

B review



TeamSystem Business review

| n. 12/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 288

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

 TeamSystem

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 Euroconference
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Esonero contributi previdenziali Covid-19: le istruzioni Inps	2
Congedo per quarantena e sospensione dell'attività didattica in presenza	8
Tfr: coefficiente di ottobre 2020	10

Economia e finanza

Equo canone di ottobre 2020	11
-----------------------------	----

Fisco e tributi

La rinuncia ai dividendi da parte dei soci	12
La prelazione societaria a favore di non soci negli orientamenti del Comitato Triveneto dei notai	17
Opere su beni di terzi: sì alla detrazione dell'Iva, no al rimborso	24

Esonero contributi previdenziali Covid-19: le istruzioni Inps

L'Inps, con messaggio n. 4254/2020, ha offerto indicazioni operative per la richiesta di autorizzazione e per la corretta esposizione nel flusso UniEmens dei dati relativi all'esonero contributivo per le aziende che non richiedano cassa integrazione Covid-19.

Tale esonero è stato previsto dall'articolo 3, D.L. 104/2020, previa autorizzazione della Commissione Europea: il Ministero del lavoro ha notificato alla Commissione Europea, in data 28 ottobre 2020, il regime di aiuti di Stato, che è stato approvato con decisione C (2020) 7926 final del 10 novembre 2020.

Con la circolare n. 133/2020, l'Inps ha inoltre fornito le indicazioni e le istruzioni per l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeterminato, effettuate a decorrere dal 15 agosto 2020 e sino al 31 dicembre 2020.

Modalità di fruizione dell'esonero contributivo

I datori di lavoro, al fine di usufruire dell'esonero contributivo, dovranno inoltrare all'Inps, tramite la funzionalità "Contatti" del Cassetto previdenziale, alla voce "Assunzioni agevolate e sgravi – Sgravio articolo 3, D.L. 104/2020", un'istanza di attribuzione del codice di autorizzazione "2Q", che assume il nuovo significato di "Azienda beneficiaria dello sgravio articolo 3, D.L. 104/2020", nella quale autocertificano:

- le ore di integrazione salariale fruita dai lavoratori nei mesi di maggio e giugno 2020 riguardanti la medesima matricola;
- la retribuzione globale che sarebbe spettata ai lavoratori per le ore di lavoro non prestate;
- la contribuzione piena a carico del datore di lavoro calcolata sulla retribuzione di cui al punto precedente;
- l'importo dell'esonero.

L'Inps precisa che la richiesta di attribuzione del codice di autorizzazione "2Q" deve essere inoltrata prima della trasmissione della denuncia contributiva relativa al primo periodo retributivo in cui si intende esporre l'esonero medesimo: dopo aver verificato i dati esposti dal datore di lavoro, l'Istituto attribuirà il predetto codice di autorizzazione alla posizione contributiva con validità dal mese di agosto 2020 fino al mese di dicembre 2020, dandone comunicazione al datore di lavoro attraverso il Cassetto previdenziale.

Per il calcolo dell'esonero, pari al doppio delle ore di integrazione salariale già fruita nei mesi di maggio e giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail:

- la base di calcolo è la retribuzione persa nei mesi di maggio e giugno 2020, che deve essere maggiorata dei ratei di mensilità aggiuntive;
- occorre tenere conto dell'aliquota contributiva piena astrattamente dovuta e non di eventuali agevolazioni contributive spettanti nelle suddette mensilità;
- l'effettivo ammontare dell'esonero fruibile non potrà superare la contribuzione datoriale dovuta nelle singole mensilità in cui ci si intenda avvalere della misura, per un periodo massimo di 4 mesi, fermo restando che l'esonero potrà essere fruito anche per l'intero importo sulla denuncia relativa a una sola mensilità, ove sussista la capienza.

L'Istituto precisa che il datore che decida di accedere all'esonero, per la durata del periodo agevolato, non potrà avvalersi di eventuali ulteriori trattamenti di integrazione salariale collegati all'emergenza Covid-19, salvo il caso in cui gli ulteriori trattamenti di Cig riguardino una diversa unità produttiva.

