «*La società a responsabilità limitata*», in Trattato Cottino, 2007, 108. In giurisprudenza si segnalano alcune pronunce che hanno ritenuto responsabili, verso società e creditori sociali, gli amministratori che avevano provveduto alla restituzione di finanziamento da ritenersi postergati (cfr. Tribunale di Roma n. 11177/2016, in *IlSocietario.it* 2017; Tribunale di Milano n. 3621/2014, in Redazione Giuffré 2014).

⁸ Del resto, che la regola della postergazione possa essere considerata espressione di una sorta di principio generale è ricavabile anche dalla sua estensione ai rapporti di gruppo (ai sensi dell'articolo 2497-*quinquies*, cod. civ., «*Ai finanziamenti effettuati a favore della società da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da altri soggetti ad essa sottoposti si applica l'articolo 2467*»), a prescindere dai tipi di società coinvolte.

⁹ Su questo specifico tema si rinvia *ex multis* a Cassazione n. 16291/2018, in *Rivista del Notariato* 2018, 4, II, 824.

¹⁰ Cfr. Cassazione n. 13095/1992, in *Giur. it.* 1994, I, 1, 1883.

¹¹ Così Cassazione n. 4236/1998, in *Foro it.* 1998, I, 2892, che ha confermato Cassazione n. 936/1996, in *Giur. comm.* 1998, II, 505; per la dottrina invece si veda M.S. Spolidoro, «*I conferimenti in danaro*», in *Trattato delle società per azioni*, volume 1, 2004, 423 ss..

¹² La massima, rubricata «*Aumento di capitale e compensazione di crediti (artt. 2342, 2343, 2343-ter e 2465 c.c.)*», reca la data del 5 marzo 2013 ed è disponibile a questo indirizzo: <https://www.consiglionotarilemilano.it/documenti-comuni/massime-commissione-societ%C3%A0/125.aspx>.

¹³ L'orientamento, che risale al settembre 2016, è reperibile al link <https://www.notaitriveneto.it/dettaglio-massime-triveneto-73-srl-modi-fiche-dellatto-costitutivo---operazioni-sul-capitale-e-operazioni-di-ripiamento-perdite.html>.

(Segue:) compensazione e postergazione

Più incerta è la soluzione del problema se la compensazione del credito ai conferimenti spettanti alla società in sede di aumento di capitale, ipotizzata al paragrafo precedente, operi anche rispetto al contro-credito del socio da considerare postergato ai sensi dell'articolo 2467, cod. civ..

La prima ad affrontare la questione è stata la dottrina, la quale ha espresso opinione favorevole alla tesi della compensabilità sulla base dell'affermazione che: *"l'incorporazione dei finanziamenti dei soci al capitale di rischio è il traguardo che la disposizione dell'articolo 2467, cod. civ. intende raggiungere, sia pure indirettamente"*¹⁴, così che *«tale operazione non è suscettibile di danneggiare la società e i suoi creditori: essa infatti non soltanto non incide sull'integrità del capitale sociale, ma determina una "trasformazione" del capitale di credito postergato in capitale di rischio e dunque un'effettiva riduzione dell'esposizione debitoria della società"*¹⁵.

Sulla scia di queste opinioni dottrinali, nel 2011 anche il Comitato Notarile della Regione Campania ha preso posizione in favore della compensabilità, concludendo nella propria Massima n. 4 che, *«realizzando la "conversione" in capitale di rischio di un capitale (originario) da "finanziamento"»*, la compensazione rappresenta la massima forma di *«attuazione»* dello stesso articolo 2467, cod. civ.¹⁶.

In senso analogo si è espresso anche il Consiglio Notarile dei Distretti Riuniti di Firenze, Pistoia e Prato nella massima n. 23/011¹⁷, affermando che: *"l'operazione appare tutelare proprio la posizione dei creditori della società in quanto l'effetto della compensazione è quello di rendere definitivamente inesigibile (dato che il rimborso del capitale è l'ultima delle fasi della liquidazione) quel credito che invece lo sarebbe solo transitoriamente per l'operare della postergazione"*.

Ma proprio perché il credito del socio è inesigibile siccome postergato ai sensi dell'articolo 2467, cod. civ., se non si può parlare di compensazione legale, deve allora trattarsi di una *«compensazione quanto meno volontaria»*.

A distanza di qualche anno, gli argomenti dei notai toscani sono stati oggetto di osservazione da parte di un autorevole Autore (secondo il quale *«non è detto che la postergazione abbia necessariamente carattere transitorio: la situazione della società potrebbe essere tale da non consentire mai la restituzione del finanziamento»*)¹⁸, che sembra aver influenzato anche la motivazione della prima pronuncia giurisprudenziale rinvenibile in argomento. Si tratta di una sentenza pronunciata nel 2017 dal Tribunale di Roma, il quale ha ritenuto che *«l'inesigibilità del credito derivante dalla postergazione legale»* sia sicuramente ostativa alla compensazione, tanto di quella legale (*«mancando il requisito dell'esigibilità di uno dei due crediti»*) quanto di quella volontaria (*«in quanto l'amministratore della società ha il dovere di opporre la postergazione del finanziamento del socio»*)¹⁹.

Di diverso avviso la Cassazione, che a distanza di un anno dalla precedente sentenza del Tribunale di Roma si è espressa – seppur in modo laconico – in favore dell'ammissibilità della compensazione²⁰. Nella motivazione della Suprema Corte ha peso dirimente lo scopo della postergazione, cioè far sì che i soci, *«ove effettuino il finanziamento sotto forma di prestiti e non di conferimenti, non*

Sempre in merito alle prerogative dell'assemblea, il Comitato ha ricordato che *«non è consentito all'assemblea dei soci di escludere, a maggioranza, la possibilità di compensazione legale; il diritto alla compensazione è un diritto che compete ai singoli soci "uti singuli" e come tale non è nella disponibilità della maggioranza assembleare»*, fermo restando ovviamente che *«sarà comunque possibile per l'assemblea escludere la compensazione "legale" con delibera adottata col voto favorevole dei soci rappresentanti l'intero capitale sociale, verificandosi in questo caso la fattispecie di cui all'articolo 1246, n. 4, cod. civ. (la compensazione non si verifica in caso di "rinuncia alla compensazione fatta preventivamente dal debitore")»*.

¹⁴ S.M. Spolidoro, *«L'aumento del capitale sociale nelle s.r.l.»*, in Riv. Dir. Soc., 2008, 491.

¹⁵ N. Abriani, *«Finanziamenti anomali dei soci e regole di corretto finanziamento nella società a responsabilità limitata»*, in Il diritto delle società oggi. Innovazioni e persistenze. Studi in onore di Giuseppe Zanarone, diretto da Benazzo-Cera-Patriarca, 2011, 344.

¹⁶ La massima, rubricata *«Aumento oneroso di capitale di s.p.a. o di s.r.l. – Esecuzione mediante compensazione di un credito»*, è consultabile alla pagina internet <https://www.notariato.it/it/news/gli-orientamenti-del-notariato-campano-materia-societaria>.

¹⁷ La massima, rubricata *«Aumento di capitale mediante compensazione e crediti postergati nella s.r.l.»*, è reperibile al sito <https://www.consiglionotarilefirenze.it/index.php/indice-cronologico-delle-massime.html>.

¹⁸ Così O. Cagnasso, *«Aumento di capitale e compensazione con crediti postergati del socio di s.r.l.»*, in Giur. it., 2017, 1142, il quale ha concluso che con la compensazione *«non si determina "l'ingresso di un'attività reale eliminando una passività sicuramente reale", in quanto la passività eliminata è puramente potenziale, essendo sottoposta a una sorta di condizione sospensiva data dalla sopravvenienza di una situazione economica che consenta alla società di adempiere alle proprie obbligazioni e quindi faccia venire meno la postergazione»*.

¹⁹ Così Tribunale di Roma, sez. III, 6 febbraio 2017. La sentenza descrive come segue il caso concreto affrontato dai giudici romani, significativo per le sue implicazioni pratiche, come si vedrà nel testo: *«l'aumento di capitale fu disposto dall'assemblea della Polisportiva Olimpia Nuoto S.S.D. a r.l. al fine di reperire la liquidità necessaria per far fronte al pagamento di una rata del mutuo ed alla ristrutturazione di alcuni impianti»*.

²⁰ Cfr. Cassazione n. 3946/2018, in Giustizia Civile Massimario 2018.

possano avvantaggiarsi, in ipotesi di insolvenza, per il fatto di aver operato attraverso strumenti di debito (assumendo così la veste di creditori della società) e non attraverso strumenti di rischio». Ma se tramite il meccanismo della compensazione il precedente finanziamento viene utilizzato per sottoscrivere e liberare del capitale di rischio, dunque senza alcun vantaggio dei soci finanziatori rispetto ai terzi creditori, allora «il problema della postergazione non si pone affatto».

Conclusioni

Come si ha modo di apprezzare già da questa parziale e sintetica ricostruzione, la materia del finanziamento della società è ampiamente considerata dal Legislatore e dagli interpreti, avendo natura strategica rispetto allo sviluppo e all'andamento dell'impresa sociale.

L'aspetto forse ancora incerto è quello della compensabilità dei crediti postergati, rispetto al quale – ad avviso di chi scrive – si dovrà seguire la strada possibilista percorsa dalla Cassazione.

Sembra infatti difficilmente superabile l'osservazione che, se l'inesigibilità del credito derivante dalla postergazione ai sensi dell'articolo 2467, cod. civ. ha quale unico scopo quello di sanzionare il socio finanziatore che abbia posto in essere una condotta potenzialmente lesiva per i terzi creditori, allora la medesima sanzione potrà essere "annullata" qualora il socio finanziatore – sottoscrivendo un aumento di capitale con l'intenzione di liberarlo mediante compensazione col credito alla restituzione delle somme precedentemente date in prestito – riporti la situazione concreta a quella ideale auspicata dal Legislatore.

Occorrerà dunque verificare, caso per caso, se la liberazione dell'aumento di capitale, con compensazione del credito restitutorio e conseguente ampliamento della garanzia patrimoniale della società, siano sufficienti o meno a portare l'ente al di fuori della situazione in crisi. Infatti, mentre nel primo caso si potrà neutralizzare lo schema della postergazione e conseguentemente operare la compensazione tra le 2 partite, nel secondo caso di crisi perdurante – ad avviso di chi scrive – l'inesigibilità del credito del socio resterà permanente e insuperabile.

La scelta se ammettere o meno la compensazione spetterà quindi agli amministratori, che dovranno compiere (assumendosene la responsabilità) ogni più opportuna valutazione al riguardo, tenendo conto altresì delle eventuali indicazioni fornite dall'assemblea nella delibera di aumento del capitale sociale.

Una simile impostazione potrà risolvere situazioni come quella affrontata dal Tribunale di Roma nella sentenza richiamata in precedenza, dove l'assemblea – senza però darne atto espressamente – aveva deliberato l'aumento di capitale "al fine di reperire la liquidità necessaria per far fronte al pagamento di una rata del mutuo ed alla ristrutturazione di alcuni impianti" (cfr. retro, nota 19), intenzione sintomatica di un perdurante stato di crisi e che risulterebbe frustrata (o quantomeno frenata) dalla compensazione²¹.

Riferimenti normativi

articoli 2327, 2328, 2332, 2433, 2463, 2467, 2478-bis e 2491, cod. civ

²¹ Un altro meccanismo per impedire la compensazione nel caso in cui essa si riveli, o possa rivelarsi, contraria agli interessi della società è suggerito dai Consigli Notarili delle Tre Venezie (cfr. retro, nota 13): «nel caso in cui nel contratto di finanziamento intervenuto tra socio e società sia stata espressamente esclusa la facoltà di compensazione tra credito per finanziamento e debito per sottoscrizione in caso di aumento del capitale (articolo 1246, n. 4, cod. civ.), la compensazione legale rimane esclusa, per cui potrà operare solo la compensazione volontaria. Anche in questo caso spetterà all'organo amministrativo decidere sull'ammissibilità della compensazione volontaria, ove l'assemblea dei soci non abbia deliberato al riguardo».

Nuovi limiti all'uso del contante, obbligo di utilizzo del POS e credito di imposta sulle transazioni finanziarie

Con decorrenza dallo scorso 1° luglio 2020, il limite all'uso del contante è stato ulteriormente abbassato, scendendo dai precedenti 3.000 agli attuali 2.000 euro. L'articolo 18, comma 1, lettera a), D.L. 124/2019 (Collegato fiscale alla Legge di Bilancio per l'anno 2020), ha modificato il contenuto dell'articolo 49, comma 1, D.Lgs. 231/2007, e ha stabilito una progressiva diminuzione della soglia oltre la quale non è possibile movimentare denaro con strumenti non tracciabili.

Premessa

Con l'intento di limitare sempre di più l'utilizzo del denaro contante, il Legislatore ha introdotto una serie di norme che tendono, sempre di più, a limitare l'effettuazione di transazioni finanziarie a mezzo di strumenti non tracciabili. Ciò è avvenuto, sia attraverso l'emanazione di norme di carattere coercitivo sia con l'introduzione di norme agevolative per chi decide di eliminare o ridurre fortemente, l'utilizzo del contante nell'esercizio della propria attività.

Andava in questa direzione, ad esempio, l'introduzione a opera dell'articolo 23, D.L. 124/2019, a far data dal 1° luglio 2020, dell'impianto sanzionatorio per imprenditori e professionisti che rifiutassero di accettare pagamenti a mezzo POS. Si era, infatti, stabilito che, a decorrere dal 1° luglio 2020, la "mancata accettazione" di pagamenti, di qualsiasi ammontare, tramite carte di pagamento, da parte di soggetti che effettuano le attività professionali o di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, sarebbe stata punita con la sanzione amministrativa di 30 euro, aumentati del 4% del valore della transazione per la quale si rifiutava l'accettazione del pagamento. L'articolo 23, D.L. 124/2019, tuttavia, è stato soppresso in sede di conversione nella L. 157/2019.

