

B review



TeamSystem Business review

| n. 10/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 286

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem

Per una moderna Direzione HR, un'unica soluzione SaaS/Cloud All-in-One

TeamSystem HR è il **sistema All-in-One** che consente di gestire tutti i processi hard e soft di una moderna Direzione HR:

- dall'**amministrazione del personale** (sistema presenze, paghe, pianificazione turni e timesheet, budget e note spese)
- alla **gestione** (welfare, controllo accessi, gestione visitatori e ditte esterne, dotazioni),
- fino ad arrivare allo **sviluppo** (recruiting, formazione, e-learning e compensation)
- e alla **sicurezza sul lavoro** (organizzazione e metodologia, nomine e incarichi, data certa DVR, dotazioni, adempimenti formativi, sorveglianza sanitaria, parco immobiliare, eventi H&S).

Una soluzione **data driven** dall'**esclusiva ampiezza funzionale**, in grado di sfruttare tutti i vantaggi del cloud per garantire alte performance e sicurezza sui dati, anche in **smart working e in mobilità**.

TeamSystem HR offre una serie di **strumenti trasversali che completano la suite**, comuni a tutti i moduli: **funzionalità centralizzate** per la gestione cross di tutte le informazioni sul personale.

La gestione in un unico database di tutte le informazioni e la presenza di servizi comuni permettono di offrire valore aggiunto sia alla direzione HR sia ai singoli dipendenti e manager, che potranno beneficiare di viste aggregate sui dati (es. KPI e scorecard) e funzionalità operative centralizzate (es. I miei task, calendario e documentale).

Per maggiori informazioni, scarica la brochure digitale:

www.teamsystem.com/hr-gestione-personale

www.teamsystem.com

Lavoro e previdenza

Prime indicazioni sull'esonero contributivo alternativo alle integrazioni salariali	2
Nuove disposizioni per il contratto a termine e la proroga del divieto di licenziamento	4
Contratto di espansione e Cigs - chiarimenti Inps	7
Tfr: coefficiente di agosto 2020	9

Economia e finanza

Equo canone di agosto 2020	10
----------------------------	-----------

Fisco e tributi

Rafforzamento patrimoniale delle PMI agevolato con 2 crediti d'imposta	11
La mancata richiesta dell'emolumento non equivale a rinuncia: la presunzione di onerosità del compenso da amministratore	18
Contributi e crediti d'imposta Covid-19: trattamento contabile e fiscale	24

Prime indicazioni sull'esonero contributivo alternativo alle integrazioni salariali

Con la circolare n. 105/2020 l'Inps ha fornito le prime indicazioni per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi all'esonero dal versamento dei contributi previdenziali per aziende che non richiedono trattamenti di cassa integrazione, introdotto dal Decreto Agosto.

Introduzione

La previsione ha lo scopo di incentivare i datori di lavoro a non ricorrere a ulteriori trattamenti di integrazione salariale, perciò, qualora il datore di lavoro decida di accedere all'esonero in trattazione, non potrà più avvalersi di eventuali ulteriori trattamenti di integrazione salariale collegati all'emergenza da Covid-19.

In particolare, l'articolo 3, D.L. 104/2020, prevede, in favore dei datori di lavoro del settore privato, con esclusione di quello agricolo, un esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, fruibile entro il 31 dicembre 2020 e a condizione che i medesimi datori non richiedano i nuovi interventi di integrazione salariale previsti dal Decreto stesso. Più in particolare, l'esonero può essere legittimamente fruito per le medesime posizioni aziendali (matricole Inps) per le quali, nelle mensilità di maggio e giugno 2020, siano state fruito le specifiche tutele di integrazione salariale. Possono accedere all'esonero i datori di lavoro, anche non imprenditori, che:

- abbiano già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, degli interventi di integrazione salariale di cui agli articoli da 19 a 22-*quinquies*, D.L. 18/2020, ossia dei trattamenti ordinari di integrazione salariale, degli assegni ordinari e dei trattamenti di integrazione salariale in deroga, riconosciuti secondo la disciplina posta in relazione all'emergenza epidemiologica da Covid-19;
- abbiano richiesto periodi di integrazione salariale collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020.

Sarà possibile accedere all'esonero in trattazione - e fruire degli eventuali periodi di integrazione salariale ai sensi del D.L. 18/2020 - per i datori di lavoro che abbiano fatto richiesta di tali strumenti in data antecedente al 15 agosto 2020 o, in alternativa, in data successiva al 14 agosto 2020, purché la relativa decorrenza si collochi in data anteriore al 13 luglio. La suddetta possibilità vale anche nelle ipotesi in cui i medesimi trattamenti abbiano uno sviluppo, seppur parziale, in periodi successivi al 12 luglio 2020.

L'applicazione del beneficio è, infine, subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Assetto e misura

L'ammontare dell'esonero è pari, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, al doppio delle ore di integrazione salariale fruito nei mesi di maggio e giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail. L'importo dell'agevolazione, più specificamente, è pari alla contribuzione a carico del datore di lavoro non versata in relazione al doppio delle ore di fruizione degli ammortizzatori sociali nei mesi citati.

L'ammontare dell'esonero così determinato costituisce l'importo massimo riconoscibile ai fini dell'agevolazione e può essere fruito, fino al 31 dicembre 2020, per un periodo massimo di 4 mesi e deve essere riparametrato e applicato su base mensile. Pertanto, nelle ipotesi in cui il calcolo della contribuzione non versata per il doppio delle ore di integrazione salariale possa determinare un credito potenzialmente fruibile per un periodo superiore a 4 mesi, resta fermo il limite temporale stabilito dal Legislatore, ferma restando la possibilità di fruirne per periodi inferiori.

L'ammontare dell'esonero prescinde dal numero dei lavoratori per i quali si è fruito dei trattamenti di integrazione salariale e la quota di esonero mensilmente fruibile non potrà essere superiore alla

contribuzione astrattamente dovuta, quindi l'effettivo ammontare dell'esonero sarà pari al minor importo tra la contribuzione teoricamente dovuta per la retribuzione persa in forza del doppio delle ore di integrazione salariale fruita nei mesi di maggio e giugno 2020 e la contribuzione datoriale dovuta nelle singole mensilità in cui ci si intenda avvalere della misura.

Nelle ore di integrazione salariale fruita rientrano sia quelle fruita mediante conguaglio che quelle fruita mediante pagamento diretto.

Si ricorda che non sono oggetto di esonero le seguenti contribuzioni:

- i premi e i contributi dovuti all'Inail;
- il contributo, ove dovuto, al "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120, cod. civ.";
- il contributo, ove dovuto, ai Fondi di cui agli articoli 26, 27, 28 e 29, D.Lgs. 148/2015, nonché al Fondo di solidarietà territoriale intersettoriale della Provincia autonoma di Trento, al Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano-Alto Adige e al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale;
- il contributo dello 0,30% per il finanziamento dei Fondi interprofessionali per la formazione continua;
- le contribuzioni che non hanno natura previdenziale e quelle concepite allo scopo di apportare elementi di solidarietà alle Gestioni previdenziali di riferimento.

Da ultimo, si precisa che l'agevolazione spetta nei limiti delle risorse specificatamente stanziare.

Condizioni di spettanza

L'esonero, sostanziandosi in un beneficio contributivo, è subordinato alle seguenti condizioni:

- regolarità degli obblighi di contribuzione previdenziale, ai sensi della normativa in materia di Durc;
- assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di legge;
- rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Con specifico riferimento alle condizioni poste dal Decreto Agosto, il datore di lavoro deve attenersi al divieto di licenziamenti collettivi e individuali, pena la revoca del beneficio e l'impossibilità di presentare domanda di integrazione salariale. Pertanto, ai fini della legittima applicazione dell'esonero, il datore di lavoro deve attenersi alla disposizione che prevede il divieto di licenziamento per tutto il periodo di fruizione dell'esonero.

Coordinamento con altre misure

L'esonero è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta, ma dato che si sostanzia in un esonero totale dal versamento della contribuzione datoriale, la cumulabilità può trovare applicazione solo laddove sussista un residuo di contribuzione astrattamente sgravabile e nei limiti della medesima contribuzione dovuta.

Il datore di lavoro che accede all'esonero, per tutta la durata del periodo agevolato, non potrà avvalersi dei nuovi strumenti di integrazione salariale.

Laddove la norma chiede al datore di lavoro di fare una scelta tra l'esonero in trattazione e i nuovi strumenti di integrazione salariale e laddove il datore di lavoro sia lo stesso, la scelta dovrà essere operata per singola unità produttiva.

Al contrario, le previsioni normative non precludono la possibilità di presentare domanda, in concomitanza o contestualmente alla richiesta di agevolazione contributiva, per ammortizzatori sociali ordinari, diversi dalle causali Covid-19 e dalla specifica normativa del D.L. 18/2020.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 105/2020

Nuove disposizioni per il contratto a termine e la proroga del divieto di licenziamento

Col recente D.L. 104/2020 (Decreto Agosto) il Legislatore ha finalmente proposto una vera deroga alla stringente normativa riguardante il contratto a tempo determinato. Le regole poste nel D.Lgs. 81/2015, come riformate dal Decreto Dignità, vengono quindi derogate in relazione all'esigenza di flessibilità delle imprese, legata alla emergenza sanitaria in corso.

Inoltre, l'articolo 14 sempre del D.L. 104/2020 in vigore dal 15 agosto 2020, ha prorogato il divieto di licenziamenti per ragioni economiche fino al 31 dicembre 2020, modulandone il contenuto in base a determinate ipotesi in capo all'azienda.

La deroga a termine

Viene previsto che, fino al 31 dicembre 2020, ferma restando la durata massima complessiva del rapporto a termine di 24 mesi, sarà possibile rinnovare o prorogare tale tipo contrattuale per un periodo massimo di 12 mesi, ma per una sola volta, senza necessità di esporre le causali previste dalla norma a regime.

Tale deroga è aperta ad ogni contratto a termine al momento in essere, a mezzo proroga, e anche a rinnovi di vecchi contratti attualmente scaduti.

Molta attenzione deve, tuttavia, essere posta alla durata massima, anche per sommatoria, di vari contratti a termine stipulati tra le parti nel tempo, con stessa mansione e categoria legale; non è, infatti, possibile, non essendo stato derogato tale limite, superare i 24 mesi di durata massima.

Da notare, inoltre, che la proroga/rinnovo in deroga potrà essere operata per una sola volta.

La stipula in forma derogata dovrà necessariamente avvenire entro il 31 dicembre 2020.