Esposizione in UniEmens

Le quote di sgravio spettanti saranno esposte nel flusso UniEmens valorizzando:

- all'interno di <DenunciaAziendale>, <AltrePartiteACredito>, nell'elemento <CausaleACredito>, il nuovo codice causale "L903", avente il significato di "Conguagli Sgravio articolo 3, D.L. 104/2020";
- nell'elemento <ImportoACredito> il relativo importo.

I datori di lavoro che abbiano sospeso o cessato l'attività, per recuperare lo sgravio spettante, dovranno avvalersi della procedura delle regolarizzazioni contributive (Uniemens/vig). I datori di lavoro, nelle ipotesi in cui intendano recuperare l'esonero spettante nei mesi di agosto e settembre 2020 o nel mese di ottobre 2020, limitatamente ai casi in cui non fosse possibile con la denuncia corrente, dovranno avvalersi di analoga procedura.

Esonero contributivo per nuove assunzioni

L'articolo 6, D.L. 104/2020, c.d. Decreto Agosto, ha previsto l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeterminato, effettuate a decorrere dal 15 agosto 2020 e sino al 31 dicembre 2020, di lavoratori, con esclusione dei contratti di apprendistato e di lavoro domestico, esteso dall'articolo 7 alle assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali, nel medesimo arco temporale, limitatamente al periodo dei contratti stipulati e comunque sino a un massimo di 3 mesi.

Con la circolare n. 133/2020, l'Inps ha fornito le indicazioni e le istruzioni per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi alle predette misure di esonero contributivo.

Datori di lavoro interessati

Possono accedere al beneficio tutti i datori di lavoro privati, anche non imprenditori, ad eccezione del settore agricolo. Hanno inoltre diritto al riconoscimento del beneficio anche:

- gli enti pubblici economici;
- gli Istituti autonomi case popolari trasformati in base alle diverse Leggi regionali in enti pubblici economici;
- gli enti che per effetto dei processi di privatizzazione si sono trasformati in società di capitali, ancorché a capitale interamente pubblico;
- le ex Ipab trasformate in associazioni o fondazioni di diritto privato, in quanto prive dei requisiti per trasformarsi in Asp, e iscritte nel Registro delle persone giuridiche;
- le aziende speciali costituite anche in consorzio, ai sensi degli articoli 31 e 114, D.Lgs. 267/2000;
- i consorzi di bonifica;
- i consorzi industriali;
- gli enti morali;
- gli enti ecclesiastici.

Rapporti di lavoro incentivati e lavoratori per i quali spetta l'esonero

L'esonero riguarda tutti i rapporti di lavoro a tempo indeterminato (sia nuove assunzioni che trasformazioni di precedenti rapporti a termine), compresi i *part-time* e i rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro, nonché le assunzioni a tempo indeterminato a scopo di somministrazione, con l'eccezione dei contratti di apprendistato (di qualsiasi tipologia) e di lavoro domestico. Per i rapporti a tempo parziale la soglia massima di esonero è ridotta sulla base della durata dello specifico orario di lavoro. Non rientra fra le tipologie di rapporti incentivabili l'assunzione con contratto di lavoro intermittente o a chiamata, ancorché stipulato a tempo indeterminato o con indennità di disponibilità.

L'esonero si applica per le assunzioni/trasformazioni effettuate tra il 15 agosto 2020 e il 31 dicembre 2020. In caso di conversione di contratti a termine nel settore del turismo e degli stabilimenti termali in rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato, si applica l'esonero e il datore di

lavoro avrà diritto a ulteriori 6 mesi di agevolazione dalla data di trasformazione.

Dall'esonero sono esclusi i lavoratori che abbiano avuto un contratto a tempo indeterminato nei 6 mesi precedenti all'assunzione presso la medesima impresa.

Assetto e misura dell'esonero

L'esonero è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, per un importo massimo di 8.060 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile per un massimo di 6 mensilità a partire dalla data di assunzione/trasformazione a tempo indeterminato e, per i rapporti a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali, per la durata del rapporto, fino a un massimo di 3 mensilità.