Allo stesso tempo e allo scopo di agevolare la diffusione degli strumenti elettronici di pagamento, l'articolo 22, D.L. 124/2019 ha introdotto un credito d'imposta a favore degli esercenti attività d'impresa, arte o professioni, pari al 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione, nonché per le transazioni effettuate mediante altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili.

Sono inoltre previste diverse forme di agevolazione per i soggetti Iva che certificano incassi e pagamenti mediante mezzi elettronici e/o tracciabili. Ad esempio, è stabilita la riduzione di 2 anni dei termini di accertamento, sia ai fini Iva sia delle imposte dirette, per imprenditori e lavoratori autonomi che garantiscono la tracciabilità di tutti i pagamenti ricevuti ed effettuati in relazione a operazioni di ammontare superiore a 500 euro. Agli stessi soggetti è inoltre garantita, in caso di utilizzo esclusivo di strumenti tracciabili per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio della propria attività, la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative previste dagli articoli 1, 5 e 6, D.Lgs. 471/1997.

Il contrasto all'uso illegittimo del contante è perseguito altresì attraverso gli obblighi di vigilanza e segnalazione (comunicazione) imposti dalla normativa antiriciclaggio a intermediari finanziari e professionisti.

I nuovi limiti all'utilizzo del contante

All'articolo 49, comma 1, D.Lgs. 231/2007 è stato introdotto il comma 3-bis. La modifica è stata apportata dal Decreto Fiscale 2020, e si inserisce all'interno di una serie di misure finalizzate a contrastare l'evasione fiscale e a disincentivare l'utilizzo di strumenti di pagamento non tracciabili. Il nuovo comma 3-bis, prevede la progressiva riduzione dei limiti di utilizzo del denaro contante

sulla base del seguente calendario:

- dal 1° luglio 2020, e fino al 31 dicembre 2021, il limite passa da 3.000 a 2.000 euro;
- dal 1° gennaio 2022, scatterà un'ulteriore riduzione che porterà la soglia a 1.000 euro.

Il nuovo giro di vite riporta i valori a quelli previsti fino al 31 dicembre 2015.

È bene ricordare che in realtà, si può considerare legittimo solamente l'utilizzo di denaro inferiore alle soglie previste. Per esempio, dal 1° di luglio è considerato regolare un pagamento per contanti di 1.999,99 euro mentre non lo è un pagamento di 2.000 euro.

La limitazione riguarda ogni tipologia di trasferimento ed è indipendente sia dalla tipologia dei soggetti coinvolti nella transazione sia dalla causa sottostante alla stessa.

Cambiano i limiti ma non cambiano le regole

Sono soggetti ai nuovi limiti sia gli esercenti attività commerciale sia i privati cittadini.

Anche un genitore che decida di prestare o regalare al proprio figlio una somma di denaro pari o superiore ai limiti previsti dalla norma, deve pertanto utilizzare strumenti tracciabili per trasferire la somma.

In sostanza è vietato trasferire a qualsiasi titolo denaro contante e/o titoli al portatore in euro o in valuta estera, quando il valore oggetto di trasferimento, è complessivamente pari o superiore alle soglie previste. Il divieto si applica sia alle persone giuridiche sia alle persone fisiche, siano esse professionisti, imprenditori o privati cittadini.

Non è possibile aggirare il divieto frazionando artificialmente il trasferimento delle somme con più pagamenti inferiori alla soglia.

Resta legittimo il pagamento in contanti con diverse rate, tutte inferiori ai limiti di Legge, qualora questo risulti posto in essere sulla base di un accordo concluso con il creditore circa il pagamento rateale del corrispettivo relativo all'acquisto di beni o di servizi. Un esempio, su questo argomento, può essere ritratto dalle indicazioni fornite dal Mef con riferimento ai pagamenti ricevuti dalle agenzie di viaggio e dai *tour operator*. Secondo il Mef è legittimo che questi soggetti possano incassare in contanti sia gli acconti sia i successivi saldi, qualora entrambi gli importi siano sottosoglia. A tal fine è però necessario che il contratto di vendita, sottoscritto tra le parti, contenga l'indicazione dell'importo complessivamente dovuto nonché l'ammontare delle singole rate e le relative scadenze.

È però del tutto evidente il rischio che un pagamento rateale venga a posteriori interpretato come "artificialmente frazionato" in sede di verifica. Pertanto, nei casi dubbi o non debitamente documentati a livello contrattuale, è assolutamente consigliabile evitare l'uso del contante per i pagamenti eccedenti il limite, anche qualora il loro pagamento frazionato prevedesse rate sottosoglia.

È possibile effettuare il pagamento parte in contanti e parte con strumenti tracciati, purché il trasferimento in contanti sia inferiore alla soglia di Legge.

È consentito il pagamento sopra soglia a mezzo di assegni bancari purché "non trasferibili" e muniti dell'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario.

Come chiarito dal Mef è possibile effettuare un prelievo o versamento bancario di importo superiore alla soglia, perché non esiste alcun limite al prelievo o versamento in contanti dal proprio conto corrente. Va evidenziato però che un versamento in contanti sopra soglia sul conto corrente di un altro soggetto (ancorché familiare o congiunto) è ritenuto non legittimo e pertanto sanzionato.

Le soglie massime di utilizzo del contante devono essere rispettate qualora il trasferimento avvenga tra "soggetti diversi". Secondo il Mef si verifica questa circostanza anche qualora l'operazione sia posta in essere tra:

- 2 società;
- il socio e la società di cui questi fa parte;
- società controllata e società controllante;
- legale rappresentante e socio;
- 2 società aventi lo stesso amministratore;
- una ditta individuale e una società,

nelle quali le figure del titolare e/o del rappresentante legale coincidono, per acquisti o vendite, per

prestazioni di servizi, per acquisti a titolo di conferimento di capitale, o di pagamento dei dividendi. Un altro chiarimento del Mef ha interessato l'avverbio "complessivamente", contenuto nel comma 1, articolo 49, D.Lgs. 231/2007 che, secondo il Ministero, va riferito al valore totale da trasferire. In via generale, il divieto riguarda il trasferimento di valori costituiti da denaro contante e titoli al portatore di importo pari o superiore ai predetti limiti, a prescindere dal fatto che la transazione sia effettuata mediante il ricorso a uno solo di tali mezzi di pagamento, ovvero quando il limite venga superato cumulando contestualmente le diverse specie di mezzi di pagamento.

Modificato anche l'impianto sanzionatorio

Il Decreto Fiscale è intervenuto anche sull'articolo 63, D.Lgs. 231/2007, per modificare la disciplina sanzionatoria che ora prevede che alle violazioni delle disposizioni di cui si discute si applica la sanzione amministrativa pecuniaria:

- da 3.000 a 50.000 euro, per le violazioni commesse e contestate sino al 30 giugno 2020;
- da 2.000 a 50.000 euro per le violazioni commesse e contestate dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021;
- da 1.000 a 50.000 euro per le violazioni commesse e contestate dal 1° gennaio 2022.

Inoltre, nella violazione sono coinvolti entrambi i soggetti che hanno effettuato il trasferimento. È in ogni caso fatta salva tra le parti l'efficacia degli atti, ovvero dei pagamenti, sanzionati per violazione degli obblighi di tracciabilità.

In caso di trasferimenti sopra soglia, le sanzioni sono applicate non solo al soggetto che effettua la dazione di denaro ma anche a quello che la riceve.

Per le violazioni in questione trova applicazione l'istituto della oblazione, sulla base del disposto dell'articolo 67, comma 3, D.Lgs. 231/2007 che consente, in tema di contanti e titoli al portatore, l'applicabilità dell'articolo 16, L. 689/1981. Le nuove misure delle sanzioni hanno effetti anche sulle somme da versare a titolo di oblazione. Se il soggetto che ha commesso l'infrazione decide di avvalersi della procedura oblatoria, potrà effettuare il pagamento di una somma in misura ridotta, pari alla terza parte del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa, o, se più favorevole, al doppio del minimo della sanzione edittale, entro il termine di 60 giorni dalla contestazione. Sulla base delle nuove regole, si riduce anche il parametro minimo ai fini dell'oblazione. In pratica dal 1° luglio 2021, utilizzando tale istituto, per chi verserà la sanzione entro 60 giorni dalla contestazione, il minimo da versare passerà da 6.000 a 4.000 euro che diverranno 2.000 a partire da 1° gennaio 2022.

Obblighi e sanzioni per i professionisti che gestiscono la contabilità

I professionisti che hanno notizia di infrazioni commesse dai clienti nel trasferimento di denaro contante, hanno l'obbligo di effettuare al Mef l'apposita comunicazione/denuncia della violazione riscontrata. Il professionista è tenuto a effettuare la comunicazione solo per le infrazioni di cui venga a conoscenza nell'esercizio dei suoi compiti di servizio e nei limiti delle sue attribuzioni. Pertanto, il commercialista che nella predisposizione delle registrazioni contabili venga a conoscenza di violazioni in materia di utilizzo del contante, ha l'obbligo di effettuare le prescritte comunicazioni. L'adempimento dev'essere effettuato entro 30 giorni da quando se ne acquisisce notizia. L'obbligo di comunicazione è previsto dall'articolo 51, comma 1, D.Lgs. 231/2007, il quale testualmente recita: *"I destinatari del presente decreto che, in relazione ai loro compiti di servizio e nei limiti delle loro attribuzioni e attività, hanno notizia di infrazioni alle disposizioni di cui all'articolo 49, commi 1, 5, 6, 7, 12, 13 e 14, e all'articolo 50 ne riferiscono entro trenta giorni al Ministero dell'economia e delle finanze per la contestazione e gli altri adempimenti previsti dall'articolo 14, L. 689/1981 e per la immediata comunicazione della infrazione anche alla G. di F. la quale, ove ravvisi l'utilizzabilità di elementi ai fini dell'attività di accertamento, ne dà tempestiva comunicazione all'Agenzia delle entrate ..."*.

Il professionista che non provvede alla comunicazione delle infrazioni di cui è venuto a conoscenza, è punito con una sanzione pecuniaria da 3.000 a 15.000 euro, così come risulta dall'articolo 63,

comma 5, D.Lgs. 231/2007.

Anche per le violazioni in materia di omessa comunicazione è possibile avvalersi dell'istituto giuridico della oblazione. Se il soggetto che ha omesso la comunicazione decide di avvalersi della procedura oblatoria, potrà effettuare il pagamento di una somma in misura ridotta, pari alla terza parte del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa, o, se più favorevole, al doppio del minimo della sanzione edittale, entro il termine di 60 giorni dalla contestazione. L'oblazione potrà pertanto essere perfezionata versando 5.000 euro (pari a un terzo della sanzione massima).

Credito di imposta sulle commissioni per pagamenti elettronici

Per imprese e professionisti già tenuti all'obbligo di accettare pagamenti tramite POS, debutta dal 1° luglio 2020, il credito d'imposta sulle commissioni pagate per l'utilizzo della «moneta elettronica». In sostanza, i costi sostenuti da professionisti (singoli e associati) e dalle imprese sulle transazioni effettuate mediante l'accettazione di carte di credito, debito e altri pagamenti elettronici tracciabili si trasformerà in un *bonus* fiscale.

L'articolo 22, D.L. 124/2019, come modificato dalla Legge di conversione 157/2019, ha infatti introdotto un credito d'imposta a favore degli esercenti attività d'impresa, arte o professioni, pari al 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione, nonché per le transazioni effettuate mediante altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili.

Ai fini dell'agevolazione, rilevano le commissioni addebitate agli esercenti in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti di consumatori finali a partire dal 1° luglio 2020. Il credito è riconosciuto a condizione che gli esercenti, nel corso dell'anno d'imposta precedente a quello di riferimento, abbiano conseguito ricavi e compensi per un importo non superiore a 400.000 euro, indipendentemente dal regime contabile adottato.

I pagamenti che permettono di maturare il credito di imposta, sono quelli effettuati, nei confronti di consumatori finali, mediante carte di credito, debito e prepagate e altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili offerti da:

- a) prestatori di servizi di pagamento soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973, ovvero, le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario;
- b) prestatori di servizi di pagamento non ricompresi tra quelli definiti alla lettera a), in considerazione dell'accettazione in Italia, da parte dei soggetti convenzionati, degli strumenti di pagamento elettronici da essi offerti.

Il provvedimento n. 181301/2020 del direttore dell'Agenzia delle entrate, ha stabilito che per "consumatore finale", si intende il soggetto di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), D.Lgs. 206/2005, ovvero "la persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta".

Il medesimo provvedimento definisce "commissione", la somma addebitata:

"all'esercente dal soggetto che stipula con quest'ultimo un contratto di convenzionamento, pagata dall'esercente in relazione a un'operazione di pagamento basata su carta o altro strumento di pagamento elettronico tracciabile effettuata da un consumatore finale. Rientrano nella definizione di "commissione" i costi applicati sul transatto e/o i costi fissi che ricomprendono un numero variabile di operazioni in franchigia anche se includono il canone di locazione per la fornitura del servizio di accettazione".

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento n. 181301/2020, ha definito i termini, le modalità e il contenuto delle comunicazioni che devono essere trasmesse telematicamente dagli operatori dei sistemi di pagamento elettronici tracciabili ai fini di monitorare l'ammontare dei crediti di imposta. Gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi di pagamento in questione sono, infatti, tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate le informazioni necessarie per controllare la spettanza del credito d'imposta.