La deroga consente, in pratica, di prolungare, con proroga, la durata di un contratto a termine esistente in forma acausale per un massimo di altri 12 mesi, purché ciò avvenga entro la fine del 2020. Consente, inoltre, tramite rinnovo, di stipulare un nuovo contratto a tempo determinato acausale, per un massimo di 12 mesi, tra le medesime parti, sempre entro la fine del 2020; si ricorda, infatti, che in caso di rinnovo è ordinariamente richiesta l'apposizione della causale. Tale situazione vale anche nel caso in cui nella sommatoria di precedenti contratti del medesimo tipo si fosse già raggiunto il limite massimo di 12 mesi.

I chiarimenti dell'Ispettorato del Lavoro

Nella nota n. 713/2020, l'INL ha chiarito in merito quanto segue:

- la disposizione permette, altresì, la deroga alla disciplina sul numero massimo di proroghe e sul rispetto dei c.d. periodi cuscinetto, contenuta nell'articolo 21, D.Lgs. 81/2015, con la conseguenza che, laddove il rapporto sia stato già oggetto di 4 proroghe, sarà comunque possibile prorogarne ulteriormente la durata per un periodo massimo di 12 mesi, così come sarà possibile rinnovarlo anche prima della scadenza del c.d. periodo cuscinetto, sempreché sia rispettata la durata massima di 24 mesi;
- il termine del 31 dicembre 2020 è riferito esclusivamente alla formalizzazione della stessa proroga o del rinnovo, perciò la durata del rapporto potrà protrarsi anche nel corso del 2021, fermo restando il limite complessivo dei 24 mesi;
- la disposizione, in quanto "sostitutiva" della disciplina previgente, consente di adottare la nuova proroga o il rinnovo "agevolato" anche qualora il medesimo rapporto di lavoro sia stato prorogato o rinnovato in applicazione del previgente articolo 93, D.L. 34/2020, pur sempre nel rispetto del limite di durata massima di 24 mesi;

- è stato abrogato l'obbligo di proroga automatica dei contratti a termine in essere per un periodo equivalente alla sospensione dell'attività lavorativa causata dall'emergenza Covid-19 e la proroga automatica fruita dal 18 luglio al 14 agosto è da considerarsi "neutrale" in relazione al computo della durata massima di 24 mesi del contratto a tempo determinato;
- il rinnovo del contratto a termine in deroga assistita oltre il termine di Legge di 24 mesi o del diverso termine previsto dalla contrattazione collettiva resta, invece, subordinato al rispetto delle condizioni di cui agli articoli 19, comma 1 e 21, D.Lgs. 81/2015.

Proroga del divieto di licenziamenti

Ai datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito dei nuovi trattamenti di integrazione salariale riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19, ovvero dell'esonero contributivo per chi non richiede la Cig, resta precluso:

- l'avvio delle procedure e di licenziamento collettivo (articoli 4, 5 e 24, L. 223/1991) e restano, altresì, 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 Ccnl o di clausola del contratto di appalto;
- indipendentemente dal numero dei dipendenti, la facoltà di recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966 (restano, altresì, sospese le procedure in corso di cui all'articolo 7 della medesima Legge).

Il divieto di licenziamenti non è prolungato per le categorie di datori di lavoro diverse da quelle specificamente indicate dalla norma (ad esempio, i datori di lavoro che abbiano già integralmente fruito delle integrazioni speciali o dell'esonero, i datori di lavoro che non abbiano mai avuto diritto a quelle misure speciali).

Le eccezioni al divieto

L'articolo 14, Decreto Agosto, prevede espressamente alcune specifiche eccezioni ai divieti di licenziamento:

1. 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 o di clausola del contratto di appalto;
2. nei casi di cessazione definitiva dell'attività d'impresa, conseguenti alla messa in liquidazione senza continuazione anche solo parziale dell'attività;
3. nei casi in cui i licenziamenti avvengano in esecuzione di un accordo collettivo aziendale – stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale – che preveda un incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro; in questi casi, ai lavoratori che aderiranno all'accordo collettivo aziendale di incentivazione all'esodo sarà comunque riconosciuto il trattamento di disoccupazione NASpI;
4. nei casi in cui i licenziamenti siano intimati a seguito di fallimento, in mancanza di esercizio provvisorio dell'impresa.

Il parere dell'INL

Nella nota n. 713/2020 l'INL ha, inoltre, ricordato che è stata riproposta la disposizione concernente la possibilità, da parte del datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, di revocare il recesso dal contratto di lavoro per gmo, purché contestualmente faccia richiesta del trattamento di cassa integrazione Covid, a partire dalla data in cui ha efficacia il licenziamento. In tali casi il rapporto di lavoro è ripristinato senza interruzioni e il datore di lavoro è esente da oneri e sanzioni. Tale disposizione, precedentemente limitata ai recessi intervenuti nel periodo dal 23 febbraio al 17 marzo 2020, viene estesa ai recessi effettuati in tutto l'anno 2020.

Secondo l'Ispettorato, inoltre, salvo eventuali modifiche che potranno intervenire in sede di conversione del D.L., il divieto di licenziamento sembra operare per il solo fatto che l'impresa non abbia esaurito il *plafond* di ore di cassa integrazione disponibili e ciò sia quando abbia fruito solo in parte delle stesse, sia quando non ne abbia affatto fruito. In tale ultimo caso, laddove il datore di lavoro non abbia ritenuto di fruire della cassa integrazione, il licenziamento sarebbe in ogni caso impedito dalla possibilità di accedere all'esonero dal versamento contributivo.

Riferimenti normativi

D.L. 104/2020

Contratto di espansione e Cigs - chiarimenti Inps

L Inps, con circolare n. 98/2020, ha fornito chiarimenti in ordine al contratto di espansione, introdotto dall'articolo 26-quater, D.L. 34/2019, che ha modificato l'articolo 41, D.Lgs. 148/2015.

Introduzione

Il contratto di espansione si rivolge alle imprese, con organico superiore alle 1.000 unità (già rientranti nell'ambito di applicazione della Cigs), che si trovino nella necessità di intraprendere percorsi di reindustrializzazione e riorganizzazione, con conseguenti modifiche dei processi aziendali necessari per recepire e sviluppare attività lavorative a contenuto più tecnico.

A sostegno del processo di sviluppo aziendale, con accordo sindacale, si consente alle imprese di immettere forze nuove nel proprio organico e, parallelamente, avviare un percorso di riqualificazione del personale, finalizzato all'aggiornamento delle competenze individuali e collettive.

Gestione del personale in esubero

In particolare, con riguardo al personale in forza – difficilmente utilizzabile in modo produttivo in conseguenza dello sviluppo tecnologico avviato – le imprese hanno 2 opzioni:

1. con i soggetti che si trovino a non più di 5 anni dalla pensione di vecchiaia o da quella anticipata e che abbiano maturato il requisito minimo contributivo, è possibile concordare un'uscita anticipata dall'azienda, attraverso la risoluzione dei rapporti di lavoro. Si ricorda che per tali fattispecie di interruzione del rapporto di lavoro, il datore di lavoro è tenuto al versamento del c.d. *ticket* di licenziamento;
2. per i lavoratori che non possono aderire allo scivolo pensionistico, al fine di garantire loro un'adeguata attività formativa finalizzata alla riqualificazione e all'aggiornamento delle loro competenze professionali, l'impresa può procedere a riduzioni orarie tutelabili attraverso la Cigs.

La circolare Inps n. 98/2020 fornisce le istruzioni proprio in relazione a quest'ultimo aspetto.

Ambito di applicazione dell'intervento di Cigs

L'intervento di Cigs è riconducibile alla causale della riorganizzazione aziendale, di cui all'articolo 21, comma 1, lettera a), D.Lgs. 148/2015.

La regolamentazione della Cigs connessa al contratto di espansione deve essere, in linea generale, ricondotta nell'alveo delle disposizioni sulle integrazioni salariali straordinarie del D.Lgs. 148/2015, sempre che le stesse non siano espressamente derogate da specifiche previsioni contenute nell'articolo 41 o non si pongano in contrasto logico con le finalità del nuovo istituto contrattuale.

Devono ritenersi applicabili le regole che governano la Cigs, con particolare riferimento ai lavoratori beneficiari, nonché all'applicazione del contributo addizionale e dell'operatività del termine decennale per il pagamento dei trattamenti.

Sono, perciò, esclusi dalla misura i dirigenti, i lavoratori a domicilio e gli apprendisti non professionalizzanti, nonché che non abbia anzianità di effettivo lavoro di almeno 90 giorni.

Durata del trattamento

L'intervento straordinario di integrazione salariale può essere richiesto per un periodo non superiore a 18 mesi, anche non continuativi, che non è conteggiabile nel quinquennio di riferimento.

Contributo addizionale

L'integrazione soggiace all'obbligo di versamento del contributo addizionale di cui all'articolo 5, D.Lgs. 148/2015, a partire dal periodo di paga successivo al provvedimento di concessione:

- 9% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate, relativamente ai periodi di integrazione salariale ordinaria e straordinaria fruiti all'interno di uno o più interventi concessi sino a un limite complessivo di 52 settimane in un quinquennio mobile;
- 12% oltre il limite di 52 e sino a 104 settimane in un quinquennio mobile;
- 15% oltre il limite di 104 settimane in un quinquennio mobile.

Il periodo di integrazione salariale rileva ai fini della determinazione dell'aliquota contributiva del contributo addizionale nel caso in cui l'azienda sia autorizzata a fruire di altri periodi di Cigo o Cigs nel quinquennio mobile.

Termine di decadenza per il conguaglio delle prestazioni

Le integrazioni salariali erogate dal datore di lavoro sono rimborsate dall'Inps ovvero conguagliate dal datore di lavoro medesimo all'atto dell'assolvimento degli obblighi di contribuzione obbligatoria, a pena di decadenza, entro 6 mesi dalla fine del periodo di paga in corso alla scadenza del termine di durata dell'autorizzazione o dalla data del provvedimento di concessione, se successivo. Il predetto termine di decadenza si applica anche laddove la denuncia UniEmens generi un saldo a credito per l'azienda.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 98/2020

Tfr: coefficiente di agosto 2020

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a agosto 2020 è risultato pari a 102,5: ad agosto 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 1,0000.

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
Giugno 2020	15 giugno – 14 luglio	102,4	0	0,750	0	0,750
Luglio 2020	15 luglio – 14 agosto	102,3	0	0,875	0	0,875
Agosto 2020	15 agosto – 14 settembre	102,5	0	1,000	0	1,000

Equo canone di agosto 2020

L' inflazione del mese di agosto 2020 è stata pari a - 0,7%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a - 0,525% (menozerovirgolacinquecentoventicinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di agosto 2020 rispetto a agosto 2019 è risultata pari a -0,7% (menozerovirgolasette). 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 -0,525% (menozerovirgolacinquecentoventicinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di agosto 2020 rispetto a agosto 2018 risulta pari a -0,4% (menozerovirgolaquattro). Il 75% risulta pari a -0,300% (menounovirgolatrecento).