La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 671,66 euro (€ 8.060/12) e, per i rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 21,66 euro (€ 671,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo. La soglia massima di esonero mensilmente fruibile sarà pari al minor importo tra la contribuzione dovuta sgravabile e il tetto annuo di agevolazione riparametrato su base mensile. Nelle ipotesi di rapporti di lavoro a tempo parziale, il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto. Pertanto, qualora un rapporto di lavoro sia instaurato in regime di part-time al 50%, l'ammontare massimo dell'esonero fruibile per ogni singola mensilità sarà pari a 335,83 euro (€ 671,66/2).

Non sono oggetto di sgravio 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 e al Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano-Alto Adige;
- il contributo, ove dovuto, al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale;
- il contributo dello 0,30% della retribuzione imponibile, destinato, o comunque destinabile, al 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 (si veda la circolare n. 40/2018).

Nei casi di trasformazione di rapporti a termine o di stabilizzazione dei medesimi entro 6 mesi dalla relativa scadenza, si applica la restituzione del contributo addizionale dell'1,40%, ove dovuto, prevista per i contratti a tempo determinato.

L'esonero ha una durata pari a 6 mesi per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato e, per le assunzioni a tempo determinato, ha una durata pari al decorso del rapporto e comunque sino a un massimo di 3 mesi. Nelle ipotesi in cui sia stato già riconosciuto l'esonero per le assunzioni a termine, in caso di conversione del rapporto a tempo indeterminato, l'esonero spetta per ulteriori 6 mesi a partire dalla data di conversione.

Il periodo di fruizione dell'incentivo può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, consentendo, in tale ipotesi, il differimento temporale del periodo di godimento del beneficio.

L'agevolazione spetta comunque nei limiti delle risorse specificatamente stanziare.

Condizioni di spettanza

Il diritto alla fruizione dell'esonero è subordinato al possesso del Durc, all'assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di Legge, nonché al 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.

Inoltre, l'assunzione:

- non deve violare il diritto di precedenza alla riassunzione di un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine, anche nel caso in cui, prima dell'utilizzo di un lavoratore mediante contratto di somministrazione, l'utilizzatore abbia preventivamente offerto la riassunzione al lavoratore titolare di un diritto di precedenza (in mancanza o nelle more di una volontà espressa per iscritto da parte del lavoratore, entro i termini di Legge, il datore di lavoro può legittimamente procedere all'assunzione di altri lavoratori);
- non deve riguardare lavoratori licenziati, nei 6 mesi precedenti, da parte di un datore di lavoro che, alla data del licenziamento, presentava elementi di relazione con il datore di lavoro che assume, sotto il profilo della sostanziale coincidenza degli assetti proprietari ovvero della sussistenza di rapporti di controllo o collegamento.

L'inoltro tardivo delle comunicazioni telematiche obbligatorie inerenti all'instaurazione del rapporto di lavoro o di somministrazione incentivato produce la perdita della parte di incentivo relativa al periodo compreso tra la decorrenza del rapporto agevolato e la data della tardiva comunicazione.

Con riferimento al contratto di somministrazione, i benefici sono trasferiti in capo all'utilizzatore.

Gli incentivi all'occupazione non spettano se:

- l'assunzione costituisce attuazione di un obbligo preesistente, stabilito da norme di Legge o della contrattazione collettiva, anche nel caso in cui il lavoratore avente diritto all'assunzione venga utilizzato mediante contratto di somministrazione;
- il datore di lavoro o l'utilizzatore con contratto di somministrazione hanno in atto sospensioni dal lavoro connesse a una crisi o riorganizzazione aziendale, salvi i casi in cui l'assunzione, la trasformazione o la somministrazione siano finalizzate all'assunzione di lavoratori inquadrati a un livello diverso da quello posseduto dai lavoratori sospesi o da impiegare in diverse unità produttive.

L'ipotesi di sospensione dal lavoro per una causale COVID-19 è una condizione assimilabile agli eventi oggettivamente non evitabili (c.d. EONE), pertanto, laddove l'azienda sia interessata da sospensioni per le causali collegate all'emergenza, può comunque procedere a nuove assunzioni e accedere alle correlate agevolazioni.