I prestatori di servizi di pagamento devono inoltre trasmettere mensilmente, agli esercenti con loro convenzionati, l'elenco delle transazioni effettuate e le informazioni relative alle commissioni corrisposte. La trasmissione deve essere effettuata entro il ventesimo giorno del mese successivo a ciascun periodo di riferimento, e deve avvenire con modalità telematica, tramite pec o con pubblicazione nell'*on line banking* dell'esercente.

Al fine di tutelare la trasparenza in materia di costi delle commissioni bancarie, la Banca d'Italia, con provvedimento del 21 aprile 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 111 del 30 aprile 2020, ha individuato le modalità e i criteri con cui gli operatori trasmettono agli esercenti, mensilmente e per via telematica, l'elenco e le informazioni relativi alle transazioni effettuate nel periodo di riferimento.

Utilizzo e monitoraggio del credito di imposta

Il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap e potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione con utilizzo del modello F24, a decorrere dal mese successivo a quello di sostenimento della spesa.

L'agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regime "*de minimis*".

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione e nelle successive dichiarazioni dei redditi, fino a quella relativa al periodo d'imposta nel quale se ne conclude l'utilizzo.

Gli esercenti utilizzatori del credito di imposta sono tenuti a conservare la documentazione relativa alle commissioni addebitate, per le transazioni effettuate con strumenti elettronici di pagamento. Tale documentazione deve essere messa a disposizione, su richiesta, degli organi dell'Amministrazione finanziaria, e conservata per un periodo di 10 anni dall'anno in cui il credito è stato utilizzato.

Riferimenti normativi

articolo 18 e 23, D.L. 124/2019

articolo 49, comma 1, D.Lgs. 231/2007

La cedolare secca per gli immobili commerciali alla prova del modello Redditi PF 2020

Il reddito derivante dalla locazione a terzi di fabbricati (o porzioni di fabbricato) commerciali, industriali, artigianali, non detenuti in regime d'impresa, deve essere determinato nel rispetto delle regole contemplate dall'articolo 37, comma 4-bis, Tuir, ovvero assumendo il maggior ammontare tra:

- il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfettariamente del 5%, ovvero del 25% per i fabbricati situati nelle Città di Venezia centro, nonché nelle isole della Giudecca, Murano e Burano (oppure del 35% per gli immobili di particolare interesse storico artistico) e;
- la rendita catastale iscritta in Catasto, rivalutata del 5%.

Ai fini della determinazione del reddito fondiario rileva il canone pattuito nel contratto di locazione e non quello effettivamente percepito.

Per le locazioni di immobili non abitativi, il relativo canone, ancorché non percepito, va comunque dichiarato, nella misura in cui risulta dal contratto di locazione, fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto, non trovando applicazione la disposizione contenuta nell'articolo 26, comma 1, Tuir, secondo cui i canoni di locazione, se non percepiti, non concorrono alla formazione del reddito complessivo del locatore dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore (circolare n. 11/E/2014).

Inoltre, se il fabbricato è concesso in locazione solo per una parte dell'anno, il canone annuo deve essere dichiarato in proporzione ai giorni di durata della locazione¹.

Per gli immobili locati non opera l'effetto sostitutivo dell'Irpef da parte dell'Imu di cui all'articolo 8, D.Lgs. 23/2011 e pertanto, per i fabbricati locati a terzi rimarranno dovute l'Imu, l'Irpef e le relative addizionali.

La cedolare secca per gli immobili commerciali

In deroga al suddetto regime impositivo, l'articolo 1, comma 59, L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), ha esteso il regime sostitutivo della cedolare secca ai contratti di locazione stipulati nel 2019 e aventi a oggetto immobili commerciali in possesso delle seguenti caratteristiche:

1. doveva trattarsi di immobili classificati in categoria catastale C/1 ("Negozii o botteghe").

Posto che sono state escluse dal regime sostitutivo tutte le altre categorie catastali proprie degli immobili strumentali, non è stato conseguentemente possibile aderire al regime della cedolare secca per le locazioni aventi a oggetto:

- immobili a uso ufficio (categoria catastale A/10);
- laboratori (categoria catastale C/3);
- immobili strumentali destinati ad attività artigianali o industriali (categoria catastale D);

2. la superficie del fabbricato concesso in locazione non doveva superare 600 mq.

Nel computo dei 600 mq – che costituiva il limite per l'applicabilità della cedolare secca per le locazioni commerciali – non andavano computate le pertinenze le quali avrebbero potuto comunque accedere all'imposta sostitutiva se locate congiuntamente all'immobile commerciale principale².

¹ In concomitanza di situazioni reddituali differenti nel corso dell'anno, quindi, nel modello di dichiarazione devono essere compilati tanti righe quante sono le casistiche che si sono configurate (in questo caso, la somma dei giorni presenti nei singoli righe non può essere superiore a 365).

² Come precisato dalla circolare n. 8/E/2019, per individuare correttamente le tipologie di pertinenze che potevano essere locate congiuntamente all'immobile principale (negozi o bottega) con applicazione della cedolare secca, occorre fare riferimento alle sole pertinenze di categoria catastale C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle scuderie e rimesse) e C/7 (tettoie chiuse e aperte).

Esclusione dall'ambito della cedolare secca dei contratti in essere nel 2018

Oltre alle richiamate limitazioni relative alla categoria catastale e alla superficie dell'immobile locato, la cedolare secca per le locazioni commerciali è risultata applicabile soltanto ai contratti stipulati nel 2019, restando conseguentemente esclusi dal regime sostitutivo in commento i contratti di locazione già in essere nel 2018 e quelli stipulati successivamente al periodo d'imposta 2019.

La L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) e il successivo D.L. 162/2019 ("Decreto milleproroghe") non hanno, infatti, riconfermato per l'anno in corso la cedolare secca sulle locazioni di immobili commerciali che resta, quindi, circoscritta alle sole locazioni stipulate nel 2019 (per tutte le annualità di durata del contratto), senza estendersi ai contratti stipulati nel 2020 e successivi.

Inoltre, l'accesso al regime della cedolare secca è stato espressamente escluso per i contratti stipulati nel 2019 ove, alla data del 15 ottobre 2018, risultava in corso un contratto non scaduto tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza contrattuale³.

Risposta all'interpello n. 268/2019

Con la risposta all'interpello n. 268/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'imposta sostitutiva della cedolare secca per le locazioni commerciali si sarebbe potuta applicare al contratto di locazione, stipulato in data 31 gennaio 2019, a prescindere dalla circostanza che tale nuovo accordo locativo sia stato preceduto da un contratto di locazione:

- stipulato nel 2007 e di durata 6+6;
- avente a oggetto il medesimo immobile e le medesime parti contraenti;
- risolto anticipatamente dal commissario liquidatore (in data 25 maggio 2018), nell'ambito di una procedura di concordato preventivo a cui era stata ammessa la società conduttrice.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, il caso di specie non sarebbe potuto rientrare tra quelli per cui è stato impedito l'accesso alla cedolare secca, poiché il precedente contratto di locazione era stato risolto dal commissario liquidatore nel mese di maggio 2018, ovvero prima del termine del 15 ottobre 2018 individuato dalla L. 145/2018. A ciò occorre aggiungere la circostanza che lo scioglimento dal precedente contratto (avvenuto nell'ambito di una procedura concorsuale) avrebbe comunque escluso qualsiasi intento elusivo da parte dei contribuenti.

Risposta all'interpello n. 297/2019

Con la successiva risposta a interpello n. 297/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha chiarito, invece, che gli eredi - che sono subentrati "mortis causa" nei contratti di locazione aventi a oggetto immobili commerciali (classificati C/1 e aventi superficie non superiore a 600 mq) stipulati dal defunto e già in corso alla data del decesso - non avrebbero potuto optare per il regime della cedolare secca, a meno che i contratti di locazione non fossero giunti a scadenza (o siano stati prorogati) nel 2019. Conseguentemente, se il contratto di locazione è cessato nel corso del 2019, ossia in tale annualità si è verificata la scadenza naturale prevista nel contratto, l'erede avrebbe potuto legittimamente optare per il regime sostitutivo della cedolare secca in sede di proroga del medesimo contratto di locazione.

In buona sostanza, i contratti aventi a oggetto immobili commerciali prorogati nel 2019, per i quali ricorrevano le altre condizioni di Legge (categoria catastale e superficie), hanno potuto accedere all'imposizione sostitutiva della cedolare secca, poiché sono stati considerati come "stipulati nel 2019".

Risposta all'interpello n. 364/2019

Sempre al fine di individuare la data di stipula del contratto di locazione in caso di modifica di una delle parti del contratto di locazione, nella risposta a interpello n. 364/E/2019 è stata esclusa la possibilità di accedere alla cedolare secca qualora nel 2019 fosse avvenuto il subentro di un nuovo

³ Questa ultima previsione aveva uno scopo meramente antielusivo, poiché si proponeva l'obiettivo di evitare che soggetti aventi già un contratto in corso si fossero accordati per risolverlo e stipularne uno nuovo da assoggettare all'imposta sostitutiva della cedolare secca.

conduttore nell'ambito di un contratto di locazione di immobile commerciale classificato catastalmente C/1 e avente superficie di 180 mq, stipulato nel 2014 (avente durata 6 + 6 anni). Secondo l'Agenzia delle entrate:

"la circostanza ... che ... la nuova società ... è subentrata nel contratto di locazione già in essere ... non può ritenersi assimilabile, ai fini che rilevano in questa sede, alla stipula di un nuovo rapporto di locazione".

Ciò in considerazione del fatto che, in applicazione dell'articolo 36, L. 392/1978, come anche sancito dalla Corte di Cassazione (n. 9486/2007): *"la cessione del contratto di locazione, contestuale alla cessione dell'azienda, come prevista dall'articolo 36, L. 392/1978, è qualificabile come un'ipotesi di cessione "ex lege" del medesimo contratto di locazione"*.

In buona sostanza, posto che il subentro nel contratto di locazione dell'affittuario dell'azienda, ai sensi dell'articolo 36, L. 392/1978, non configura la stipula di un nuovo contratto di locazione, è stata conseguentemente esclusa al locatore la possibilità di aderire al regime sostitutivo della cedolare secca, in quanto il contratto di locazione (a cui è subentrato l'affittuario dell'azienda) non risultava *"stipulato nel 2019"*.

Misura imposta sostitutiva

Con riferimento ai contratti di locazione di immobili commerciali, la cedolare secca trova applicazione esclusivamente con l'aliquota ordinaria del 21% da applicarsi sul canone di locazione annuale pattuito per il contratto, senza alcuna decurtazione. Al riguardo, si rammenta che l'imposta della cedolare secca sostituisce:

- l'Irpef, le addizionali regionali e comunali all'Irpef dovute sul reddito fondiario derivante dalla locazione degli immobili per i quali viene richiesta l'opzione della cedolare secca;
- l'imposta di registro dovuta per le annualità contrattuali (o per il minor periodo di durata del contratto) in relazione ai quali è stata esercitata l'opzione della cedolare secca;

In assenza di opzione per la cedolare secca, l'imposta di registro proporzionale dovuta su un contratto di locazione avente a oggetto fabbricati abitativi o strumentali da parte di un soggetto no Iva è pari al 2% del valore del canone di locazione annuo pattuito ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, e può essere versata in un'unica soluzione al momento in cui si provvede alla registrazione del contratto (determinando l'imposta sul canone previsto per l'intera durata del contratto), ovvero di anno in anno, determinando l'imposta sul canone contrattuale annuale.

- l'imposta di bollo dovuta sul contratto di locazione dell'immobile e delle pertinenze in riferimento al quale è stata chiesta l'applicazione della cedolare secca;
- l'imposta di registro e di bollo sulla proroga del contratto di locazione, nel caso sia stata espressa l'opzione per la cedolare per il periodo di durata della proroga;
- l'imposta di registro e di bollo eventualmente dovute sulla risoluzione del contratto, se alla data della risoluzione è in corso l'annualità per la quale è stata chiesta l'applicazione dell'opzione della cedolare secca.

Aspetti comuni con la cedolare secca per le locazioni abitative

Oltre agli aspetti appena commentati, espressamente disciplinati dall'articolo 1, comma 59, L. 145/2018, la cedolare secca per le locazioni commerciali di immobili C/1 stipulate nel 2019 è soggetta alla restante disciplina prevista per le locazioni di fabbricati a uso abitativo di cui all'articolo 3, D.Lgs. 23/2011 e pertanto:

- il locatore dell'immobile commerciale deve agire al di fuori dell'esercizio dell'impresa;
- l'esercizio dell'opzione deve avvenire al momento della registrazione ed essere preceduta dall'invio della raccomandata al conduttore con cui il locatore rinuncia all'aggiornamento dei canoni;
- occorre rispettare le medesime modalità di calcolo e di pagamento (in acconto e saldo) dell'imposta sostitutiva.

Qualifica del locatore

L'opzione per il regime della cedolare secca poteva essere invocata solo dal locatore persona fisi-

ca, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile, che effettua la locazione al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni, realizzando dalla locazione del fabbricato commerciale un reddito di natura fondiaria.

Risposta all'interpello n. 268/2019

Nella risposta all'interpello n. 268/E/2019, confermando quanto affermato in precedenza con la risoluzione n. 50/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che la possibilità di aderire al regime della cedolare secca (ivi compresa quella sulle locazioni commerciali introdotta dalla L. 145/2018) è riservata esclusivamente al locatore persona fisica. Conseguentemente, ove tra i proprietari/locatori fosse comparsa, oltre ad alcune persone fisiche, anche una società, solamente i locatori persone fisiche avrebbero potuto esercitare disgiuntamente l'opzione per la cedolare secca.