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

Rafforzamento patrimoniale delle PMI agevolato con 2 crediti d'imposta

L'articolo 26, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), convertito con modificazioni nella L. 77/2020, introduce 2 crediti d'imposta finalizzati al contempo a sostenere il rafforzamento patrimoniale delle società di medie dimensioni e a contribuire al riassorbimento delle perdite generate dalle stesse a causa dall'emergenza epidemiologica dovuta al Covid-19. La novella normativa si rivolge, da un lato, ai soci che sottoscrivono aumenti di capitale e, dall'altro, alle società che tali aumenti di capitale ricevono.

In particolare, il comma 4 della disposizione introduce in favore del socio investitore un credito d'imposta pari al 20% della somma versata a titolo di aumento di capitale, fino a un tetto massimo di 2 milioni di euro; mentre, il successivo comma 8 riconosce alla società che incrementa il proprio capitale un credito d'imposta in misura pari al 50% delle perdite relative all'esercizio 2020 eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale.

Per poter beneficiare delle agevolazioni occorre osservare stringenti condizioni di accesso imposte dalla norma introduttiva e più compiutamente definite dal D.M. 10 agosto 2020, recante le disposizioni attuative della disciplina in commento. Va altresì considerato che l'efficacia delle misure è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea, siccome ricadono tra quelle comprese nella Comunicazione della Commissione "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza Covid-19".

Ambito applicativo

Credito d'imposta per il socio

Il credito d'imposta introdotto dall'articolo 26, comma 4, Decreto Rilancio compete esclusivamente al soggetto - persona fisica o giuridica - che effettua conferimenti in denaro in:

- Spa;
- Sapa;
- Srl, anche semplificata;
- Spa europee di cui al Regolamento (CE) 2157/2001;
- società cooperative (comprese le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) 1435/2003);

aventi sede legale e amministrativa in Italia, regolarmente costituite e iscritte nel Registro Imprese, sempreché:

- non rientrino tra le società di partecipazione finanziaria e non finanziaria, nonché tra quelle che esercitano l'attività di intermediazione finanziaria elencate nell'articolo 162-bis, Tuir e tra quelle che esercitano attività assicurativa. Si noti che dato l'espresso riferimento alle società di partecipazione non finanziaria sono escluse dall'ambito applicativo delle agevolazioni non solo le *holding* finanziarie, bensì anche le *holding* industriali, ossia le società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari;
- non rientrino tra le società qualificabili al 31 dicembre 2019 come "imprese in difficoltà" ai sensi del Regolamento (UE) 651/2014, del Regolamento (UE) 702/2014 e del Regolamento (UE) 1388/2014. Ciò a meno che non siano qualificabili come microimprese o piccole imprese ai sensi dell'allegato I, Regolamento (UE) 651/2014; in tal caso, alle microimprese e piccole imprese conferenti è riconosciuto il credito d'imposta se non sono soggette a procedure concorsuali per insolvenza, o essendo state soggette a tali procedure abbiano rimborsato il prestito o revocato la

garanzia al momento dell'investimento agevolato, e non hanno ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione, o avendoli ricevuti non siano più soggette a un piano di ristrutturazione al momento dell'investimento agevolato;

- presentino, con riferimento al periodo d'imposta 2019, un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir superiore a 5 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro; dunque, i ricavi considerati sono quelli relativi ai corrispettivi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa e delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere utilizzati nella produzione. Nel caso in cui la società appartenga a un gruppo, si fa riferimento al valore dei citati ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo;
- abbiano subito, a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, nei mesi di marzo e aprile 2020, una riduzione complessiva dell'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente in misura non inferiore al 33%; analogamente a quanto previsto relativamente alla verifica della soglia dei ricavi, nel caso in cui la società appartenga a un gruppo, si fa riferimento al valore dei citati ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo;
- abbiano deliberato dopo il 19 maggio 2020 un aumento di capitale a pagamento, con integrale versamento dello stesso entro il 31 dicembre 2020.

L'agevolazione è altresì riconosciuta in relazione agli investimenti effettuati in stabili organizzazioni in Italia di imprese con sede in Stati membri dell'Unione Europea o in Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), nel rispetto delle condizioni previste sopra elencate; in tale ipotesi l'agevolazione spetta in relazione alla parte corrispondente agli incrementi del fondo di dotazione della stabile organizzazione.

Si noti che il credito d'imposta in commento non è in ogni caso riconosciuto per gli investimenti effettuati da:

- soggetti di cui all'articolo 162-*bis*, Tuir e dalle imprese che esercitano attività assicurativa;
- imprese qualificabili al 31 dicembre 2019 come "imprese in difficoltà" ai sensi del Regolamento (UE) 651/2014, del Regolamento (UE) 702/2014 e del Regolamento (UE) 1388/2014; ciò a meno che non siano qualificabili come microimprese o piccole imprese ai sensi dell'allegato I del Regolamento (UE) 651/2014; in tal caso, alle microimprese e piccole imprese conferenti è riconosciuto il credito d'imposta se non sono soggette a procedure concorsuali per insolvenza, o essendo state soggette a tali procedure abbiano rimborsato il prestito o revocato la garanzia al momento dell'investimento agevolato, e non hanno ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione, o avendoli ricevuti non siano più soggette a un piano di ristrutturazione al momento dell'investimento agevolato.

Invece, l'investimento può ritenersi agevolato anche se effettuato indirettamente attraverso quote o azione di Oicr che non siano a partecipazione pubblica, diretta o indiretta, residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 73, Tuir, o in Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, che investono in misura superiore al 50% nel capitale sociale delle società sopra individuate tramite organismi di investimento collettivo del risparmio e società, direttamente o indirettamente, a partecipazione pubblica.

Credito d'imposta per la società beneficiaria

Il credito d'imposta di cui al comma 8 dell'articolo 26, D.L. 34/2020 è riconosciuto alle società in possesso di tutti i requisiti indicati nel paragrafo precedente in relazione alle società conferitarie (in particolare, vedasi il primo elenco del paragrafo precedente).

Tuttavia, ciò non è sufficiente atteso che, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, le società beneficiarie devono altresì soddisfare le seguenti condizioni:

- essere in una situazione di regolarità contributiva e fiscale;

- essere in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia e urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente;
- non rientrare tra le società che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione Europea;
- non trovarsi nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67, D.Lgs. 159/2011, quindi non devono aver subito l'applicazione di misure di prevenzione previste dalla normativa antimafia;
- non avere soci o amministratori per i quali è intervenuta negli ultimi 5 anni una condanna definitiva per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e Iva nei casi in cui sia stata applicata la pena accessoria di cui all'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 74/2000.

In sede di conversione del D.L. 34/2020 è stato previsto che rientrano nell'agevolazione anche le aziende in concordato preventivo di continuità con omologa già emessa, che si trovano in situazione di regolarità contributiva e fiscale all'interno di piani di rientro e rateizzazione già esistenti alla data del 19 maggio 2020, fermo restando il rispetto delle altre condizioni sopra individuate.

Benefici previsti

Beneficio per il socio conferente

Al socio – di qualsiasi natura – che sottoscrive l'aumento di capitale della società di piccole medie dimensioni compete un credito d'imposta pari al 20% dell'importo versato, con un *plafond* massimo dell'investimento di 2 milioni di euro. Ne deriva che, per il singolo investitore, la misura massima del credito d'imposta risulta essere pari a 400.000 euro ($2.000.000 \times 20\%$).

La norma esclude espressamente dall'agevolazione le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono da questa controllate o a questa collegate oppure sono sottoposte a comune controllo. Dunque, mentre l'investitore persona fisica può fruire del beneficio ancorché possessore di una partecipazione di controllo della società ricevente, il socio società ne è invece escluso laddove appartenente al medesimo gruppo della società conferitaria. Non è chiaro se il credito d'imposta spetti qualora la società conferente diventi controllante per effetto del conferimento agevolato; siccome in tal caso la norma non ne limita la fruizione, il beneficio parrebbe spettante.

È pacifico, invece, che per la fruizione del beneficio il conferimento in denaro, che si ricorda deve essere deliberato dopo il 19 maggio 2020 e integralmente versato entro il prossimo 31 dicembre, possa essere iscritto alla voce del capitale sociale oppure della riserva di sovrapprezzo delle azioni o quote della società conferitaria. La destinazione dei conferimenti può, dunque, essere duplice: ad aumento del capitale sociale, con emissione di nuove azioni o quote, ovvero a incremento della riserva di sovrapprezzo destinato ad azioni o quote esistenti.

Si osserva che, siccome la disposizione normativa fa riferimento ai soli aumenti di capitale che avvengono mediante conferimento in denaro, pare che non possano assumere rilevanza gli apporti effettuati mediante compensazione con un credito vantato dal socio verso la società. Così come parrebbero non agevolabili i conferimenti eseguiti nel periodo 19 maggio – 31 dicembre 2020, ma deliberati prima, con la conseguenza che in questi casi, quantomeno per i conferimenti ancora da versare, al fine di non perdere il credito d'imposta, andrebbe revocata la delibera di aumento di capitale assunta prima del 19 maggio per adottarne una nuova entro il prossimo 31 dicembre.

Beneficio per la società conferitaria

Alla società che riceve un conferimento agevolabile spetta, a seguito dell'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020, un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, da assumere al lordo delle perdite, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale.

Resta da chiarire se la spettanza del beneficio da parte della società sia o meno di per sé speculare rispetto alla spettanza del beneficio da parte del socio; nell'ipotesi di non specularità, interpretazione questa ancorata al dato letterale del testo normativo, la società conferitaria, che rispetta tutte le condizioni fissate dalla norma, rientrerebbe nell'agevolazione indipendentemente dalle condizioni

soggettive di chi effettua il conferimento; quindi, anche quando l'apporto è eseguito da un socio escluso dal credito d'imposta, ad esempio, perché trattasi di altra società appartenente al medesimo gruppo. Diversamente, un'interpretazione logico-sistematica potrebbe a ritenere speculare la fruizione dei 2 benefici.

Cumulabilità e limite massimo dei benefici

Il credito d'imposta per il socio è cumulabile con il credito d'imposta previsto per la società conferitaria. Inoltre, i 2 benefici, a loro volta, sono cumulabili con le altre misure di aiuto previste dal § 3.1 della Comunicazione della Commissione Europea recante un "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19", purché venga rispettato il tetto massimo stabilito in 800.000 euro per impresa¹. Da ciò nasce l'obbligo per la società conferitaria di presentare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio che si vedrà nel prosieguo.