Ai fini del legittimo riconoscimento dell'esonero per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato, il lavoratore non deve essere stato titolare di un rapporto a tempo indeterminato nei 6 mesi precedenti con il medesimo datore di lavoro.

Aiuti di Stato

L'esonero ex articolo 6 si caratterizza come intervento generalizzato ovvero potenzialmente rivolto a tutti i datori di lavoro privati che operano in ogni settore economico del Paese, le cui unità produttive siano localizzate in qualsiasi area del territorio nazionale, e la sua applicazione prescinde da criteri di discrezionalità amministrativa, perciò non è suscettibile nella disciplina di cui all'articolo 107, Tfr relativa agli aiuti concessi dallo Stato ovvero mediante risorse statali.

Diversamente, il beneficio previsto all'articolo 7, in quanto relativo ai soli settori del turismo e degli stabilimenti termali, si configura quale misura selettiva, che, come tale, necessita della preventiva autorizzazione della Commissione Europea, contenuta nella decisione C (2020) 8036 final del 16 novembre 2020. Si ricorda che la Commissione considera aiuti di Stato compatibili con il mercato interno quelli che rispettino, tra le altre, le seguenti condizioni:

- importo non superiore a 800.000 euro (per impresa e al lordo di qualsiasi imposta o altro onere);
- concessi a imprese che non fossero già in difficoltà al 31 dicembre 2019;
- in deroga al punto precedente, concessi a microimprese o piccole imprese già in difficoltà al 31 dicembre 2019, purché non soggette a procedure concorsuali per insolvenza e che non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione;
- concessi entro il 30 giugno 2021.

Inoltre, rilevato che l'aiuto di cui all'articolo 7 è riconosciuto in conformità a quanto disposto dal Temporary Framework, trova applicazione la c.d. clausola Deggendorf, per cui i soggetti beneficiari di agevolazioni di cui è obbligatorio il recupero in esecuzione di una decisione della Commissione Europea e per i quali non sarebbe possibile richiedere la concessione di nuovi aiuti in assenza della restituzione dei primi, accedono agli aiuti al netto dell'importo dovuto e non rimborsato, comprensivo degli interessi maturati fino alla data dell'erogazione.

Come sarà ulteriormente illustrato in una circolare di prossima emanazione, anche le misure previste dalle circolari n. 105/2020 e n. 122/2020 sono riconosciute a microimprese o piccole imprese già in difficoltà al 31 dicembre 2019, purché non soggette a procedure concorsuali per insolvenza e che non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione.

Coordinamento con altri incentivi

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

Adempimenti dei datori di lavoro

Occorre inoltrare all'Inps, avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza on line "DL104-ES", appositamente predisposto dall'Istituto sul sito internet www.inps.it, nella sezione denominata "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)", una domanda di ammissione all'agevolazione, fornendo le seguenti informazioni:

- il lavoratore nei cui confronti è già intervenuta l'assunzione ovvero la trasformazione a tempo indeterminato di un precedente rapporto a termine;
- il codice della comunicazione obbligatoria relativa al rapporto instaurato;
- l'importo della retribuzione mensile media, comprensiva dei ratei di tredicesima e quattordicesima mensilità;
- la misura dell'aliquota contributiva datoriale che può essere oggetto dello sgravio.

Il modulo è accessibile, previa autenticazione, dal sito internet dell'Istituto, seguendo il percorso "Accedi ai servizi" > "Altre tipologie di utente" > "Aziende, consulenti e professionisti" > "Servizi per le aziende e consulenti" > "Portale delle agevolazioni (ex DiResCo)".

L'Inps effettua i controlli e calcola l'importo dell'incentivo spettante in base all'aliquota contributiva datoriale indicata e autorizza la fruizione dell'esonero per il periodo spettante.

Per le istanze ex articolo 7, l'Inps verificherà anche la presenza o meno del richiedente nell'elenco "Deggendorf" e, eventualmente, autorizzerà l'aiuto nei limiti di cui all'articolo 53, D.L. 34/2020.