Qualifica del conduttore

Con particolare riferimento alle sole locazioni di immobili commerciali, con la risoluzione n. 50/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il regime della cedolare secca è invocabile dal locatore a prescindere dalla attività svolta dal conduttore dell'immobile, in virtù del fatto che la nuova disposizione interessa la locazione di immobili di categoria catastale C/1 (negozi e botteghe), ovvero locali destinati all'attività commerciale di vendita e/o rivendita di prodotti.

Per effetto di tale precisazione, consegue che il regime della cedolare secca si sarebbe potuto applicare anche ai contratti di locazione aventi a oggetto immobili di categoria C/1 stipulati con un conduttore esercente attività commerciale sia esso persona fisica o persona giuridica.

Sempre nel contesto della citata risoluzione è stata nuovamente ribadita l'esclusione dalla cedolare secca per i contratti di locazione di immobili a uso abitativo conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa e/o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti (circolare n. 26/E/2011).

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate (che esclude dal regime della cedolare secca le locazioni ove il conduttore dell'immobile abitativo sia un'impresa) non è, però, condivisa dalla giurisprudenza di merito.

| Orientamenti giurisprudenziali | |
|-------------------------------------|--|
| Organo giudicante | Decisione |
| CTP Reggio Emilia n. 470/III/2014 | La cedolare secca può trovare applicazione ove il conduttore dell'immobile abitativo sia un'impresa che lo affitta per ospitarvi i dipendenti (c.d. "immobili a uso foresteria"). I giudici emiliani hanno rilevato, infatti, che la norma non impone alcun requisito in capo al conduttore (che può essere, quindi, sia una persona fisica sia un'impresa), mentre richiede espressamente che il locatore sia una persona fisica |
| CTP Milano n. 3529/XXV/2015 | Può usufruire del regime della "cedolare secca" la persona fisica che concede in locazione un'unità immobiliare a destinazione abitativa, anche se il locatario è una società, poiché le indicazioni in senso opposto, fornite dall'Agenzia delle entrate nella richiamata circolare n. 26/E/2011, non trovano riscontro nel disposto normativo e non sono pertanto vincolanti per il contribuente |
| CTP Firenze n. 812/II/2018 | Il locatore dell'immobile a uso abitativo - che non agisce nell'esercizio di attività d'impresa - può correttamente esercitare il proprio diritto di optare per il regime facoltativo d'imposizione a lui riservato quale persona fisica titolare del diritto di proprietà dell'unità immobiliare abitativa locata, a nulla rilevando che il conduttore dell'immobile in parola sia una società cooperativa e non un'altra persona fisica. Ad avviso della commissione giudicante, infatti, il regime di tassazione da adottare dipende esclusivamente dalla destinazione dell'immobile come nel caso di specie per un immobile avente a oggetto un contratto di locazione a uso abitativo |
| CTR Emilia Romagna n. 1236/VII/2019 | Il limite soggettivo per l'accesso alla cedolare secca, previsto dall'articolo 3, comma 6, D.Lgs. 23/2011, si riferisce alla figura del locatore, cioè della parte che concede in locazione, mentre nessuna discriminante è contenuta nella norma citata con riferimento alla soggettività del conduttore |

Rinuncia all'adeguamento del canone di locazione

Come soltanto accennato in precedenza, anche la "cedolare secca commerciale" è subordinata alla rinuncia all'adeguamento del canone di locazione, a qualsiasi titolo, per l'intera durata dell'opzione, da comunicare preventivamente al locatario (con apposita postilla nel contratto di locazione ovvero con raccomandata).

Risposta all'interpello n. 340/2019

Nella risposta all'interpello n. 340/2019 è stata ammessa l'opzione per la cedolare secca in relazione a un contratto di locazione di immobile commerciale il cui canone annuo risultava costituito da una quota fissa e da una quota variabile calcolata in percentuale ai ricavi del punto vendita della società conduttrice eccedenti una determinata soglia.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, solo gli aggiornamenti del canone volti a neutralizzare le eventuali variazioni del potere di acquisto della moneta rientrano nel divieto di cui all'articolo 3, comma 11, D.Lgs. 23/2011, mentre non inibisce l'opzione per l'imposta sostitutiva la previsione contrattuale di una quota variabile del canone, atteso che una simile pattuizione è espressione della libertà accordata dalle parti di determinare il contenuto del contratto di locazione (con particolare riferimento all'ammontare del canone).

Modalità di esercizio della cedolare secca per gli immobili commerciali

L'opzione per la cedolare secca, anche per la locazione degli immobili commerciali, si sarebbe dovuta esercitare (dal locatore) in sede di registrazione del contratto di locazione, mediante la presentazione del modello RLI "Richiesta di registrazione e adempimenti successivi - Contratti di locazione e affitto di immobili".

Con la circolare n. 8/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha implicitamente confermato che, per le locazioni aventi a oggetto gli immobili commerciali assoggettabili alla cedolare secca, il locatore avrebbe potuto esercitare l'opzione per il regime sostitutivo in esame anche successivamente alla registrazione del contratto, purché tale contratto fosse stato stipulato nel 2019⁴, restando conseguentemente esclusi i contratti di locazione in essere nell'anno precedente (2018).

Sempre nella circolare n. 8/E/2019 è stato precisato che, anche per le locazioni commerciali, in caso di opzione per la cedolare secca, è necessario comunicare preventivamente al conduttore, con lettera raccomandata, la rinuncia all'esercizio della facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone di locazione a qualsiasi titolo⁵.

Risposta all'interpello n. 184/2020

Con la recente risposta a interpello n. 184/2020, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che l'opzione per la cedolare secca non espressa al momento della registrazione del contratto, può essere espressa:

- anche in annualità successive alla prima, entro il termine (di 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità) per il versamento dell'imposta di registro sul canone annuo;
- nonché in sede di proroga del contratto di locazione (entro il termine di 30 giorni dalla scadenza del contratto).

Nel caso di specie, è stato affermato che il contribuente può esprimere l'opzione (non avendolo fatto al momento della registrazione del contratto) presentando il modello RLI entro 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità, utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (*software RLI* o *RLI-web*). L'opzione avrà effetto "con riferimento alle annualità successive a quella di stipula del contratto di locazione".

⁴ A tal fine, l'Agenzia delle entrate ribadisce che: "qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto, è possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità). Entro lo stesso termine è possibile revocare l'opzione per il regime della cedolare secca".

⁵ La comunicazione in parola non è dovuta, invece, in caso di locazioni inferiori ai 30 giorni e quando il contratto prevede espressamente la rinuncia all'aumento.

Modalità di versamento della cedolare secca

L'imposta sostitutiva della cedolare secca è soggetta alle medesime regole dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ovvero deve essere versata con la modalità dell'acconto e del saldo. Quello che cambia rispetto all'Irpef è la misura degli acconti.

La misura dell'acconto Irpef è fissata, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, nella misura del 100% (articolo 11, comma 18, D.L. 76/2013), mentre la misura dell'acconto della cedolare secca è fissata, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, nella misura del 95% (articolo 3, comma 4, del D.Lgs. 23/2011).

In particolare, il versamento dell'acconto sulla cedolare secca, pari al 95% dell'imposta dovuta per l'anno di riferimento, deve essere effettuato in unica soluzione, entro il 30 novembre di ciascun anno, se d'importo inferiore a 257,52 euro, ovvero in 2 rate, se l'importo dovuto è pari o superiore a 257,52 euro⁶.

I codici tributo da indicare al momento della compilazione del modello di pagamento unificato F24 utilizzato per il versamento degli importi dovuti sono i seguenti (risoluzione n. 59/E/2011):

| Tipo versamento | Codice tributo |
|-----------------------------------|----------------|
| Prima rata acconto | 1840 |
| Seconda rata acconto o unica rata | 1841 |
| Saldo | 1842 |

Novità della Legge di Bilancio 2019

L'articolo 1, comma 1127, L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) ha incrementato al 100% la misura dell'acconto della cedolare secca dal 2021, mantenendo invariata la percentuale del 95% per il 2019 e per il 2020.

| Annualità | Misura dell'acconto della cedolare secca |
|-------------------|--|
| Dal 2012 al 2020 | 95% |
| 2021 e successivi | 100% |

Modalità di determinazione dell'acconto e novità del D.L. 23/2020 (c.d. "D.L. Liquidità")

L'acconto della cedolare secca può essere determinato in 2 modi:

- con il criterio c.d. "storico", utilizzando il 95% dell'imposta dovuta per l'anno precedente;
- con il criterio c.d. "previsionale", utilizzando il 95% dell'imposta dovuta per l'anno in corso.

L'articolo 20, D.L. 23/2020 ("D.L. Liquidità") ha disposto la riduzione, all'80%, della misura degli acconti Irpef, Ires e Irap dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i soggetti "solari"), se questi vengono calcolati con il c.d. criterio previsionale⁷. Nessuna riduzione è prevista, invece, se l'acconto è determinato con il metodo storico, al quale restano quindi applicabili le regole generali.

Come chiarito dalla circolare n. 9/E/2020, oltre alle imposte espressamente citate (Irpef, Ires e Irap), la riduzione all'80% dell'acconto determinato con il criterio previsionale si applica anche alle imposte sostitutive per il regime forfetario (articolo 1, comma 54 e ss., L. 190/2014) e di vantaggio (articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011) e alla cedolare secca di cui all'articolo 3, D.Lgs. 23/2011. La suddetta circolare ha altresì precisato che, per scongiurare l'applicazione del regime sanzionatorio di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, la soglia minima dell'80% può essere raggiunta anche con un versamento carente e/o omesso, purché sanato mediante l'istituto del ravvedimento operoso, sempre che non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate al contribuente, inerenti agli esiti della

⁶ In tal caso, la prima rata, in misura pari al 40% dell'acconto, deve essere versata entro il termine del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, mentre la seconda, in misura pari al 60% dell'acconto, deve essere versata entro il 30 novembre di ciascun anno.

⁷ Più precisamente, la norma dispone l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per omesso o insufficiente versamento dei suddetti acconti, qualora l'importo versato sia almeno pari all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al 2020 (vale a dire in base alle risultanze dei modelli Redditi e Irap 2021).

liquidazione automatica (articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 e articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972) e/o del controllo formale (articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973).

È stato, inoltre, confermato che la soglia minima dell'80% si applica a entrambe le rate dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i soggetti "solari"), purché determinate con il metodo previsionale: "detto importo, infatti, è determinato nel mese di giugno e va versato in una o due rate, a seconda che il quantum dovuto superi o meno determinate soglie normativamente individuate" (circolare n. 9/E/2020)⁸.

Compilazione del modello redditi

Con specifico riferimento ai redditi derivanti da contratti di immobili commerciali per i quali sia stato possibile accedere all'imposizione sostitutiva della cedolare secca, occorrerà in sede di dichiarazione provvedere alla compilazione dei quadri RB e LC del modello Redditi PF 2020.

| QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI | | Rendita catastale non rivalutata | Utilizzo | Possezzo | Codice | Canone | Casi | Continuazione (*) | Codice | Cedolare | Casi part. | | |
|--|--------------------|----------------------------------|----------|----------|--------|--------|------|-------------------|--------|----------|------------|----|----|
| Sezione I Redditi dei fabbricati | | Rendita catastale non rivalutata | Utilizzo | Possezzo | Codice | Canone | Casi | Continuazione (*) | Codice | Cedolare | Casi part. | | |
| RB1 | REDDITI IMPONIBILI | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| RB2 | REDDITI IMPONIBILI | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |

| QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI | | Totale imposta cedolare secca | Imposta su redditi diversi (21%) | Totale imposta complessiva | Ritenute CU locazioni brevi | Differenza | Eccedenza dichiarazione precedente |
|--|-------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|----------------------------|-----------------------------|------------|------------------------------------|
| LC1 | Determinazione della cedolare secca | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| | | 13 | 14 | | | | |

ESEMPIO 1

Si assuma il caso di un fabbricato commerciale tenuto a disposizione dal 1° gennaio 2019 al 30 novembre 2019 (334 giorni) e concesso in locazione dal 1° dicembre 2019, al canone annuo di 20.000 euro (rendita non rivalutata 7.620 euro e rivalutata pari a 8.000 euro), con opzione per la cedolare secca validamente espressa al momento della registrazione del contratto.

| Modalità di determinazione del reddito | |
|--|--|
| Determinazione del reddito da assoggettare a Irpef: | Rendita 1° gennaio 2019 – 30 novembre 2019 = 8.000 euro * 334/365 + maggiorazione di 1/3 = 7.320,54 euro + 2.440,18 euro = 9.760,72 euro |
| Determinazione del reddito da assoggettare a cedolare secca: | Rendita 1° dicembre 2019 – 31 dicembre 2019 = 8.000 euro * 31/365 = 679,46 Canone 1° dicembre 2019 – 31 dicembre 2019 = 20.000 euro * 31/365 = 1.698,64 euro È da assoggettare a cedolare secca l'importo del canone pari a 1.698,64 euro (in quanto maggiore della rendita) |

Il modello Redditi PF 2020 sarà così compilato.

| QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI | | Rendita catastale non rivalutata | Utilizzo | Possezzo | Codice | Canone | Casi | Continuazione (*) | Codice | Cedolare | Casi part. | | |
|--|--------------------|----------------------------------|----------|----------|--------|--------|------|-------------------|--------|----------|------------|----|----|
| RB1 | REDDITI IMPONIBILI | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| RB2 | REDDITI IMPONIBILI | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |

⁸ Il versamento dell'acconto sulla cedolare secca (determinato sia con il metodo storico o previsionale) deve essere effettuato in unica soluzione, entro il 30 novembre di ciascun anno, se d'importo inferiore a 257,52 euro, ovvero in 2 rate, se l'importo dovuto è pari o superiore a 257,52 euro. In tal caso, la prima rata, in misura pari al 40% dell'acconto, deve essere versata entro il termine del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, mentre la seconda, in misura pari al 60% dell'acconto, deve essere versata entro il 30 novembre di ciascun anno.