Ad esempio, nelle altre misure da monitorare si annovera il contributo in termini di esclusione dal versamento del saldo dell'Irap relativo al periodo d'imposta 2019 e della prima rata dell'acconto dovuto per la medesima imposta in relazione al periodo d'imposta 2020 previsto dall'articolo 24, D.L. 34/2020. In effetti, a tal riguardo, la circolare n. 25/E/2020 ha avuto modo di precisare che "la verifica delle condizioni e dei limiti, entro i quali il beneficio di cui all'articolo 24 del Decreto configura un aiuto di Stato compatibile con la disciplina europea, va operata con esclusivo riferimento al paragrafo 3.1 del Framework temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato (aiuti di importo limitato), e quindi anche con riferimento agli importi massimi ivi indicati, così come previsto dall'espresso richiamo operato dal comma 3 della disposizione in esame".

ESEMPIO

- Patrimonio netto della società conferitaria al 31 dicembre 2019: 3.000.000 euro;
- perdita previsionale 2020 della società conferitaria: 1.000.000 euro;
- aumento di capitale: 2.000.000 euro;
- patrimonio netto della società conferitaria al 31 dicembre 2020: 4.000.000 euro.

In tale ipotesi:

- il credito d'imposta del socio conferente è pari a 400.000 euro ($2.000.000 \times 20\%$);
 - il credito d'imposta della società conferitaria è pari a 250.000 euro ($((1.000.000 - 10\% \times 5.000.000^2) \times 50\%)$), siccome inferiore al 30% dell'aumento del capitale sociale pari a 600.000.
- La somma dei 2 crediti d'imposta (400.000 + 250.000 euro) rispetta l'importo massimo agevolabile stabilito in misura pari a 800.000 euro.

Utilizzazione dei crediti d'imposta

Il credito d'imposta riconosciuto al socio è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo, nonché, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento, anche in compensazione orizzontale, quindi ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, senza l'applicazione del limite di:

- 700.000 euro annui di cui all'articolo 34, L. 388/2000, aumentato a 1.000.000 di euro per il 2020 a opera dell'articolo 147, D.L. 34/2020;
- 250.000 euro annui previsto per i crediti da indicare nel quadro RU del modello Redditi, ex articolo 1, comma 53, L. 244/2007.

A tal fine, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Inoltre, l'ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione non deve eccedere l'importo spettante³, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

¹ Ovvero a 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o a 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

² Patrimonio netto al 31 dicembre 2020 al lordo della perdita 2020.

³ Ossia, come si vedrà in seguito, l'importo riconosciuto dall'Agenzia delle entrate.

In relazione al credito d'imposta riconosciuto alla società conferitaria, esso può essere utilizzato esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento. Anche per questa agevolazione non trovano applicazione i limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000 e all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Entrambi i crediti, infine:

- non concorrono alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi;
- non concorrono alla formazione del valore della produzione ai fini dell'Irap;
- non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.

Decadenza dai benefici

Al fine di evitare una indebita fruizione dei crediti d'imposta, l'articolo 26, D.L. 34/2020 prevede specifiche clausole di salvaguardia che determinano la decadenza dall'agevolazione con obbligo di restituire il credito utilizzato (c.d. *recapture*) unitamente al pagamento di sanzioni e interessi legali. In particolare, il soggetto conferente decade dal credito d'imposta se:

- il possesso della partecipazione rinveniente il conferimento si interrompa prima del 31 dicembre 2023;
- la società conferitaria distribuisca riserve, di qualsiasi tipo, a prescindere dall'ammontare distribuito, prima del 31 dicembre 2023;
- venga accertata l'insussistenza di uno dei requisiti previsti.

Per quanto riguarda invece il credito d'imposta rivolto alla società conferitaria, la decadenza trova applicazione nel caso in cui la beneficiaria:

- proceda alla distribuzione di qualsiasi riserva prima del 1° gennaio 2024, a prescindere dall'importo oggetto di distribuzione;
- venga accertata l'insussistenza di uno dei requisiti previsti.

In ogni caso, nel silenzio della norma e del decreto attuativo, pare ragionevole ritenere che la distribuzione dell'utile d'esercizio – e non già delle riserve – sia inidonea a far scattare il meccanismo del *recapture*.

Adempimenti procedurali per il riconoscimento dei crediti d'imposta

Credito d'imposta del socio conferente

I soggetti investitori che intendono avvalersi del credito d'imposta in commento devono presentare all'Agenzia delle entrate un'apposita istanza, da inviare con modalità che saranno definite da un provvedimento che sarà emanato dalla stessa Agenzia delle entrate, contenente:

- a) il codice fiscale della società conferitaria nonché l'indicazione dell'importo del conferimento effettuato e dell'ammontare del credito d'imposta richiesto;
- b) nel caso in cui il soggetto conferente sia una società, l'attestazione di non controllare direttamente o indirettamente la società conferitaria, di non essere sottoposta a comune controllo o collegata con la conferitaria ovvero di non essere da quest'ultima controllata;
- c) l'importo degli aiuti non rimborsati di cui è obbligatorio il recupero;
- d) gli altri elementi eventualmente individuati dallo stesso provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

A pena di decadenza dall'agevolazione, inoltre, il conferente deve acquisire prima della presentazione dell'istanza da inviare all'Agenzia delle entrate:

- a) una copia della delibera di aumento del capitale sociale;
- b) una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, con la quale il legale rappresentante attesta che la società conferitaria non ha beneficiato di misure di aiuto previsto dal "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19" per un ammontare superiore a 800.000

euro⁴; qualora il credito d'imposta spettante in relazione al conferimento effettuato dal richiedente determini il superamento del tetto massimo, la società conferitaria deve indicare anche l'importo massimo del credito d'imposta che l'investitore può richiedere, che sarà proporzionalmente ridotto. Sia la copia della delibera di aumento del capitale sociale sia la dichiarazione sostitutiva devono essere conservate, a cura del richiedente, fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, per essere esibite a richiesta delle Autorità che effettuano le attività di controllo.

Entro 30 giorni dalla data di presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle entrate è tenuta a comunicare al richiedente il riconoscimento ovvero il diniego dell'agevolazione e, nel primo caso, l'importo del credito d'imposta effettivamente spettante. Si noti che il credito d'imposta è riconosciuto:

- previa verifica della correttezza formale dei dati indicati nell'istanza;
- secondo l'ordine di presentazione delle istanze (c.d. *click day*);
- fino all'esaurimento delle risorse disponibili.

Successivamente alla comunicazione di riconoscimento del credito d'imposta da parte dell'Agenzia delle entrate, il soggetto investitore deve consegnare alla società conferitaria una dichiarazione attestante la misura dell'incentivo ricevuto al fine di consentire a quest'ultima la verifica del rispetto del limite di 800.000 euro⁵.

Credito d'imposta della società conferitaria

Parimenti a quanto avviene per i soggetti conferenti, anche la società conferitaria che intende avvalersi del credito d'imposta deve presentare all'Agenzia delle entrate un'apposita istanza, da inviare con modalità che saranno definite da un provvedimento che sarà emanato dalla stessa Agenzia delle entrate, contenente:

- a) l'indicazione dell'ammontare delle perdite ammissibili all'agevolazione e dell'importo del credito d'imposta richiesto;
 - b) l'indicazione dell'ammontare complessivo del credito d'imposta riconosciuto in favore degli investitori, con i relativi codici fiscali;
 - c) la predetta dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, con la quale il legale rappresentante attesta che la società conferitaria, anche tenuto conto del credito d'imposta in favore degli investitori, non ha beneficiato di misure di aiuto previste dal "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19" per un ammontare superiore a 800.000 euro⁶;
 - d) una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, con la quale il legale rappresentante attesta l'importo degli aiuti non rimborsati di cui è obbligatorio il recupero;
 - e) gli altri elementi eventualmente individuati dallo stesso provvedimento dell'Agenzia delle entrate.
- A pena di decadenza dall'agevolazione, inoltre, la società conferitaria deve acquisire prima della presentazione dell'istanza da inviare all'Agenzia delle entrate una dichiarazione nella quale i soggetti che hanno effettuato i conferimenti agevolati attestano la misura dell'incentivo riconosciuto. La società beneficiaria deve conservare la delibera di aumento del capitale sociale e la dichiarazione sostitutiva degli investitori attestante la misura del beneficio spettante, fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, per essere esibite a richiesta alle Autorità che effettuano le attività di controllo.

Entro 30 giorni dalla data di presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle entrate è tenuta a comunicare alla società il riconoscimento ovvero il diniego dell'agevolazione e, nel primo caso, l'importo del credito d'imposta effettivamente spettante. Così come avviene per il socio investitore, anche per la società ricevente i conferimenti agevolati il credito d'imposta è riconosciuto:

⁴ Ovvero a 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o a 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

⁵ Ovvero di 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o di 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

⁶ Ovvero a 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o a 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

- previa verifica della correttezza formale dei dati indicati nell'istanza;
- secondo l'ordine di presentazione delle istanze (cd. *click day*);
- fino all'esaurimento delle risorse disponibili.

Considerazioni sull'*appeal* delle agevolazioni

Non v'è dubbio che le misure introdotte dall'articolo 26, D.L. 34/2020 rappresentino apprezzabili agevolazioni tese a incrementare la solidità delle pmi e, dunque, siano da accogliere positivamente; occorre, tuttavia, porre in risalto alcuni risvolti che rischiano di ridurne l'*appeal*.

In primo luogo va considerato il meccanismo del *recapture* dei crediti d'imposta, teso a evitare un utilizzo distorsivo delle agevolazioni e che opera ogniqualvolta si verifici la decadenza delle stesse. Quantomeno, ad attenuare il pesante effetto negativo di tale regola, che impone la restituzione del beneficio utilizzato unitamente alla corresponsione di sanzioni e interessi, vi è il dato letterale della norma da cui parrebbe evincersi che l'eventuale decadenza dal credito d'imposta del soggetto conferente non determini conseguenze in tal senso in capo alla società conferitaria e viceversa.

Va poi tenuto conto del limite massimo di fruibilità dei benefici stabilito in misura pari a 800.000 euro⁷. Atteso che il tetto riguarda anche le altre misure di aiuto previste dal § 3.1 della Comunicazione della Commissione Europea, non è poi così scontato da rispettare.

Ancora, non si può non considerare l'aspetto procedurale da innescare per fruire delle agevolazioni, la cui macchinosità di fatto si traduce in una limitazione per le imprese potenzialmente beneficiarie. Si deve, infine, ricordare che l'efficacia delle misure introdotte dall'articolo 26, D.L. 34/2020 è sospesa, giacché, come detto in premessa, subordinata all'autorizzazione da parte della Commissione Europea.