Occorrerà, inoltre, compilare il quadro LC "Cedolare secca sulle locazioni".

| QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI | | Totale imposta cedolare secca | Imposta su redditi diversi (21%) | Totale imposta complessiva | Ritenute CU locazioni brevi | Differenza | Eccedenza dichiarazione precedente |
|--|-----|----------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------|------------------------|---------------------------------------|
| | 1 | 357,00 | 2 | 357,00 | 4 | 5 | 6 |
| Determinazione della cedolare secca | LC1 | Eccedenza compensata Mod. F24 | Acconti versati | Acconti sospesi | Cedolare secca risultante da 730/2020 | | |
| | | 7 | 8 | 9 | Trattenuta dal sostituto | Rimborsata da 730/2020 | Credito compensato F24 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | 10 | 11 | 12 |
| | | Imposta a debito | Imposta a credito | | | | |
| | | 13 | 14 | | | | |
| | | 357,00 | ,00 | | | | |

Il valore indicato nel rigo LC1 colonna 1 va reperito nel quadro RB e corrisponde alla somma dell'imposta cedolare secca dovuta sulle locazioni produttive di redditi fondiari imputati al 2019: 1.6999 euro* 21% = 356,79 euro.

Riferimenti normativi

articolo 26 e 37, comma 4-*bis*, Tuir

articolo 8, D.Lgs. 23/2011

articolo 1, comma 59, L. 145/2018

circolare n. 11/E/2014

Le criticità della *holding* estera

Nel presente intervento esamineremo i profili di criticità connessi alla detenzione e gestione di una *holding* estera. L'approccio non vuole assolutamente essere "pessimistico" o volto a scoraggiare questo tipo di strutture, ma ha piuttosto il fine di mettere in luce gli elementi di delicatezza che devono essere attentamente considerati al fine di evitare di incappare in situazioni spiacevoli. Nessuno mette in dubbio che il veicolo estero possa offrire vari vantaggi, magari connessi alle opportunità che la regolamentazione civilistica delle società nel Paese estero può offrire rispetto a quella italiana.

Il ventaglio delle criticità

La *holding* estera presenta diversi punti di criticità che devono essere attentamente vagliati e che esamineremo di seguito:

- la disciplina relativa alle *controlled foreign companies*;
- il *transfer price*;
- l'esterovestizione;
- il rimpatrio degli utili;
- la gestione del rapporto con i consulenti esteri.

I punti segnalati sono i principali, ma ve ne sono sicuramente altri.

Ricordiamo, per fare un esempio, l'obbligo del monitoraggio fiscale nel caso in cui la partecipata estera sia detenuta direttamente da persone fisiche.

La disciplina *controlled foreign companies*

Il primo profilo di criticità connesso alla detenzione di una partecipazione estera è connesso alla disciplina relativa alle *controlled foreign companies*, presente nell'articolo 167, Tuir e novellata a partire dal 2019 per recepire le direttive comunitarie ATAD 1 e ATAD 2.

Derivando, la normativa, da previsioni comunitarie, è lecito attendersi che analoghe previsioni siano rinvenibili anche nelle discipline interne dei diversi Paesi comunitari.

In sostanza, in base al comma 1, qualora un soggetto italiano controlli una società estera, i redditi da questa prodotti verranno imputati per trasparenza al controllante se sono verificate congiuntamente le 2 condizioni indicate nel comma 4.

È bene precisare che la norma contiene una definizione di controllo più ampia rispetto a quella civilistica dell'articolo 2359, cod. civ.: si tratta, tuttavia, di un aspetto che non ci interessa approfondire in questa sede.

Veniamo, invece, alle 2 condizioni contenute nel comma 4.

Partiamo dalla seconda. La disciplina CFC può trovare applicazione se l'attività della società estera può dirsi passiva.

L'elencazione di quelle che sono le attività passive è contenuta nel comma 4 ed è oggetto della successiva tabella n. 1.

| Tabella n. 1 – Le attività passive ai fini della disciplina CFC | |
|---|---|
| Oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie: | 1. interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari |
| | 2. canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale |
| | 3. dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni |
| | 4. redditi da <i>leasing</i> finanziario |
| | 5. redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie |
| | 6. proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente |
| | 7. proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente ¹ |

¹ La norma prevede espressamente che ai fini dell'individuazione dei servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo si tiene conto delle

Come si evince dalla tabella, le attività tipiche della *holding* sono quelle contenute nei punti 1, 3 e 7. Il punto 7, in particolare, è relativo ai servizi a basso valore aggiunto che affronteremo nel prosieguo. Per ora ci limitiamo a segnalare che potrebbe trattarsi del caso classico dei servizi di carattere amministrativo che sono erogati solo alle società appartenenti al gruppo e non anche a soggetti terzi.

Abbiamo già avuto modo di segnalare, tuttavia, che la disciplina CFC non opera solamente se la società svolge attività passiva, essendo richiesto il soddisfacimento di un ulteriore requisito previsto dal comma 4.

La norma richiede che la società estera sia assoggettata a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata soggetta qualora residenti in Italia.

Si badi che, rispetto alla versione della norma vigente fino al 2018, si deve considerare sempre la tassazione effettiva e non più quella nominale.

La legge prevede che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica della presente condizione, tra i quali quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile;

Purtroppo, alla data odierna, il provvedimento non è ancora stato emanato ma, presumibilmente, utili spunti possono essere rinvenuti nel provvedimento 16 settembre 2016 diramato in relazione alla allora vigente *cfc white* di cui al comma 8-bis, che presentava dei punti di contatto con l'attuale disciplina².

L'articolo 5, comma 1, lettera g), provvedimento 16 settembre 2016 prevede che l'imposizione italiana nei limiti del 5% del dividendo o della plusvalenza, prevista negli articoli 87, comma 1, lettera c) e 89, comma 3, Tuir, si considera equivalente a un regime di esenzione totale che preveda, nello Stato di localizzazione della controllata, l'integrale indeducibilità dei costi connessi alla partecipazione.

La previsione, che interessa in particolar modo le *holding*, non brilla certo per chiarezza. È opportuno svolgere alcune considerazioni sulla scorta di alcuni esempi.

ESEMPIO 1

Tizio è un soggetto fiscalmente residente in Italia che detiene l'intera partecipazione della *holding* collocata nel Paese Alfa. Si supponga che il livello impositivo estero sia fissato al 11% mentre, ovviamente, l'Ires italiana è fissata al 24%.

Si supponga, inoltre, che il conto economico della *holding* sia quello rappresentato nella successiva Tabella n. 2 e che il regime fiscale dello Stato estero preveda l'esenzione integrale di dividendi e plusvalenze a fronte della indeducibilità dei costi.

| | | | |
|----------------------|-------|-----------------|-------|
| costi amministrativi | 100 | dividendi | 1.000 |
| | | plusvalenze pex | 2.000 |
| totale | 100 | | 3.000 |
| utile | 2.900 | | |

Nel paese estero i dividendi e le plusvalenze sono esenti. I costi non sono deducibili. Il reddito imponibile è pari a zero e pertanto anche le imposte.

In Italia, una simile *holding* avrebbe avuto un reddito imponibile di 50. Infatti, i dividendi e le plusvalenze sono imponibili sul 5% ma i costi sono deducibili.

Il reddito imponibile è pari a $(1.000 * 5\%) + (2.000 * 5\%) - 100 = 50$.

L'Ires ammonterebbe a 12. La tassazione estera (pari a 0) risulta quindi inferiore al 50% di quella italiana (pari a 6, ossia il 50% di 12).

In realtà, come abbiamo visto, il ragionamento è diverso.

indicazioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi del comma 7, articolo 110.

² Anche la *CFC white*, infatti, faceva riferimento alla tassazione effettiva e allo svolgimento di una attività passiva.

Secondo la lettera g), articolo 5 del provvedimento i 2 regimi sono equivalenti. Il problema è che non risulta chiara la tecnica applicativa.

Si potrebbero infatti ipotizzare 2 possibili soluzioni:

1. si equipara la normativa italiana a quella estera;
2. si equipara la normativa estera a quella italiana.

Nel primo caso, ossia in quello dell'equiparazione della disciplina italiana a quella estera, il conteggio teorico italiano muta. I dividendi e le plusvalenze sono considerate esenti e i costi non deducibili.

Anche in Italia la base imponibile è pari a zero. La tassazione per trasparenza dunque non opera. Nel secondo caso, invece, ossia con l'equiparazione della disciplina estera a quella italiana, i conteggi italiani determinano un'Ires di 12, mentre nel Paese estero l'imposta sul reddito di 50 risulterebbe pari a 5,5.

Abbiamo infatti ipotizzato una aliquota "Ires" pari all'11%.

In questo caso la disciplina CFC troverebbe applicazione in quanto il livello estero (5,5) risulterebbe inferiore al 50% di quello italiano (6).

ESEMPIO 2

Si riprenda l'esempio n. 1 con l'unica differenza che l'aliquota estera è fissata al 15%.

In questo caso le conclusioni sarebbero analoghe a quelle dell'esempio n. 1 se dovessimo equiparare la normativa italiana a quella estera. Infatti, essendo l'imponibile pari a 0, il livello dell'aliquota diventa indifferente.

Diversamente, nel secondo caso, ossia in ipotesi di assimilazione della tassazione estera a quella italiana, a differenza di quanto evidenziato nell'esempio n. 1, si dovrebbe escludere l'applicazione della cfc in quanto il 50% della tassazione italiana ($6 = 50\% \text{ di } 12$) è superiore alla tassazione estera ($15\% \text{ di } 50 = 7,5 > 6$).

La speranza è che il provvedimento di futura emanazione possa dissipare questi dubbi.

Il transfer price

Una ulteriore questione con la quale ci si deve confrontare è quella del *transfer price*.

L'articolo 110, comma 7, Tuir prevede che le società che operano in Paesi differenti ma che appartengono al medesimo gruppo, devono applicare i prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili.

La questione sembrerebbe *prima facie* non interessare la *holding* o, più precisamente, i rapporti tra la *holding* e le controllate italiane, ma così non è. Infatti, la *holding* potrebbe fornire al gruppo servizi di carattere amministrativo o, più banalmente, anche servizi di finanziamento.

I finanziamenti dovranno ragionevolmente prevedere un tasso di interesse attivo per la società erogante e passivo per la società finanziata³.

Per quanto concerne gli altri servizi di carattere amministrativo, le linee guida Ocse sul *transfer price* e l'articolo 7, D.M. 14 maggio 2018 risolvono la questione del corretto prezzo mediante un ricarico del 5%.

Si tratta, infatti, del caso dei servizi a basso valore aggiunto, nozione elaborata dall'Ocse e ripresa dall'articolo 7, D.M14 maggio 2018.

Il capitolo VII delle *Guidelines* Ocse 2017 contiene una sezione dedicata al trattamento dei c.d. "servizi a basso valore aggiunto" (*low value adding services*) nell'ambito delle analisi di *transfer pricing*.

Secondo quanto riportato al paragrafo 7.45 delle *Guidelines* Ocse, i servizi infragruppo a basso valore aggiunto sono quei servizi svolti da una o più entità di un gruppo multinazionale per conto

³ È banale rilevare che dal lato italiano, ossia dal lato della società finanziata, potrebbe risultare idoneo anche il finanziamento infruttifero in quanto in questo modo si evita la deduzione di un onere finanziario. La questione, tuttavia, è bidirezionale e deve essere affrontata anche dal lato della società estera, in quanto sarà ragionevole attendersi che la disciplina domestica contenga analoghe previsioni in tema di *transfer price*. Per avere una prima visione delle discipline dei prezzi di trasferimento in diversi Paesi, si possono consultare le schede contenute nel seguente link: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.

di una o più entità del medesimo gruppo e che hanno natura di supporto e non rappresentano *core business* del gruppo multinazionale.

Il punto 7.49 delle linee guida Ocse 2017 fornisce un elenco, seppur non esaustivo, dei servizi a basso valore aggiunto, tra cui vengono contemplate attività di contabilità e revisione, ad esempio attività di raccolta e di esame delle informazioni utili ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio, oppure lavorazione e gestione dei crediti e debiti, come nel caso della raccolta delle informazioni relative ai clienti ai fini della fatturazione e del controllo dell'esposizione creditizia e così via⁴. Nel determinare la remunerazione *at arm's length* si deve applicare un *profit mark-up* a tutti i costi presenti nel *pool*. Secondo l'Ocse, tale *mark-up* dovrebbe essere pari al 5% del costo rilevante e non dovrebbe essere supportato da un'analisi di *benchmark*.

Il D.M. 14 maggio 2018, adeguandosi a queste indicazioni internazionali, ha previsto che:

"... la valorizzazione del servizio è determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi ..."

Segnaliamo anche come, in base al nuovo articolo 7, in linea con le linee guida Ocse, non si possono considerare in ogni caso a basso valore aggiunto quei servizi che il gruppo multinazionale presta a soggetti indipendenti (comma 3).

Peraltro, in questi casi l'erogazione del medesimo servizio a soggetti terzi rende spesso praticabile il metodo del confronto del prezzo.

Le linee guida Ocse 2017, sul tema precisano, infatti, che:

"Le indicazioni contenute in questa sezione non si applicano ai servizi che comunemente si qualificano quali servizi infragruppo a basso valore aggiunto laddove gli stessi siano resi a clienti indipendenti. In tali casi ci si può attendere che esistano comparabili interni affidabili utili ai fini della determinazione del prezzo di libera concorrenza per i servizi infragruppo".

L'esterovestizione

Un ulteriore profilo di criticità connesso alla detenzione di una società estera e quindi anche in relazione alla holding, attiene ai problemi connessi al tema dell'esterovestizione. Si deve infatti

⁴ Riportiamo l'elenco previsto dal punto 7.49 delle linee guida Ocse 2017:

- attività di contabilità e revisione, per esempio attività di raccolta e di esame delle informazioni utili ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio; tenuta delle scritture contabili, predisposizione dei bilanci; predisposizione o assistenza negli audit operativi e finanziari; verifica dell'autenticità e dell'affidabilità delle registrazioni contabili e assistenza nella preparazione dei budget attraverso la compilazione di dati e il reperimento di informazioni;
- lavorazione e gestione dei crediti e debiti, per esempio raccolta delle informazioni relative ai clienti ai fini della fatturazione e controllo dell'esposizione creditizia;
- attività connesse alle risorse umane:
 - assunzioni e selezioni, per esempio procedure di assunzione, assistenza nella valutazione dei candidati, selezione e nomina del personale, inserimento dei nuovi dipendenti, valutazione della performance e assistenza nell'individuare prospettive di carriera, assistenza nelle procedure volte al licenziamento del personale, assistenza nell'elaborazione di programmi per personale in esubero;
 - attività di formazione e crescita del personale, ad esempio individuazione dei bisogni di formazione, creazione di percorsi di formazione interni e sviluppo di programmi, creazione di figure manageriali e programmi di sviluppo professionale;
 - servizi connessi alla retribuzione, ad esempio fornire consigli e individuare politiche per la retribuzione e i benefici da riconoscere ai dipendenti, quali ad esempio assistenza sanitaria e assicurazioni sulla vita, piani di assegnazione delle azioni ai dipendenti e fondi pensione; verifica delle presenze e delle ore lavorate, servizi paga, inclusa l'elaborazione dei dati e il rispetto della disciplina fiscale;
 - sviluppo e monitoraggio di procedure volte alla salute dei lavoratori, sicurezza e rispetto di standard ambientali adeguati
 - monitoraggio e predisposizione di dati connessi alla salute, alla sicurezza, al rispetto di standard ambientali e ad ulteriori ambiti che regolano il settore di appartenenza;
 - servizi informativi (*information technology*) che non rientrino nell'attività principale del gruppo, ad esempio installazione, manutenzione e aggiornamento di sistemi informativi usati nell'ambito dell'attività, supporto ai sistemi informativi (attività che può includere il sistema informativo usato nell'ambito della contabilità, della produzione, delle relazioni con la clientela, dell'ufficio paga e del personale e sistemi di posta elettronica); formazione sull'uso o sull'impiego dei sistemi informativi così come sul materiale impiegato per acquisire, processare ed esporre le informazioni; sviluppo di linee guida e fornitura di servizi di telecomunicazioni; organizzazione di un servizio di assistenza informatica ai clienti; implementazione e manutenzione di sistemi di sicurezza informatica; supporto, revisione e gestione delle reti informative (reti a livello locale, su vasta scala e internet);
 - servizi di comunicazione interni ed esterni e supporto all'area delle pubbliche relazioni (ad eccezione di attività specifiche di pubblicità e marketing e di attività di sviluppo delle sottostanti strategie);
 - servizi legali, ad esempio servizi legali generali svolti internamente da consulenti legali, come stesura e revisione di contratti, accordi e altri documenti legali, riunioni legali e pareri, rappresentanza della società (in contenziosi legali, procedimenti arbitrali, procedure amministrative); ricerca legale e servizi legali e amministrativi per la registrazione e protezione della proprietà intellettuale;
 - attività afferenti gli obblighi tributari, ad esempio acquisizione e predisposizione delle informazioni necessarie per l'elaborazione delle dichiarazioni dei redditi (imposte sui redditi; imposta sulle vendite; imposta sul valore aggiunto; imposte sul patrimonio; dazi e accise) e pagamento delle tasse; assistenza ai controlli dell'autorità fiscale e predisposizione di pareri in materia fiscale;
 - servizi generali di natura burocratica o amministrativa.

ricordare che in base all'articolo 73 comma 3 una società risulta essere fiscalmente residente in Italia quando soddisfa uno dei seguenti 3 requisiti:

- la presenza della sede legale in Italia;
- la sede dell'amministrazione in Italia;
- l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

I 3 requisiti sono alternativi e devono essere soddisfatti per la maggior parte del periodo di imposta. Generalmente la sede legale si trova all'estero, ma problemi possono nascere in relazione alla sede dell'amministrazione o all'ubicazione dell'oggetto dell'attività.

Su questo ultimo punto, in particolare, si segnala che la circolare n. 48/E/2007 ha affermato che in relazione alla attività immobiliare, l'oggetto dell'attività si trova in Italia se gli immobili sono prevalentemente in Italia⁵.

Il tema dell'esterovestizione, tuttavia, emerge per le *holding* anche a causa dei successivi commi 5-*bis* e 5-*ter*. Il comma 5-*bis*, in particolare, introduce una inversione dell'onere della prova a carico del contribuente in tema di residenza fiscale.

È infatti previsto che, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., nei soggetti di cui alle lettere a) e b), comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un CdA, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

In sostanza, il punto di partenza è che la società esteri controlli una società italiana. Si tratta, invero, del caso tipico della *holding* estera. L'inversione dell'onere della prova, tuttavia, opera solo se risulta soddisfatta una delle due condizioni alternative previste dalla norma, ossia un controllo della *holding* da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia, oppure la presenza nella *holding* di un consiglio di amministrazione prevalentemente composto da soggetti fiscalmente residenti in Italia. Ora, ipotizzando che questa seconda condizione non si verifichi, rimane pressoché insoluta la prima condizione in quanto risulterebbe allo scopo irrilevante intestare la partecipazione a persone fisiche o a una società⁶.

La valutazione, in base al successivo comma 5-*ter*, deve essere fatta alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Inoltre, al fine di evitare manovre elusive attraverso il frazionamento delle quote in ambito familiare, il medesimo comma prevede che per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5.

Il rimpatrio degli utili

Una questione, assolutamente non trascurabile, è rappresentata dalla fiscalità del rimpatrio dei dividendi.

Spesso, infatti, i soci della *holding* estera sono persone fisiche fiscalmente residenti in Italia.

Ebbene, trascurando l'ipotesi della disciplina transitoria relativa alle delibere operate fino al 2022, si deve rilevare come i dividendi non paradisiaci sconteranno la tassazione sostitutiva del 26%.

Si veda la tabella successiva.

Tabella n. 3 – La tassazione dei dividendi esteri non paradisiaci percepiti da persone fisiche

| Holding estera non paradisiaca | | | | |
|--------------------------------|-------|----|-----|-----|
| Dividendo deliberato | 1.000 | | | |
| Ritenuta in uscita | 0% | 5% | 10% | 15% |

⁵ Il chiarimento era stato dato in relazione ai *trust*, tuttavia, lo stesso vale anche per le società, atteso che la residenza fiscale è comunque regolata dall'articolo 73, comma 3, Tuir.

⁶ Invero, la questione potrebbe essere agevolmente risolta intestando le quote a un *trust* non residente ma si tratta di una struttura particolarmente complessa e il *trust* dovrebbe soddisfare precise condizioni.

| | | | | |
|---|-------|-----|-----|-----|
| | - | 50 | 100 | 150 |
| Dividendo in uscita | 1.000 | 950 | 900 | 850 |
| Persona fisica residente in Italia | | | | |
| Dividendo percepito | 1.000 | 950 | 900 | 850 |
| Imposta 26% | | | | |
| Ipotesi lordo frontiera | 260 | 260 | 260 | 260 |
| Ipotesi netto frontiera | 260 | 247 | 234 | 221 |
| Tassazione complessiva | | | | |
| Ipotesi lordo frontiera | 26% | 31% | 36% | 41% |
| Ipotesi netto frontiera | 26% | 30% | 33% | 37% |

Abbiamo ipotizzato di applicare le diverse ritenute possibili che vanno dallo 0% al 15%. Ipotizzando di considerare la ritenuta più elevata, se il dividendo ammonta a 1.000, la ritenuta ammonterà a 15 e il netto frontiera 850.

Si deve applicare la tassazione sostitutiva del 26%. Potrebbe essere il caso di una partecipazione non qualificata o di una partecipazione qualificata ma relativamente agli utili maturati dal 2018. Il problema è quello di valutare se la tassazione del 26% debba avvenire su 100 (lordo frontiera) o sul netto di 85 (netto frontiera).

La tesi del netto frontiera appare quella più coerente per una serie di ragioni. Innanzitutto, come chiarito nella circolare n. 26/E/2004, nel caso in cui intervenga un intermediario nella riscossione (ad esempio una fiduciaria), la ritenuta del 26% dovrà essere operata netto frontiera. Non vi è ragione di discriminare la partecipazione detenuta direttamente dal contribuente rispetto a quella detenuta attraverso la fiduciaria.

Ma vi è di più. Siccome l'Agenzia delle entrate ha da sempre sostenuto che dalle imposte sostitutive come quella in discorso non è scomputabile un credito di imposta a fronte delle ritenute estere, l'applicazione della tassazione sostitutiva sul netto frontiera attenua, seppur leggermente, la doppia imposizione.

Purtroppo, l'orientamento dell'Agenzia delle entrate risulta essere di segno opposto. La parte conclusiva della risoluzione n. 80/E/2007, in relazione ai dividendi non qualificati, ha avuto modo di affermare che: *"nel caso in cui l'utile distribuito dall'Ente non residente non dovesse transitare per il tramite di un intermediario residente in Italia, il relativo reddito dovrà essere assoggettato ad imposizione sostitutiva del 12,50% (senza possibilità di optare per il regime della dichiarazione ex articolo 18, comma 1, Tuir né di utilizzare il credito d'imposta di cui all'articolo 165, Tuir) al lordo delle eventuali ritenute subite nello Stato estero"*.

Sulla stessa scia si pongono anche le istruzioni al quadro RM del Modello redditi persone fisiche 2020 per il 2019 che, in relazione al rigo RM12 che accoglie i dividendi esteri a tassazione sostitutiva, affermano che nella colonna 3 si deve indicare l'ammontare del reddito, al lordo di eventuali ritenute subite nello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto.

Tradizionalmente, la conseguenza di questo approccio è sempre stata evidente. Se viene applicata nel Paese della fonte una ritenuta del 15%, la tassazione complessiva si dovrebbe attestare sul 41% (=26% + 15%).

Si tratta di un prelievo che può risultare più oneroso rispetto a quello previsto per i dividendi paradisiaci i quali concorreranno integralmente a tassazione ai fini Irpef. Ebbene, trascurando in questa sede le addizionali regionali e comunali, il dividendo paradisiaco sconterà, mal che vada, una tassazione Irpef del 43%. Il contribuente preferirà ragionevolmente un 43% di Irpef piuttosto che un 41% di imposte sostitutive in quanto, dall'Irpef potrà detrarre o dedurre eventuali oneri personali per cui la tassazione risulterà ragionevolmente più mite.

È evidente che se la *holding* fosse stata italiana, la ritenuta in uscita nel Paese estero avrebbe potuto essere evitata.

Sul punto, tuttavia, si segnala una interessante novità contenuta nelle nuove istruzioni e nel mo-

dello relativamente al rigo RM12. In particolare, la notizia che sicuramente sarà accolta positivamente dagli operatori è rappresentata dall'introduzione di una nuova casella in cui inserire, ai fini dello scomputo, l'imposta estera.

Questa "lieta novella" pare definitivamente risolvere la questione della scomputabilità delle imposte estere dall'imposta sostitutiva del 26%.

I nuovi conteggi dovrebbero quindi essere quelli proposti nella successiva tabella.

Tabella n. 4 – La nuova tassazione dei dividendi esteri non paradisiaci percepiti da persone fisiche

| Holding estera non paradisiaca | | | | |
|--|-------|-----|-----|-----|
| Dividendo deliberato | 1.000 | | | |
| Ritenuta in uscita | 0% | 5% | 10% | 15% |
| | - | 50 | 100 | 150 |
| Dividendo in uscita | 1.000 | 950 | 900 | 850 |
| Persona fisica residente in Italia | | | | |
| Dividendo percepito | 1.000 | 950 | 900 | 850 |
| Imposta 26% | 260 | 260 | 260 | 260 |
| Credito imposta | 0 | 50 | 100 | 150 |
| Tassazione complessiva | 260 | 260 | 260 | 260 |
| | 26% | 26% | 26% | 26% |

La gestione del rapporto con i consulenti esteri

Da ultimo segnaliamo che talora problemi non indifferenti sorgono anche nella gestione dei rapporti con i consulenti esteri, da un lato perché non sempre il consulente è all'altezza di gestire una società con respiro internazionale, sia perché l'imprenditore italiano spesso (e legittimamente) è poco avvezzo delle discipline fiscali e civili degli altri Paesi, ma (inopportuno) ritiene che le società estere possano o debbano essere gestite come quelle domestiche.

Negli investimenti societari internazionali è richiesta non solo la conoscenza della fiscalità domestica italiana e del Paese in cui si trova la società, ma anche della disciplina di raccordo tra i 2 Paesi ossia delle regole domestiche di gestione delle società estere e delle previsioni convenzionali o comunitarie.