Riferimenti normativi

articolo 26, D.L. 34/2020

articolo 73 e 85, Tuir

D.M. 10 agosto 2020

⁷ Limite massimo ridotto a 120.000 e 100.000 euro rispettivamente per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti.

La mancata richiesta dell'emolumento non equivale a rinuncia: la presunzione di onerosità del compenso da amministratore

La rinuncia al compenso da parte dell'amministratore può trovare espressione in un comportamento concludente del titolare che riveli in modo univoco la sua volontà, fermo restando la necessità che l'atto abdicativo si desuma non dalla semplice mancata richiesta dell'emolumento ma da circostanze esteriori che conferiscano un preciso significato negoziale.

È questo il principio che si ricava dalla lettura della sentenza della Corte di Cassazione n. 3657/2020¹.

Partendo da questa interessante pronuncia, esaminiamo la questione, rilevando altresì l'intreccio con la problematica relativa alla presunzione di onerosità dell'incarico di amministratore.

Il fatto oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione n. 3657/2020

Il fatto oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione n. 3657/2020 trae origine da una sentenza del Tribunale di Terni, che ha rigettato domanda riconvenzionale diretta al pagamento dei compensi che le sarebbero spettati quale amministratrice della società dal 1998 al 2007.

La Corte di Appello di Perugia, decidendo sui gravami proposti contro la sentenza di primo grado, rigettava sia l'appello principale sia quello incidentale. Per quel che interessa in questa sede, i giudici osservavano che "la mancata richiesta del compenso da parte della stessa V. avesse il significato di una rinuncia, ovvero di un'accettazione della proposta di gratuità dell'attività di amministratore implicita nella mancata previsione della relativa posta nei bilanci di esercizio, rilevando come l'errore da ella prospettato – il fatto, cioè, che la mancata richiesta del compenso, da parte sua, trovasse giustificazione nel fallace convincimento circa la gratuità dell'attività svolta dagli altri amministratori – avrebbe dovuto tradursi nella impugnativa dell'atto di rinuncia a norma degli articoli 1427 e ss., cod. civ.; con riguardo alle domande risarcitorie proposte dalla medesima R.V."

La Corte di merito, dopo aver evidenziato che l'appellante non ne aveva lamentato l'omessa pronuncia da parte del Tribunale, rilevava che esse erano comunque da rigettare per assenza di prova.

L'impugnazione in Cassazione

La sentenza della Corte di Appello di Perugia è impugnata per cassazione dall'amministratrice, lamentando la violazione e falsa applicazione degli articoli 112, c.p.c., 1709, 2364, 2366, 2369 e 2389, cod. civ., nonché il vizio di motivazione su punti decisivi della controversia e l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio.

Secondo la ricorrente principale, la Corte di Appello aveva mancato di considerare che la gratuità della prestazione dell'amministratore, se non prevista nello statuto, deve emergere da una delibera assembleare, o del CdA, con espressa accettazione dell'amministratore: delibera che nella fattispecie era in fatto inesistente.

Osserva l'istante che non aveva mai rinunciato ai compensi, né accettato che la prestazione a essa richiesta fosse gratuita; rileva che i bilanci di esercizio non contenevano alcuna posta relativa ai compensi degli amministratori e "che il non aver preteso il relativo compenso non poteva equivalere a un atto di rinuncia".

¹ Per una disamina complessiva delle diverse questioni, cfr. S. Cerato, "Sconfessata la presunzione di onerosità in capo all'amministratore senza compenso", in La circolare tributaria, n. 43/2018.

Nel corpo del motivo viene, inoltre, richiamato il principio per cui la rinuncia al compenso, ove sia tacita, deve essere inequivoca.

Lamenta, ancora, l'istante che il giudice ha attribuito rilievo "alla mancata proposizione della domanda di annullamento per errore rinuncia", dando così per accertato ciò che accertato non era: e cioè l'esistenza di tale atto.

Deduce, infine che, contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza impugnata, la richiesta del compenso avanzata con la propria domanda riconvenzionale, qualificata come revoca della rinuncia, spiegava effetto non solo per il futuro, ma anche per il passato.

Il verdetto della Corte di Cassazione

Il verdetto della Cassazione – frutto del richiamo a un precedente a SS.UU. (sentenza n. 1545/2017) - è netto: l'amministratore unico o il consigliere di amministrazione di una società per azioni è legato alla stessa da un rapporto di tipo societario che, in considerazione dell'immedesimazione organica tra persona fisica ed ente e dell'assenza del requisito della coordinazione, non è compreso in quelli previsti dal n. 3 dell'articolo 409, c.p.c..

La Corte, attraverso il richiamo continuo a una serie di propri precedenti giurisprudenziali, fornisce precise regole.

Innanzitutto, i massimi giudici hanno ribadito il principio, già presente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione², per cui nelle società di capitali deve considerarsi legittima la clausola statutaria che preveda la gratuità dell'incarico (ordinanza n. 285/2019).

Il venir meno del diritto dell'amministratore al compenso può però discendere anche dalla rinuncia dell'interessato (sentenza n. 24139/2018): ciò in quanto il diritto in questione è senz'altro disponibile (sentenza n. 243/1976 e n. 15382/2017).

Tale rinuncia non deve essere necessariamente espressa: essa deve però potersi desumere da un comportamento concludente del titolare che riveli in modo univoco la sua effettiva e definitiva volontà abdicativa.

Valgono, al riguardo, i generali principi espressi dalla giurisprudenza con riferimento al silenzio: affinché il silenzio possa assumere valore negoziale, occorre o che il comune modo di agire o la buona fede, nei rapporti instauratisi tra le parti, impongano l'onere o il dovere di parlare, o che, secondo un dato momento storico e sociale, avuto riguardo alla qualità delle parti e alle loro relazioni di affari, il tacere di una possa intendersi come adesione alla volontà dell'altra³.

E così, per la rinuncia tacita è necessario un comportamento concludente del titolare che riveli in modo univoco la sua effettiva e definitiva volontà dismissiva del diritto; infatti, al di fuori dei casi in cui gravi sul creditore l'onere di rendere una dichiarazione volta a far salvo il suo diritto di credito, "il silenzio o l'inerzia non possono essere interpretati quale manifestazione tacita della volontà di rinunciare al diritto di credito, la quale non può mai essere oggetto di presunzioni (Cassazione n. 8891/1999 e n. 2739/2018)".

La rinuncia all'emolumento, da parte dell'amministratore, può desumersi soltanto da un comportamento concludente del titolare che riveli in modo univoco una sua volontà abdicativa, non essendo sufficiente la mera inerzia o il silenzio (Cassazione, ordinanza n. 24139/2018).

Nel caso in esame, la Corte di appello ha ricavato la rinuncia al compenso dalla mancata richiesta di esso e ha precisato che tale rinuncia risultava motivata dal convincimento, in capo alla stessa ricorrente, che gli altri amministratori avessero fatto altrettanto.

In tal modo, osservano i giudici di piazza Cavour, la Corte di merito ha però solo spiegato le ragioni della condotta omissiva dell'istante: non ha dato conto delle ragioni per le quali quel comportamento potesse assurgere a manifestazione di una volontà negoziale. "In altri termini, il proposito dell'odierna istante di conformare la propria condotta a quella degli altri amministratori – che, secondo quanto da lei (erroneamente) opinato, avevano dismesso il loro diritto alla percezione del

² Cfr. infatti, sentenze n. 2861/2002 e n. 7961/2009, entrambe rese in tema di società cooperative a Srl.

³ Cassazione n. 5363/1997, n. 3403/2004, n. 6162/2007 e n. 10533/2014, secondo cui il creditore che accetta un pagamento parziale, che il debitore esegue espressamente a titolo di saldo del maggior importo giudizialmente preteso, senza replicare alcunché, non perciò rinuncia al credito o rimette il debito.

corrispettivo maturato per lo svolgimento della rispettiva attività – resta relegato nella sfera interna della parte e, proprio perché privo di esteriorizzazione, non vale ad attribuire all'inerzia della stessa la consistenza propria di un comportamento rappresentativo di una manifestazione di volontà. La conclusione cui è pervenuta la Corte di Appello sembra celare, in realtà, un fraintendimento". Infatti, il principio secondo il quale il silenzio, in alcune ipotesi, può acquisire un valore giuridico poggia sul rilievo per cui, in presenza di determinati fatti o situazioni, la condotta inattiva della parte viene ad assumere un preciso significato. *"In tali ipotesi rilevano le illazioni che possano trarsi da tale silenzio circostanziato: nel contesto indicato il valore negoziale attribuito a quel comportamento omissivo discende, quindi, dai principi di autoresponsabilità e di affidamento. Né l'autore del contegno omissivo, né altri soggetti interessati possono difatti ignorare, nelle evenienze date, il significato concludente di quell'inerzia".*

Diversa è la situazione che si determina quando si è al cospetto di una mera inattività, a un silenzio puro e semplice: *"una tale condotta è giuridicamente non significativa proprio in quanto ad essa non può attribuirsi un significato negoziale (sempre che, beninteso, la legge non disponga altrimenti: ad esempio articoli 1399, comma 4, 1597, comma 1, 1712, comma 2, 2301, comma 2, cod. civ.); il detto contegno di inerzia non giustifica, quindi, l'affidamento quanto alla venuta ad esistenza del negozio e, per riflesso, non onera chi lo tiene di valutare l'ipotetica – ma di fatto insussistente – impegnatività del comportamento tenuto".*

E pertanto, per gli Ermellini, nella fattispecie oggetto di causa, la condotta meramente omissiva di R.V. non può assumere il significato di una manifestazione di volontà in forza delle sole motivazioni che l'avevano occasionata.

Il principio di cui deve farsi applicazione, nella fattispecie in esame, è pertanto il seguente: *"la rinuncia al compenso da parte dell'amministratore può trovare espressione in un comportamento concludente del titolare che riveli in modo univoco una sua volontà dismissiva del relativo diritto; a tal fine è pertanto necessario che l'atto abdicativo si desuma non dalla semplice mancata richiesta dell'emolumento, quali che ne siano le motivazioni, ma da circostanze esteriori che conferiscano un preciso significato negoziale al contegno tenuto".*

La presunzione di onerosità dell'incarico di amministratore

La questione qui trattata si intreccia – come vedremo – con la problematica relativa alla presunzione di onerosità dell'incarico di amministratore, che ha visto la Corte di Cassazione intervenire a più riprese.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 18643/2018

La presunzione di onerosità dell'incarico di amministratore è stata esaminata dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18643/2018.

Secondo gli Ermellini, l'Amministrazione finanziaria non può assoggettare a tassazione il compenso dell'amministratore di una società in mancanza di prova contraria da parte del contribuente, non potendo la stessa fondare tale pretesa su una presunzione, inconferente in presenza di un diritto disponibile, quale quello dell'amministratore al compenso da parte della società⁴.

La Corte di Cassazione, adita dagli eredi del contribuente, ritiene, innanzitutto, che la decisione impugnata non indica minimamente quali siano gli elementi probatori, cioè le presunzioni gravi, precise e concordanti, da cui risulterebbe la correttezza dell'accertamento: *"la CTC, invero, opera unicamente un riferimento alla ristretta base azionaria delle società in esame per inferirne la distribuzione di utili non contabilizzati; ma ciò non basta a sorreggere l'ulteriore - e diversa - presunzione che il D.P. avesse anche percepito compensi quale amministratore delle predette compagini e che, in caso affermativo, gli stessi fossero emolumenti ulteriori rispetto agli utili*

⁴ Nel caso in questione - che porta la Cassazione a esaminare un avviso di accertamento emesso nel lontano 1981, per l'annualità d'imposta 1975 -, veniva contestato, fra l'altro, l'assenza di compensi per l'attività di amministratore di alcune società. In pratica, il maggior reddito da lavoro autonomo veniva rideterminato dall'Ufficio sulla base della presunzione secondo cui le varie cariche sociali ricoperte dal contribuente in seno a diverse società di capitali non potessero che essere a titolo oneroso.

percepiti (cfr. l'articolo 2389, comma 2, cod. civ., secondo cui i compensi agli amministratori "possono essere costituiti in tutto o in parte da partecipazioni agli utili").

Il principio affermato è quindi il seguente: "in materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria non può pretendere, presumendone la onerosità, di assoggettare a tassazione il compenso dell'amministratore di una società in mancanza di prova contraria da parte del contribuente, non potendo la stessa fondare tale pretesa su una presunzione, inconferente in presenza di un diritto disponibile, quale quello dell'amministratore al compenso da parte della società" (Cassazione n. 2671/1998). Per la Corte, "il diritto al compenso professionale dell'amministratore ha natura disponibile e può essere oggetto di una dichiarazione unilaterale di disposizione da parte del suo titolare nella specie, di rinuncia" (cfr. Cassazione n. 19714/2012).

La pronuncia della Corte di Cassazione n. 1915/2007

L'analisi ragionata della questione e dei principi probatori vigenti in campo tributario conducono a prospettare precisi oneri a carico del contribuente, il cui baricentro dimostrativo ci appare mobile, da calibrare, cioè, sia sulla natura della prestazione resa senza compenso e sia sulla struttura professionale sulla quale la stessa è andata a incidere⁵.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 18643/2018 contrasta con la pronuncia n. 1915/2008), dove la stessa Cassazione ha legittimato la presunzione secondo cui le attività di amministratore di una società e di condomini dia luogo a compenso; di conseguenza, non è incongrua o illogica la valutazione del giudice di merito che abbia negato valore di prova dell'autodichiarazione con cui l'amministratore di una società attesti di non aver ricevuto alcun compenso per la sua attività.

Nel caso di specie, i giudici hanno rigettato il ricorso presentato da un amministratore di una Srl e di 2 condomini, confermando l'operato dell'Amministrazione finanziaria che gli aveva contestato la gratuità delle prestazioni offerte, ricorrendo a una ricostruzione induttiva. In pratica, secondo la Corte, l'ufficio aveva fatto bene a ricorrere a tale metodologia accertativa dal momento che tali attività "normalmente" sono retribuite, richiamando al riguardo l'articolo 2389, cod. civ..

I supremi giudici, inoltre, in ordine alla ritenuta fondatezza della pretesa, richiamano il consolidato orientamento giurisprudenziale per cui "ai fini della prova per presunzioni semplici non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, in quanto è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità" (Cassazione n. 3302/1996, n. 2700/1997, n. 23079/2005 e n. 26081/2005). Per la Corte, "posto, in vero, il fatto noto e pacifico dell'espletamento delle citate attività, appare assolutamente ragionevole presumere che la stessa sia stata retribuita nei termini di cui all'accertamento, avuto riguardo, peraltro, al fatto che il contribuente non ha offerto prova della gratuità dei mandati, né di altri elementi idonei ad escludere la realizzazione, dall'attività svolta, di reddito fiscalmente rilevante".

La Corte, ancora, in ordine alla doglianza di parte secondo cui i giudici di appello non avrebbero riconosciuto la dovuta rilevanza probatoria alla dichiarazione attestante la gratuità dell'attività svolta e al verbale dell'assemblea, rilevano che "le doglianze esplicitano una mera affermazione di dissenso rispetto alla soluzione cui sono giunti i giudici di merito", ed esse risultano formulate, per un verso, "in violazione del principio di autosufficienza (Cassazione n. 2613/2001, n. 849/2002, n. 17427/2003 e n. 24461/2005), perché non vengono trascritte le risultanze degli atti ritenute rilevanti ai fini decisionali, ed anche del condiviso orientamento giurisprudenziale, secondo cui la valutazione degli elementi probatori è attività istituzionalmente riservata al giudice di merito, non sindacabile in cassazione, se non sotto il profilo della incongruità della motivazione per la presenza di vizi logici e giuridici (Cassazione n. 322/2003, n. 12014/2004 e n. 23286/2005)"⁶.

⁵ Cfr. G. Antico e M. Genovesi, "Fattura con descrizione generica: quali conseguenze per il contribuente?", in Il fisco n. 42/2017, pag. 4013.
⁶ Non appare, "di certo, incongruo e illogico ritenere che non possa riconoscersi, autonomamente, dignità di prova alla autodichiarazione, con la quale un amministratore di società, attesti che dalle scritture contabili e dagli atti societari non risulta che gli siano stati erogati corrispettivi, in quanto non supportata da altri elementi oggettivi".

La sentenza della Corte di Cassazione n. 15382/2017

Una attenta riflessione sulle pronunce di legittimità e dei principi in materia di prova ci porta a ritenere che – in generale – l'ufficio possa far riferimento alla gratuità della prestazione per fondare la propria pretesa impositiva qualora la stessa non sia sostenuta da giustificazioni "credibili" da parte del contribuente, sul quale incombe l'onere di spiegare il perché abbia posto in essere una condotta in contrasto con la naturale onerosità della prestazione professionale (*id quod plerumque accidit*). Sulla questione annotiamo la sentenza n. 15382/2017, della Corte di Cassazione, secondo cui il diritto al compenso dell'amministratore è un diritto disponibile per cui lo statuto della società può legarlo al conseguimento di utili e finanche prevederne la gratuità dell'incarico⁷.

Per la Corte, *"l'amministratore di una società, con l'accettazione della carica, acquisisce il diritto ad essere compensato per l'attività svolta in esecuzione dell'incarico affidatogli. Tale diritto, peraltro, è disponibile, e può anche essere derogato da una clausola dello statuto della società, che condizioni lo stesso al conseguimento di utili, ovvero sancisca la gratuità dell'incarico"* (Cassazione n. 243/1976). Di conseguenza, *"formando il compenso ex articolo 2389, cod. civ. oggetto di un diritto avente natura disponibile, resta indifferente la circostanza che l'amministratore non rivesta la qualità di socio. Non potrebbe, in ogni caso, riconoscersi all'amministratore un diritto ex lege al compenso, come sembrerebbe indicare il ricorrente nello sviluppo del motivo in esame, atteso che l'amministratore, che è organo al quale sono affidati poteri di gestione della società, è legato a questa da un rapporto di tipo societario che si caratterizza essenzialmente per l'immedesimazione organica, così da escludere la sussistenza (anche) di un rapporto contrattuale: rapporto che, ove per ipotesi ricostruibile come di prestazione d'opera in regime di c.d. parasubordinazione ex articolo 409, n. 3, c.p.c. (contra peraltro la recente sentenza, SS.UU. n. 1545/2017), non darebbe comunque luogo all'applicazione dell'articolo 36, Costituzione, relativo al diritto ad una retribuzione proporzionata e sufficiente, la cui portata applicativa è limitata al lavoro subordinato; e che, ove ricostruibile, ancora per ipotesi, come di lavoro professionale autonomo, non attribuirebbe, anche in questo caso, un diritto al compenso, l'onerosità non costituendo requisito indispensabile dell'attività prestata in tale forma, rispetto alla quale, per comune opinione, è perfettamente configurabile la gratuità (Cassazione n. 2769/2014)"*.

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 24139/2018

Particolarmente interessante – e che avvalorava l'intreccio che abbiamo evidenziato in apertura – appare l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 24139/2018.

Secondo i supremi giudici, *"quello di amministratore di società è contratto che la legge presume oneroso (cfr. la norma dell'articolo 1709, cod. civ. dettata con riferimento allo schema generale dell'agire gestorio e senz'altro applicabile anche alla materia societaria, come pure posta a presupposto delle previsioni dell'articolo 2389, cod. civ., specificamente scritte per il tipo società per azioni). Non v'è dunque ragione di ritenere che il diritto a percepire il compenso rimanga subordinato a una richiesta che l'amministratore rivolga alla società amministrata durante lo svolgimento del relativo incarico. Come ha correttamente precisato la recente pronuncia di Cassazione n. 15382/2017, "con l'accettazione della carica, l'amministratore di società acquisisce il diritto a essere compensato per l'attività svolta in esecuzione dell'incarico affidatogli". Un'eventuale gratuità dell'incarico può procedere, di conseguenza, unicamente da una apposita previsione dello statuto della società interessata o da una apposita clausola del contratto di amministrazione"*.

Tuttavia, osservano gli Ermellini, *"ciò non toglie, naturalmente, che – una volta instaurato il rapporto – l'amministratore possa pure rinunciare al compenso spettantegli (sul carattere disponibile del diritto al compenso dell'amministratore si veda, da ultimo, la pronuncia di Cassazione n. 16530/2018). L'effettivo esercizio di una simile facoltà viene, secondo i principi, a inquadrarsi nello schema generale della remissione del debito di cui alle norme degli articoli 1236 e ss., cod. civ., con l'applicazione delle relative regole"*.

⁷ La vicenda investiva il contemporaneo ruolo di amministratore unico e di direttore amministrativo svolto per la medesima società.