Riferimenti normativi

articolo 2359, cod. civ.

articolo 167, Tuir

circolare n. 26/E/2004

risoluzione n. 80/E/2007

circolare n. 48/E/2007

Termine di durata della società di capitali e diritto di recesso *ad nutum* del socio: la recente sentenza della Cassazione n. 4716/2020

La Suprema Corte si è recentemente occupata, ancora una volta, della questione giuridica inerente la possibilità per un socio di recedere da una società di capitali nel caso in cui questa sia costituita con un termine definito, ma molto esteso. A tal proposito è stato enunciato il principio di diritto *ad avviso* del quale: "non sia possibile assimilare, con riferimento alle società di capitali, e per azioni, in particolare (...omissis...) all'istituto del diritto di recesso del socio, la società contratta per un tempo lungo a una società contratta a tempo indeterminato, anche in considerazione della eccessiva aleatorietà dell'opposta impostazione". Precisano, infatti, gli Ermellini che ove si optasse favorevolmente per il recesso: "numerosi variabili (...omissis...) dovrebbero essere calcolate nel caso concreto, in mancanza di parametri oggettivi e predeterminati, per valutare quando la durata statutaria legittimi il recesso *ad nutum* del socio (si pensi alle diverse variabili ipotizzabili a seconda: se soci della società siano persone fisiche o persone giuridiche; se le società socie abbiano differenti durate, anche diverse rispetto a quella della società partecipata; se i soci persone fisiche abbiano diverse età; se l'oggetto sociale implichi un progetto imprenditoriale non chiaramente e univocamente definibile)".

Recesso *ad nutum* del socio di una società costituita tempo indeterminato

Al fine di comprendere la *ratio* della pronuncia in esame è innanzitutto necessario esaminare la fattispecie, che si potrebbe definire "ordinaria", relativa al recesso del socio di una società costituita a tempo indeterminato.

In tal modo sarà poi possibile comprendere se detta disciplina possa essere applicata, in via estensiva, al recesso del socio di una società costituita per un tempo determinato, seppur molto esteso.

L'istituto *de quo* è regolato, per le Srl, tipicamente dal disposto di cui all'articolo 2473, comma 2, cod. civ..

Articolo 2473, cod. civ. – Recesso del socio (Srl)

"L'atto costitutivo determina quando il socio può recedere dalla società e le relative modalità. In ogni caso il diritto di recesso compete ai soci che non hanno consentito al cambiamento dell'oggetto o del tipo di società, alla sua fusione o scissione, alla revoca dello stato di liquidazione al trasferimento della sede all'estero alla eliminazione di una o più cause di recesso previste dall'atto costitutivo e al compimento di operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto della società determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti attribuiti ai soci a norma dell'articolo 2468, comma 4. Restano salve le disposizioni in materia di recesso per le società soggette ad attività di direzione e coordinamento.

Nel caso di società contratta a tempo indeterminato il diritto di recesso compete al socio in ogni momento e può essere esercitato con un preavviso di almeno 180 giorni; l'atto costitutivo può prevedere un periodo di preavviso di durata maggiore purché non superiore ad un anno.

I soci che recedono dalla società hanno diritto di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione del patrimonio sociale. Esso a tal fine è determinato tenendo conto del suo valore di mercato al momento della dichiarazione di recesso; in caso di disaccordo la determinazione è compiuta tramite relazione giurata di un esperto nominato dal tribunale, che provvede anche sulle spese, su istanza della parte più diligente; si applica in tal caso il primo comma dell'articolo 1349.

Il rimborso delle partecipazioni per cui è stato esercitato il diritto di recesso deve essere eseguito entro 180 giorni dalla comunicazione del medesimo fatta alla società. Esso può avvenire anche mediante acquisto da parte degli altri soci proporzionalmente alle loro partecipazioni oppure da parte di un terzo concordemente individuato da soci medesimi. Qualora ciò non avvenga, il rimborso è effettuato utilizzando riserve disponibili o, in mancanza, corrispondentemente riducendo il capitale sociale; in quest'ultimo caso si applica l'articolo 2482 e, qualora sulla base di esso non risulti possibile il rimborso della partecipazione del socio receduto, la società viene posta in liquidazione"

In virtù di quanto stabilito con l'articolo 2473, comma 2, cod. civ., il socio di una Srl, costituita a tempo indeterminato, può recedere in qualsiasi momento, fermo il rispetto del termine di preavviso di 180 giorni previsto dalla legge.

Allo stesso modo si riporta anche l'articolo 2437, cod. civ., relativo alle Spa, dando evidenza del medesimo principio, secondo cui, se la società è costituita a tempo indeterminato, il socio può recedere in qualunque momento, con il preavviso previsto.

Articolo 2437, cod. civ. – Recesso del socio (Spa)

"Hanno diritto di recedere, per tutte o parte delle loro azioni, i soci che non hanno concorso alle deliberazioni riguardanti:

- a) la modifica della clausola dell'oggetto sociale [2328, n. 3], quando consente un cambiamento significativo dell'attività della società;
- b) la trasformazione della società [2498, 2500, 2500-ter, 2500-sexies, 2500-octies];
- c) il trasferimento della sede sociale all'estero [1373];
- d) la revoca dello stato di liquidazione;
- e) l'eliminazione di una o più cause di recesso previste dal successivo comma ovvero dallo statuto;
- f) la modifica dei criteri di determinazione del valore dell'azione in caso di recesso;
- g) le modificazioni dello statuto concernenti i diritti di voto o di partecipazione.

Salvo che lo statuto disponga diversamente, hanno diritto di recedere i soci che non hanno concorso all'approvazione delle deliberazioni riguardanti:

- a) la proroga del termine;
- b) l'introduzione o la rimozione di vincoli alla circolazione dei titoli azionari.

Se la società è costituita a tempo indeterminato e le azioni non sono quotate in un mercato regolamentato il socio può recedere con il preavviso di almeno 180 giorni; lo statuto può prevedere un termine maggiore, non superiore a un anno.

Lo statuto delle società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio può prevedere ulteriori cause di recesso.

Restano salve le disposizioni dettate in tema di recesso per le società soggette ad attività di direzione e coordinamento.

È nullo ogni patto volto ad escludere o rendere più gravoso l'esercizio del diritto di recesso nelle ipotesi previste dal primo comma del presente articolo"

In virtù di quanto stabilito con l'articolo 2473, comma 2, cod. civ., dunque, il socio di una Srl, costituita a tempo indeterminato, può recedere in qualsiasi momento, fermo il rispetto del termine di preavviso previsto dalla legge. Trattasi del cosiddetto recesso "ad nutum", che può essere fatto valere da parte del socio in qualsivoglia momento e per qualsivoglia ragione - anche in assenza del verificarsi di un qualche evento di rilievo - con apposita dichiarazione espressa, salvo l'obbligo del preavviso temporale di cui sopra, differibile fino a un anno, dalle eventuali disposizioni statutarie.

È un potere puro e semplice, esercitabile da ciascun socio, in qualunque momento, senza obblighi di motivazione.

In via del tutto generica, infatti, con il termine recesso *“ad nutum”* si fa riferimento, nel diritto civile, al potere spettante a una parte di recedere unilateralmente da un contratto, a propria scelta e a proprio piacimento. Recedere unilateralmente da un contratto, di conseguenza, significa esercitare il diritto di sciogliersi da un precedente vincolo, per mezzo di una dichiarazione unilaterale di volontà comunicata all'altra parte. Gli effetti di legge che scaturiscono dalla dichiarazione unilaterale di volontà comunicata al terzo sono previsti dall'articolo 1334, cod. civ., secondo cui *“gli atti unilaterali producono effetto dal momento in cui pervengono a conoscenza della persona alla quale sono destinati”*.

Un tale atto, cosiddetto unilaterale recettizio – come è il recesso del socio da una Srl costituita a tempo indeterminato – produce i suoi effetti nel momento in cui viene portato a conoscenza del destinatario.

La cessazione del rapporto sociale e la contestuale decadenza dallo *“status socii”* si ha nell'esatto momento del ricevimento da parte della società della comunicazione di recesso da parte del socio uscente, trattandosi, come precisato, di atto di natura recettizia¹.

Ciò posto si evidenzia che le partecipazioni alla Srl, costituita a tempo indeterminato, per le quali è stato esercitato il recesso da parte del socio uscente non potranno – nelle more della liquidazione delle stesse – essere computate nei *quorum* costitutivi e deliberativi stabiliti per le decisioni sociali, restando parimenti fermi i termini imposti ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 2473, comma 4, cod. civ.

Molto precisa, in tal senso è la sentenza del Tribunale di Roma, sezione specializzata in materia di impresa, n. 16680 del 25 gennaio 2017, con la quale si è affermato che *“la dichiarazione di recesso del socio da una Società a responsabilità limitata deve ritenersi immediatamente produttiva di effetti, non appena ricevuta dalla Società, e comporta l'immediato scioglimento del rapporto sociale, con riferimento al socio receduto. Questi diventa, dal momento in cui la società ha ricevuto la comunicazione, titolare del diritto alla liquidazione delle azioni per le quali ha esercitato il recesso”*.

Alla luce di quanto evidenziato appare corretto affermare che il socio receduto, a seguito della propria dichiarazione unilaterale di recesso, una volta portata a conoscenza della Srl:

- perde *hic et nunc*, senza necessità di alcuna ulteriore formalità o delibera da parte degli organi societari, il proprio *“status socii”*;
- acquista dal momento in cui la società ha ricevuto la comunicazione medesima, la titolarità del diritto creditorio alla liquidazione della quota sociale di sua competenza.

La recente pronuncia n. 4716/2020

Esaminato il recesso *ad nutum* del socio di Srl costituita a tempo indeterminato, e verificata la linearità della procedura *post* riforma, l'attenzione si concentra ora sulla pronuncia in oggetto della Corte di Cassazione, al fine di comprendere se il principio sopra esaminato sia applicabile anche alle Srl non costituite a tempo indeterminato.

La risposta è negativa. Precisano gli Ermellini che è illegittimo il recesso *ad nutum* del socio di una società avente durata determinata fino al 2100. Non è, infatti, possibile assimilare, con riferimento

¹ N.b.: Si segnala che, nel corso degli anni, è stato di difficile individuazione il momento preciso in cui, una volta esercitato il proprio diritto di recesso con apposita dichiarazione unilaterale, il socio cessasse, a tutti gli effetti di legge, dal proprio *“status socii”*. In tal senso, il disposto di cui all'articolo 2473, cod. civ., dedicato – con la riforma delle società di capitali di cui il D.Lgs. 6/2003 – al potere di *exit* del socio dalla Srl, ha costituito un vero e proprio spartiacque, rappresentando la chiara risposta del Legislatore alle legittime esigenze, del socio medesimo, di non rimanere vincolato alla società a seguito del recesso. In tale situazione, infatti, si rischiava di incorrere, *ante* riforma, nella dinamica per cui la cessazione del rapporto tra socio recedente e Srl potesse produrre efficacia solamente in subordine ad un ulteriore intervento, individuato nel successivo acquisto della partecipazione sociale da parte degli altri soci o di un terzo o con l'annullamento della stessa a seguito della riduzione del capitale sociale.

alle società di capitali, una società contratta per un tempo lungo a una contratta a tempo indeterminato.

Questo è il principio di diritto affermato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 4716/2020, che, nello specifico, ha rigettato la tesi volta a equiparare una Spa avente un termine di durata particolarmente lungo a una società dello stesso tipo costituita a tempo indeterminato, con l'esplicita finalità di dare applicazione all'ipotesi di recesso ad nutum del socio ex articolo 2437, comma 2, cod. civ.. Esaminiamo la vicenda processuale.

La Corte d'Appello di Bologna, con sentenza n. 2204/2017 decidendo sul ricorso presentato, ex articolo 829, c.p.c., dalla Alfa Spa, nei confronti dei propri soci Tizio e Caio, respingendo l'impugnazione, ha confermato quanto deciso dall'arbitro unico, precedentemente nominato dal presidente del Tribunale di Ravenna.

I soci avevano instaurato il procedimento arbitrale al fine di sentire affermato il proprio diritto di recesso dalla società, già comunicato con lettere raccomandate, per l'intera partecipazione sociale, poiché lo statuto della società – la cui durata era fissata sino al 31 dicembre 2100 – escludeva espressamente tale diritto in capo ai soci. La società aveva opposto che, in sede di approvazione dello statuto, i soci avevano accettato sia una durata della società fino al 31 dicembre 2100, sia la clausola di rinuncia dei soci al diritto di recesso per il caso di proroga della durata della società. L'unica possibilità di uscita dalla società era, quindi, attraverso l'alienazione delle azioni, con conseguente implicita volontà di rinunciare al diritto di recesso ex articolo 2437, cod. civ..

Ritenendo che tale prolungata durata della società fissata nello statuto fosse largamente superiore alle aspettative di vita di un socio e, di conseguenza, fosse da ricondurre a una durata indeterminata del contratto con la società – ipotesi per la quale è normativamente ammesso il recesso *ad nutum* del socio di società di capitali – la Corte d'Appello di Bologna ha confermato il lodo arbitrale, con il quale si era ritenuto legittimo il recesso esercitato dai soci, ai sensi dell'articolo 2437, comma 3, cod. civ..

Avverso tale sentenza, la Alfa Spa ha proposto ricorso per Cassazione, articolato in 3 motivi:

- con il primo motivo, ex articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la ricorrente ha lamentato l'assoluta mancanza di motivazione sulle circostanze di fatto che consentano di equiparare la fattispecie di una Spa, che preveda un lungo termine finale, alla diversa fattispecie di una società di capitali costituita a tempo indeterminato;
- con il secondo motivo, ex articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la ricorrente ha lamentato la falsa applicazione dell'articolo 2437, comma 3, cod. civ. ritenendo non corretta l'equiparazione della previsione statutaria di una Spa che preveda un termine finale assai lungo di durata a quella di una Spa costituita a tempo indeterminato, la quale comporta, ai sensi dell'articolo 2437, comma 3, cod. civ., la facoltà di recesso del socio;
- con il terzo motivo ex articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si è lamentata, infine, la falsa applicazione dell'articolo 2285, comma 1, cod. civ., dovendo ritenersi inammissibile l'applicazione analogica alla società per azioni della norma in discussione, dettata per le società di persone.
- "Il primo motivo è infondato".

Precisano gli Ermellini che non si è in presenza di ipotesi di motivazione del tutto omessa o intrinsecamente illogica e contraddittoria, bensì "secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste in argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragio-

namento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero - e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cassazione SS.UU. n. 8053/2014, n. 16599/2016 e n. 22232/2016)".

Nella fattispecie, la sentenza impugnata non può dirsi intrinsecamente incomprensibile sotto il profilo motivazionale e, di conseguenza, il motivo è da ritenersi privo di fondamento giuridico.

"Il secondo ed il terzo motivo, da trattare insieme in quanto connessi, sono invece fondati".

La questione riguarda la presunta equiparazione, ai fini del recesso del socio, della previsione statutaria di una Spa, contratta per un tempo particolarmente lungo, a quella di società contratta a tempo indeterminato.

Innanzitutto, la Corte riprende la disamina dei principi di diritto enunciati con la propria pronuncia n. 9662/2013, richiamata nella decisione impugnata, precisando che, detta sentenza, ha statuito su una questione diversa da quella prospettata con l'odierno ricorso. Si è, infatti, affermato, nel 2013, che *"in tema di Srl, la previsione statutaria di una durata della società per un termine particolarmente lungo (nella specie, l'anno 2100), tale da superare qualsiasi orizzonte previsionale anche per un soggetto collettivo, ne determina l'assimilabilità ad una società a tempo indeterminato, onde, in base all'articolo 2473, cod. civ., compete al socio in ogni momento il diritto di recesso, sussistendo la medesima esigenza di tutelarne l'affidamento circa la possibilità di disinvestimento della quota",* cosicché *"integra l'ipotesi dell'eliminazione di una causa di recesso, ai sensi della norma menzionata, la modificazione statutaria che abbia notevolmente ridotto il termine di durata della società (nella specie, dal 2100 al 2050)".*

Nella controversia si trattava di una Srl (e quindi la pronuncia prende in considerazione l'articolo 2473, cod. civ. che, tuttavia, statuisce in modo identico all'articolo 2437, cod. civ., qui esaminato, dettato per le Spa, non quotate in un mercato regolamentato), la cui durata era stata fissata sino all'anno 2100 e, nello specifico, l'oggetto del giudizio riguardava la questione se una delibera assembleare - con la quale era stata disposta la riduzione della durata di una Srl, dall'originario termine del 2100 al 2050 - legittimasse il recesso per il socio dissenziente. In una controversia, dunque, nella quale si discuteva della legittimità del recesso di un socio da una Srl - quale conseguenza di una deliberazione di riduzione della durata della società - la Suprema Corte ha confermato la decisione con cui si era dichiarato legittimo il diritto di recesso del socio, ai sensi dell'articolo 2473, cod. civ..

A fondamento della propria decisione, gli Ermellini avevano ritenuto che la delibera societaria fosse rivolta essenzialmente a escludere una causa di recesso del socio: l'originaria durata statutaria, prevista per il 2100, era assimilabile, infatti, a una durata a tempo indeterminato, trattandosi di un'epoca così lontana *"da oltrepassare qualsiasi orizzonte previsionale, non solo della persona fisica ma anche di un soggetto collettivo"*.

Ne consegue che l'equiparazione della durata di una Srl, prevista per un termine particolarmente lungo, a quella a tempo indeterminato di una società dello stesso tipo è stata affermata, unicamente, al fine di dare applicazione all'ipotesi di recesso in caso di modifica statutaria recante l'eliminazione di una causa di recesso e non in via assoluta.

Con la già citata riforma societaria del 2003, a un regime, nel quale la disciplina del recesso da una Srl faceva rinvio a quella delle Spa, si è sostituita un'altra disciplina, per effetto della quale vi è una specifica elencazione dei casi nei quali il recesso, da una società di capitali, può esercitarsi (ex articoli 2473 e 2437, cod. civ.), salva diversa volontà dei soci espressa nell'atto costitutivo.

Le cause di recesso oggi possono essere distinte in:

- inderogabili, riguardanti la modifica significativa dell'oggetto sociale, la trasformazione della società, il trasferimento della sede all'estero, la revoca dello stato di liquidazione, l'eliminazione di una o più cause di recesso derogabili o previste dallo statuto, la modificazione dei criteri di valutazione delle azioni in caso di recesso e le modifiche dello statuto concernenti il diritto di voto o di partecipazione;
- derogabili dallo statuto, quali la proroga del termine di durata della società, l'introduzione o la rimozione di vincoli alla circolazione delle azioni;
- statutarie.

È stata, infine, introdotta la previsione di una società di durata indeterminata e della possibilità di recesso *ad nutum* del socio, ai sensi dell'articolo 2437, comma 3, cod. civ. per le Spa e dall'articolo 2473, comma 2, cod. civ. per le Srl.

Solo entro tali limiti – puntualizza la Corte – può parlarsi di un *favor*, riservato dalla Riforma del 2003, all'istituto del recesso nelle società di capitali.

Come sopra precisato l'articolo 2437, cod. civ. stabilisce che i soci, che non hanno concorso all'approvazione (quindi assenti, dissenzienti o astenuti) delle deliberazioni, hanno diritto di recedere salvo che lo statuto disponga diversamente.

Nella controversia di cui alla sentenza in esame, si discute specificamente della verifica della legittimità del recesso *ad nutum* esercitato da socio di una Spa, costituita con una durata determinata fino al 2100 e con esclusione del diritto di recesso del socio nel caso di proroga del termine finale della società.

Una prima argomentazione – proseguono gli Ermellini – *“a favore della fondatezza dell'assunto della società ricorrente è data dall'interpretazione dell'articolo 2437, cod. civ., il cui comma 3 che prevede tale diritto di recesso, è norma derogabile, essendo prevista nell'ultimo comma cit. articolo la inderogabilità soltanto per le ipotesi di recesso contemplate al comma 1. Trattandosi di previsione derogabile, il socio non può dolersi della sua violazione attraverso una previsione statutaria asseritamente elusiva di essa. In altre parole, la fissazione di un termine particolarmente lungo di durata della società, ben può configurare una modalità di esclusione del diritto di recesso del socio, riconosciuto dalla legge nell'ipotesi di durata indeterminata della società. Residua al socio, soltanto nel caso in cui la durata sia stata prolungata con delibera assembleare cui egli non abbia concorso, la facoltà di recesso di cui all'articolo 2437, cod. civ., comma 1, lettera e), in relazione al comma 2, lettera a), per il caso di proroga del termine. Ma la presente controversia esula da tale tema di indagine”*.

Altra ragione di fondatezza del ricorso della Alfa Spa – con conseguente illegittimità del recesso *ad nutum* esercitato da socio di una Spa costituita con una durata determinata fino al 2100 – deriva dall'interpretazione letterale dell'articolo 2437, cod. civ. Tale norma limita, tassativamente, la possibilità di recedere *ad nutum* al solo caso di società contratta a tempo indeterminato e da una necessaria valutazione sistematica, che tenga conto della differente disciplina dettata per le società di capitali, rispetto a quella operante per le società di persone, dell'esigenza di certezza cui è improntata tutta la disciplina in materia societaria e anche della tutela dei creditori sociali, i quali, facendo affidamento solo sul patrimonio sociale, hanno interesse al mantenimento della sua integrità.

Nel richiamare una propria precedente pronuncia (Cassazione n. 8962/2019) in cui si discuteva della legittimità di un recesso da una Spa, la cui durata era stata fissata, con delibera unanime dei soci, al 2050, la Corte ha respinto il motivo di ricorso, fondato sulla necessità di equiparare la durata a tempo indeterminato della vita della società a quella contratta a tempo determinato con una durata ritenuta eccedente la presumibile vita del socio, evidenziando che se poteva rilevare il superamento della ragionevole data di compimento di un progetto imprenditoriale, certamente

nessun rilievo poteva avere l'aspettativa di vita, ovvero la durata media di vita, del socio quale persona fisica.

Va, invero, effettuata una comparazione tra l'interesse del socio di Spa a dismettere il suo investimento e l'interesse del resto della compagine e della società stessa di portare avanti il progetto imprenditoriale, facendo affidamento sulle risorse presenti e sulla certezza delle stesse, connesso all'interesse dei terzi creditori, che, a loro volta, fanno affidamento sulla generica garanzia costituita dall'intero patrimonio sociale.

In virtù di questi presupposti, precisa la Suprema Corte che *"va dato, in proposito, il giusto rilievo alla scelta del Legislatore di una diversa disciplina delle ipotesi di recesso ad nutum nelle società di persone, nelle quali, prevalendo l'intuitus personae, esso è previsto per le ipotesi di durata della società sia indeterminata sia pari alla vita di un socio (articolo 2285, cod. civ.), e nelle società di capitali, nelle quali invece il recesso ad nutum è contemplato solo per i casi di società con durata indeterminata, nulla disponendosi per il caso di durata superiore alla vita umana ovvero proiettata in un orizzonte temporale molto lontano. L'estensione alle Spa della disciplina del recesso del socio, sotto il profilo qui in discussione, prevista per le società di persone, trova ostacolo in esigenze di certezza e di tutela, in particolare, dell'interesse dei terzi creditori. Basti considerare che, mentre i creditori di una società di persone possono fare affidamento, oltre che sul patrimonio societario, anche sui patrimoni personali dei soci illimitatamente responsabili, viceversa, i creditori di una società di capitali possono contare soltanto sul primo, che, in caso di recesso di un socio, subisce una corrispondente riduzione (non compensata dalla responsabilità personale del recedente). Ciò giustifica - anzi impone - una interpretazione restrittiva delle norme che prevedono le ipotesi di recesso del socio di Spa. Né, in ogni caso, potrebbe giustificarsi una estensione basata su criteri di incerta definizione ed applicazione concreta, quali quelli della durata della vita umana, o anche di un progetto imprenditoriale, che renderebbero eccessivamente aleatorie le prospettive di soddisfazione dei terzi creditori"*.

Più volte, infatti, la Corte ha già espresso le ragioni che inducono a preferire un'interpretazione restrittiva, piuttosto che estensiva, dell'applicabilità delle norme in tema di recesso del socio di società di capitali a ipotesi diverse da quelle specificamente previste. Il fine dichiarato è quello di non incrementare a dismisura, bensì di circoscrivere il più possibile, le cause che legittimano l'uscita dalla società, di cui si riportano alcuni recenti esempi:

- *"in tema di recesso dalle società di capitali, la delibera assembleare che muti il "quorum" per le assemblee straordinarie, riconducendolo a previsione legale, non giustifica il diritto del socio al recesso ex articolo 2437, lettera g), cod. civ., perché l'interesse della società alla conservazione del capitale sociale prevale sull'eventuale pregiudizio di fatto subito dal socio, che non vede inciso, né direttamente né indirettamente, il suo diritto di partecipazione agli utili e il suo diritto di voto a causa del mutamento del "quorum"* (Cassazione n. 13875/2017);
- *"In tema di recesso dalla società di capitali, l'espressione "diritti di partecipazione" di cui all'articolo 2437, comma 1, lettera g), cod. civ. - pur nell'ambito di una interpretazione restrittiva della norma, tesa a non incrementare a dismisura le cause che legittimano l'uscita dalla società - comprende, in ogni caso, i diritti patrimoniali che derivano dalla partecipazione e, tra questi, quello afferente la percentuale dell'utile da distribuire in base allo statuto; ne consegue che la modifica di una clausola statutaria direttamente attinente alla distribuzione dell'utile di esercizio, che influenzi in negativo i diritti patrimoniali dei soci prevedendo l'abbattimento della percentuale ammissibile di distribuzione, in considerazione dell'aumento della percentuale da destinare a riserva, giustifica il diritto di recesso dei soci di minoranza"* (Cassazione n. 13845/2019).

In conclusione, la Corte ha ritenuto non assimilabile – con riferimento alle società di capitali e all’istituto del diritto di recesso del socio – la società contratta per un tempo lungo a una società contratta a tempo indeterminato, anche in considerazione della eccessiva aleatorietà dell’opposta impostazione, oggetto della sentenza impugnata, alla luce delle numerose variabili che dovrebbero essere calcolate nel caso concreto, in mancanza di parametri oggettivi e predeterminati, per valutare quando la durata statutaria legittimi il recesso *ad nutum* del socio.

Riferimenti normativi

articolo 2437 e 2473, cod. civ.

Cassazione n. 4716/2020

TeamSystem Check Up Impresa - Monitoraggio della salute d'impresa e prevenzione della crisi

Il nuovo Codice sulla Crisi di Impresa e dell'Insolvenza ha introdotto importanti novità per una **diagnosi precoce dello stato di difficoltà delle imprese** e per prevenire lo stato di crisi aziendale.

TeamSystem Check Up Impresa supporta le imprese nel ristabilire l'equilibrio economico-finanziario mediante approfondite analisi dei principali indicatori di business, semplificare il percorso di accesso ai finanziamenti bancari, e prepararsi all'entrata in vigore degli obblighi previsti dal Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza.

La nuova soluzione offre alle aziende strumenti di controllo e allerta preventiva, attraverso i quali rilevare i possibili segnali di crisi e impostare una strategia per riportare **in equilibrio economico, patrimoniale e/o finanziario** la propria attività.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/check-up-impresa