Nel caso di specie, "la Corte territoriale ha ravvisato la sussistenza di una rinuncia al compenso da parte dell'amministratore in ragione del suo "comportamento concludente" (c.d. rinuncia tacita). Di per sé, una simile eventualità non è preclusa dalla normativa della remissione del debito, così come quest'ultima viene ricostruita dal consolidato orientamento di questa Corte. Come segnala anche il ricorrente, però, per leggere in termini di rinuncia un comportamento non sorretto da scritti o da parole o da altri codici semantici qualificati, occorre comunque che lo stesso faccia emergere una volontà oggettivamente e propriamente incompatibile con quella di mantenere in essere il diritto (cfr., tra le altre, Cassazione n. 16125/2006). Sennonché, la Corte territoriale ha assegnato valore di rinuncia a un comportamento meramente omissivo, come contrassegnato dal fatto che l'amministratore... non ha, nella specie, richiesto il pagamento del suo compenso durante lo svolgimento dell'incarico e neppure nell'anno successivo (cfr. sopra, nel n. 2). Secondo l'orientamento della giurisprudenza di questa Corte, di contro, un comportamento solo omissivo non può integrare gli estremi di una rinuncia tacita, che sia valida ed efficace ex articolo 1236, cod. civ. (cfr., così, Cassazione n. 2739/2018, ove in specie si rimarca la regola che le rinunce non si presumono; Cassazione n. 460/2009). Un comportamento meramente omissivo risulta, in sé stesso, tutt'altro che inequivoco e, anzi, particolarmente ambiguo. Basta pensare che la mera inerzia ben può esprimere una semplice tolleranza del creditore (come radicata nei più vari motivi) o anche riflettere una situazione di pura disattenzione. Sul piano oggettivo viene, del resto, a imporsi una constatazione comunque decisiva: annettere rilevanza alla mera inerzia del creditore significa, in buona sostanza, ridurre indebitamente il termine fissato dalla legge per la prescrizione del diritto".

Brevi conclusioni

Se è vero che da un punto di vista prettamente civilistico - afferente i limiti dell'autonomia contrattuale delle parti - la giurisprudenza di legittimità è giunta alla conclusione che l'onerosità, pur costituendone un elemento normale, non rappresenta un elemento essenziale dei contratti di prestazione d'opera intellettuale⁸, essendo consentito alle parti escludere il diritto del professionista al compenso⁹, è altrettanto vero che da un punto di vista fiscale, e più propriamente accertativo, rimane quanto mai vivo il problema dell'ammissibilità delle prestazioni gratuite, considerata la potenziale capacità elusiva insita in un loro uso distorto.

Resta fermo che se pur l'attività di amministratore di società si presume svolta a titolo oneroso, ciò non toglie che l'amministratore possa pure rinunciare al compenso, nei modi previsti, senza che la mancata richiesta del compenso, in assenza di elementi diversi, possa far presumere la rinuncia al compenso.

Riferimenti normativi

articoli 1427 e ss., cod. civ

Corte di Cassazione n. 3657/2020

Corte di Cassazione n. 24139/2018

Corte di Cassazione n. 18643/2018

Corte di Cassazione n. 15382/2017

Corte di Cassazione n. 1915/2007

⁸ Cassazione n. 7003/2001 e n. 21251/2007.

⁹ Cassazione n. 7741/1999 e n. 8787/2000.

Contributi e crediti d'imposta Covid-19: trattamento contabile e fiscale

A I fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, con i recenti D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) e D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto), il Legislatore ha previsto il riconoscimento di diverse agevolazioni sotto forma di contributi e crediti d'imposta a favore dei contribuenti maggiormente incisi dalla situazione emergenziale. Si ritiene, dunque, opportuno riesaminare le definizioni delle varie tipologie di contributi, sulle cui classificazioni trova fondamento la differenziazione del loro trattamento contabile e fiscale; oltre che fornire qualche esemplificazione con riguardo alle agevolazioni di più recente introduzione come i contributi a fondo perduto ex articolo 25, Decreto Rilancio e articoli 58-59, Decreto Agosto, il credito d'imposta per negozi e botteghe ex articolo 26, Decreto Rilancio e per l'adeguamento dei luoghi di lavoro e per la sanificazione degli ambienti di lavoro ex articoli 120 e 125, Decreto Rilancio.

I contributi: definizioni e classificazioni

Per la determinazione del corretto trattamento contabile e fiscale dei contributi è necessario individuare preliminarmente la tipologia di contributo. Pur essendo tutti diretti alla riduzione del carico finanziario gravante sull'impresa, è possibile distinguere tra:

1. contributi in conto esercizio. Si definiscono così i conferimenti in denaro o in natura che vengono destinati al finanziamento delle esigenze di gestione ossia alla copertura dei costi o all'integrazione dei ricavi;
2. contributi in conto capitale. Si definiscono così gli apporti di risorse finanziarie intesi a rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della capacità produttiva, promuovendone la qualificazione del personale e l'innovazione di prodotto o di processo. La definizione è ampia e riguarda un consistente ventaglio di aiuti statali, anche rivolti al finanziamento delle immobilizzazioni immateriali nonché di investimenti che non prevedono entrate (come quelli nella formazione dei dipendenti).

All'interno della categoria dei contributi in conto capitale v'è la sottocategoria dei "contributi in conto impianti", i quali si definiscono come "le somme di denaro erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alle società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime"¹.

I contributi: trattamento contabile e fiscale

Al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione economica e patrimoniale dell'impresa, la contabilizzazione di ciascun contributo dovrà conformarsi alla destinazione economica degli stessi.

I contributi in conto esercizio

Tenuto conto che la finalità perseguita dai contributi in conto esercizio è l'integrazione dei ricavi e/o la riduzione dei costi di un singolo esercizio, la loro contabilizzazione attraverso l'imputazione diretta al bilancio cui si riferiscono deve avvenire secondo il criterio della competenza.

Quando l'erogazione del contributo è finalizzata all'integrazione dei ricavi e/o riduzione dei costi della gestione caratteristica o accessoria, la scrittura contabile è la seguente:

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
A.5	Altri ricavi e proventi - contributi conto esercizio		10.000

Il contributo in conto esercizio trova rilevazione contabile quando sorge con certezza il diritto a percepirlo in base a contratto ovvero a seguito di delibera o decreto di liquidazione², momento che potreb-

¹ Oic 16 "Immobilizzazioni materiali".

² Per avere la certezza del contributo deve intervenire una delibera formale dell'ente concedente, tale delibera segue normalmente l'accer-

be anche essere successivo all'esercizio al quale si riferiscono. In tal ultimo caso, non rispettando il principio di correlazione ricavo-costo cui è riferito, il ricavo andrà iscritto sotto la voce "sopravvenienza attiva" anziché "contributo in conto esercizio", comunque sia nella voce A.5 del Conto economico. Anche i contributi in conto esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze sono rilevati nella voce A.5 "altri ricavi e proventi" di Conto economico, in linea con quanto espressamente previsto all'articolo 2425, cod. civ. e i relativi costi per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi di produzione, alla voce B.6, al lordo dei contributi ricevuti per tali acquisti. Alla chiusura dell'esercizio, invece, la variazione delle rimanenze rilevata alla voce B.11 "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci" o A.2 "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" è indicata al netto dell'importo dei contributi ricevuti³.

Quando l'erogazione del contributo è finalizzata alla riduzione degli oneri per interessi passivi, la società vede un miglioramento della gestione finanziaria dell'esercizio sociale, pertanto è opportuno rappresentare la circostanza nel seguente modo:

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
C.17	Oneri finanziari		10.000

Ove la certezza del contributo maturi in un esercizio successivo a quello di rilevazione degli oneri finanziari la cui riduzione è finalizzata l'erogazione del contributo, allora sarebbe più corretta la seguente scrittura contabile:

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
C.16	Altri proventi finanziari		10.000

Ai fini fiscali, i contributi in conto esercizio concorrono alla formazione del reddito dell'impresa nell'esercizio di competenza in qualità di ricavi ex articolo 85, comma 1, lettera h), Tuir, salvo che le disposizioni normative introduttive l'agevolazione prevedano espressamente la loro non rilevanza fiscale. In quest'ultimo caso, il contribuente dovrà ricordarsi di apportare una variazione fiscale in diminuzione per la corretta determinazione del reddito imponibile. In Nota integrativa, trattandosi generalmente di un ricavo di natura straordinaria, se di importo rilevante, dovrà essere fornita un'adeguata informativa, al fine anche di supportare la variazione in diminuzione operata ai fini fiscali.

Ai fini dell'Irap, generalmente il contributo in conto esercizio costituisce base imponibile quando iscritto nella voce A.5 del Conto economico, salvo eccezioni. Non costituisce, invece, base imponibile ai fini Irap il contributo in conto esercizio per la quota riferibile alla copertura dei costi per il personale⁴.

I contributi in conto capitale (o in conto impianti)

In conformità con quanto previsto dal Principio contabile Oic 16 "Immobilizzazioni materiali", il contributo in conto capitale e in conto impianti è rilevato nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano soddisfatte e che i contributi saranno erogati. È, dunque, necessario che i contributi siano acquisiti in via definitiva.

È anche possibile che l'erogazione del contributo avvenga per *tranche*, in seguito alla verifica dello stato di avanzamento dei lavori e, pertanto, in conformità alle previsioni dei principi contabili nazionali, è necessario procedere all'iscrizione di un debito rappresentato dalle *tranches* del contributo già ricevute e utilizzate, ma non definitive.

Secondo la prassi contabile, il contributo in conto impianti, commisurato al costo delle immobilizzazioni materiali deve essere rilevato nel Conto economico secondo un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò può essere applicato con 2 metodi:

metodo indiretto: il contributo è rilevato tra gli "altri ricavi e proventi", alla voce A.5 del Conto economico e quindi rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso la tecnica dei risconti.

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
A.5	Altri ricavi e proventi		10.000

tamento dell'esecuzione dei lavori e l'adempimento di tutte le clausole sottostanti l'erogazione del contributo.

³ Oic 13 "Rimanenze".

⁴ Risoluzione Mef n. 8/2000.

Supponendo che il contributo si riferisca a un bene ammortizzabile in 5 anni, la quota di contributo di competenza in ciascun esercizio corrisponde a 2.000 euro, pertanto la quota del contributo di 8.000 euro dovrà rinviarsi alla competenza degli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "risconti passivi":

A.5	Altri ricavi e proventi	8.000	
E	Risconti passivi		8.000

Nell'esercizio successivo a quello di prima rilevazione del contributo, si rileva la quota di competenza del risconto, come segue:

E	Risconti passivi	2.000	
A.5	Altri ricavi e proventi		2.000

Ne consegue che a Conto economico si rileva da, un lato, la quota di competenza del contributo e dall'altro, l'ammortamento calcolato sul valore dell'immobilizzazione al lordo del contributo (valore storico del bene);

metodo diretto: il contributo in conto esercizio è portato a riduzione del costo dell'immobilizzazione materiale cui si riferisce.

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
B.II.2	Impianti e macchinari		10.000

Il metodo diretto determina a Conto economico la rilevazione solo degli ammortamenti calcolati sul valore dell'immobilizzazione al netto del contributo.

Gli effetti sull'utile di Conto economico derivanti dall'adozione del primo o del secondo metodo di contabilizzazione del contributo sono i medesimi.

Ai fini fiscali, i contributi in conto capitale rappresentano una sopravvenienza attiva ex articolo 88, comma 3, lettera b), Tuir, che concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati oppure in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto. I contributi in conto capitale sono, dunque, imponibili secondo il criterio di cassa. Tenuto conto che la finalità perseguita da tali contributi è il miglioramento della posizione competitiva dell'impresa, è ragionevole considerare il metodo della rateizzazione del contributo preferibile ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta della situazione reddituale dell'impresa.

Il metodo del frazionamento del contributo prevede, prima, la contabilizzazione dell'intero ricavo (sopravvenienza attiva in A.5 di Conto economico) a fronte del movimento in entrata di banca; poi, lo storno della quota di contributo da rimandare agli esercizi futuri attraverso la tecnica dei risconti passivi.

Diverse considerazioni valgono per i contributi in conto impianti. Il Tuir, infatti, non sembra prevedere alcunché in relazione a tale tipologia di contributi. Di sicuro, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 88, comma 3, lettera b), Tuir in quanto espressamente esclusi. Ne consegue che i contributi in conto impianti concorrono a formare il reddito imponibile così come vengono rappresentati contabilmente, sempre che la loro contabilizzazione sia corretta, ex articolo 83, Tuir.

In pratica, per tutti i soggetti Oic, anche per le micro imprese che non applicano il principio della derivazione rafforzata, il vuoto presente nella normativa fiscale fa sì che i criteri di rilevazione adottati ai fini civilistici assumano automaticamente rilevanza ai fini fiscali.

L'aiuto alle imprese concesso sottoforma di credito d'imposta

Anche i crediti d'imposta rappresentano una forma di incentivazione per le imprese beneficiarie come i contributi precedentemente visti, pur consistendo, a differenza di questi ultimi, in un "beneficio indiretto" consistente in un risparmio d'imposta nella forma di una riduzione dei tributi; in altri termini i crediti d'imposta rappresentano per l'impresa beneficiaria un "bonus fiscale".

Il vantaggio che lo strumento dei "crediti d'imposta" offre rispetto ai "contributi diretti", i quali invece si sostanziano nel trasferimento di una somma di denaro, consiste nella certezza e rapidità attraverso cui l'aiuto può essere percepito, in quanto, di norma, la concessione del credito d'imposta è automatica, per cui l'impresa può fruirne immediatamente, senza dover attendere l'erogazione della somma di denaro⁵.

⁵ Documento Cndcec "La contabilizzazione dei contributi", n. 15, aprile 2003.

Il meccanismo con cui il credito d'imposta è concesso e utilizzato viene definito nelle singole previsioni normative che lo istituiscono. Con riguardo al loro trattamento contabile e fiscale, è possibile affermare che, in considerazione delle specifiche finalità cui il beneficio è destinato, segue quanto delineato per i contributi diretti. Ne consegue che, se il credito d'imposta è rivolto a facilitare l'investimento in beni ammortizzabili, in assenza di diverse indicazioni normative, il trattamento contabile e fiscale del credito d'imposta segue quello dei contributi in conto impianti. Diversamente, quando il credito d'imposta è rivolto a facilitare l'attività dell'impresa al fine di migliorare la posizione competitiva, allora il trattamento contabile e fiscale da seguire sarà analogo a quello previsto per i contributi in conto capitale.

Alcune agevolazioni di recente introduzione: contributi a fondo perduto e crediti d'imposta

Con il D.L. 34/2020, convertito con L. 77/2020 (c.d. Decreto Rilancio) e con il D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) sono state introdotte alcune misure urgenti per le imprese e i professionisti a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, per il loro sostegno e il rilancio dell'economia, tra cui alcuni contributi a fondo perduto e crediti d'imposta che rappresentano dei veri e propri "bonus fiscali". Ciascuna disposizione agevolativa segue regole proprie che non saranno oggetto di approfondimento nel presente contributo. Nel prosieguo, infatti, si è inteso solamente affrontare il trattamento contabile e fiscale di alcune di queste agevolazioni, come il contributo a fondo perduto ex articolo 25, Decreto Rilancio e articoli 58-59, Decreto Agosto, il credito d'imposta per negozi e botteghe ex articolo 26, Decreto Rilancio e, infine, i crediti d'imposta per gli interventi di adeguamento degli ambienti di lavoro e di sanificazione, ex articoli 120 e 125, Decreto Rilancio.

Contributo a fondo perduto per imprese e lavoratori autonomi

L'articolo 25, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), ha introdotto un contributo a fondo perduto proporzionato alle perdite di fatturato/compensi subite nel mese di aprile 2020 dovute all'emergenza epidemiologica, a favore delle imprese e i lavoratori autonomi con ricavi/compensi realizzati nel 2019 non superiori a 5 milioni di euro.

Tale contributo, sotto il profilo contabile, rappresenta senz'altro un contributo in conto esercizio in quanto erogato con la finalità di integrare i minori ricavi realizzati dal contribuente (impresa e lavoratore autonomo) a seguito dell'emergenza causata dal diffondersi del *virus* Covid-19 e delle relative misure di contenimento del contagio disposte dal Governo, come la chiusura delle attività non necessarie. Pertanto, il contributo dovrà essere rilevato alla voce A.5 del Conto economico.

Dal punto di vista fiscale, invece, giova ricordare che il contributo non assume rilevanza per espressa previsione normativa contenuta nell'articolo 25, comma 7, Decreto Rilancio, pertanto, il contributo:

- non concorre alla formazione del reddito sia ai fini delle imposte sui redditi (Ires e Irpef), sia ai fini dell'Irap;
- non rileva neppure ai fini del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (articoli 61 e 109, comma 5, Tuir).

Si ricorda, infine, che il contributo in questione non è assoggettato alla ritenuta d'acconto di cui all'articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973, come precisato dall'Agenzia delle entrate⁶. L'articolo prevederebbe, infatti, l'assoggettamento alla ritenuta d'acconto del 4% per tutti i contributi erogati da Regioni, Province, Comuni e altri enti pubblici, diversi da quelli destinati all'acquisto di beni ammortizzabili materiali e immateriali.

Si attende ancora l'emanazione di un D.M. per la definizione delle modalità di presentazione dell'istanza per l'ottenimento del contributo a fondo perduto per la filiera della ristorazione, c.d. "bonus ristorazione" ex articolo 58, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) e del contributo a fondo perduto per gli esercenti attività di vendita di beni e servizi nei centri storici turistici ex articolo 59 del suddetto Decreto. Tali agevolazioni rappresentano dei contributi in conto esercizio, poiché rivolti alla riduzione dei costi sostenuti dai soggetti destinatari delle disposizioni e, per entrambi, vale l'irrilevanza fiscale sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini dell'Irap.

⁶ Circolare n. 15/E/2020.

Credito d'imposta negozi e botteghe

L'articolo 26, Decreto Rilancio dispone il riconoscimento di un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione, di *leasing* o di concessione con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio, di immobili a uso non abitativo, destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi e compensi realizzati nel 2019 non superiori a 5 milioni di euro.

Dal punto di vista contabile, il credito d'imposta in questione rappresenta senza dubbio un contributo in conto esercizio, poiché diretto al reintegro dei mancati ricavi, pertanto, a fronte della maturazione del credito d'imposta, il contribuente rileverà l'importo nella voce A.5 di Conto economico, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Dal punto di vista fiscale, la norma introduttiva del credito d'imposta in questione ha espressamente previsto la sua non rilevanza ai fini del concorso alla formazione del reddito (Ires e Irpef) e dell'Irap. Ne consegue che, in sede di determinazione della base imponibile, il contribuente dovrà ricordarsi di effettuare una variazione in diminuzione corrispondente all'importo del contributo iscritto in A.5 di Conto economico. La norma precisa, inoltre, che il credito d'imposta non rileva neppure ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.

Credito d'imposta per adeguamento luoghi di lavoro e per interventi di sanificazione

L'articolo 120, Decreto Rilancio ha previsto un credito d'imposta del 60% a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico di cui all'Allegato 1, decreto medesimo, in relazione alle spese sostenute nel 2020 per gli interventi diretti alla riapertura in sicurezza degli esercizi aperti al pubblico, nel limite massimo pari a 80.000 euro per ciascun beneficiario.

L'articolo 125, Decreto Rilancio ha, invece, previsto un credito d'imposta del 60% delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati nell'ambito dell'attività lavorativa e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri dispositivi rivolti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Ove tali crediti d'imposta finanzino di fatto un investimento in beni strumentali (come a titolo esemplificativo, attrezzature per la sicurezza o per la sanificazione degli ambienti), il trattamento contabile e fiscale da riservare a tali crediti d'imposta corrisponde a quello dei contributi in conto impianti, per effetto della corrispondenza della finalità con cui sono stati erogati.

In questo caso, alla maturazione del credito d'imposta, il contribuente può rilevare il contributo:

- secondo il metodo indiretto, alla voce A.5 del Conto economico tra gli "altri ricavi e proventi", in contropartita al credito tributario raffigurato nell'attivo di Stato patrimoniale; il ricavo sarà riscontato in correlazione alla vita utile del cespite cui il contributo inerisce;
- a diretta riduzione del valore del bene in relazione al cui acquisto è stato erogato, secondo il metodo diretto.

Tenuto conto che il credito per gli interventi di "sanificazione" non è imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, potrebbe essere di più facile gestione l'adozione del metodo diretto ai fini della contabilizzazione del contributo poiché l'effetto fiscale previsto dalla norma si raggiunge attraverso una variazione in diminuzione dell'ammontare iscritto tra i ricavi. Viceversa, il credito per gli interventi di "adeguamento" degli ambienti di lavoro è imponibile, pertanto risulta indifferente la modalità di contabilizzazione.

Viceversa, ove il credito d'imposta assuma la natura di riduzione dei costi a carico della società o del professionista che li riceve (a titolo esemplificativo, quando il credito d'imposta è riconosciuto a fronte dell'acquisto di un materiale di consumo), a essi dovrà essere riservato il trattamento contabile e fiscale proprio dei contributi in conto esercizio.

Riferimenti normativi

D.L. 34/2020

D.L. 104/2020

articolo 2425, cod. civ.

articoli 83, 85 e 88 Tuir

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