In seguito all'autorizzazione, il soggetto interessato potrà fruire del beneficio mediante conguaglio nelle denunce contributive (UniEmens) e il datore di lavoro dovrà avere cura di non imputare l'agevolazione a quote di contribuzione non oggetto di esonero.

Flusso UniEmens

I datori di lavoro autorizzati, che intendono fruire dell'esonero ex articolo 6, esporranno, a partire dal flusso UniEmens di competenza novembre 2020, i lavoratori per i quali spetta. È richiesta la compilazione dell'elemento <InfoAggcausaliContrib>. La somma degli importi esposti nella sezione <InfoAggcausaliContrib> deve essere uguale all'importo esposto nell'elemento <ImportoArrIncentivo>, a parità di <CodiceCausale>. I datori di lavoro che hanno sospeso o cessato l'attività e vogliono fruire dell'esonero, devono avvalersi della procedura delle regolarizzazioni (Uniemens/vig). I datori di lavoro autorizzati, che intendono fruire dell'esonero previsto dall'articolo 7 per le assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali, esporranno, a partire dal flusso UniEmens di competenza novembre 2020, i

lavoratori per i quali spetta. La somma degli importi esposti nella sezione <InfoAggcausaliContrib> deve essere uguale all'importo esposto nell'elemento <ImportoArrIncentivo>, a parità di <CodiceCausale>. I datori di lavoro che hanno sospeso o cessato l'attività e vogliono fruire dell'esonero spettante, dovranno avvalersi della procedura delle regolarizzazioni (Uniemens/vig).

Riferimenti normativi

Inps, messaggio n. 4254/2020

Congedo per quarantena e sospensione dell'attività didattica in presenza

Con la circolare n. 132/2020, l'Inps fornisce ulteriori istruzioni amministrative in materia di diritto alla fruizione del congedo COVID-19 per quarantena scolastica dei figli e per sospensione dell'attività didattica dei figli in presenza, a seguito delle novità introdotte dal Decreto Agosto, come modificato dal Decreto Ristori, aggiuntive rispetto alle indicazioni contenute nella circolare n. 116/2020, che rimangono operative.

Evoluzione normativa

L'articolo 5, D.L. 111/2020, ha introdotto, a favore dei genitori lavoratori dipendenti, un congedo indennizzato (c.d. congedo Covid-19 per quarantena scolastica dei figli), da utilizzare per astenersi dal lavoro, in tutto o in parte, in corrispondenza del periodo di quarantena del figlio convivente e minore di anni 14, disposta dal Dipartimento di prevenzione dell'Asl territorialmente competente a seguito di contatto verificatosi all'interno del plesso scolastico. Il congedo può essere fruito:

- nei casi in cui i genitori non possano svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile e comunque in alternativa a tale tipologia di svolgimento dell'attività lavorativa;
- da uno solo dei genitori conviventi con il figlio oppure da entrambi, ma non negli stessi giorni, per periodi di quarantena scolastica dei figli ricompresi tra il 9 settembre e il 31 dicembre 2020.

La L. 126/2020 ha abrogato il D.L. 111/2020, disponendo la nuova disciplina del congedo straordinario per quarantena scolastica, utilizzabile in alternativa al lavoro in modalità agile, anche nelle ipotesi in cui il contatto sia avvenuto in luoghi diversi dal plesso scolastico.

Il D.L. 137/2020 ha:

- modificato ulteriormente l'articolo 21-bis, D.L. 104/2020, elevando fino a 16 anni l'età del figlio per il quale il genitore lavoratore dipendente può svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile per tutto o parte del periodo corrispondente alla durata della quarantena disposta per il figlio stesso e riconoscendo ai genitori dei figli di età compresa tra i 14 e i 16 anni la facoltà di astenersi dal lavoro senza diritto alla corresponsione di alcuna indennità né al riconoscimento della contribuzione figurativa, con divieto di licenziamento e diritto alla conservazione del posto di lavoro. In quest'ultimo caso i genitori devono presentare la domanda di congedo in argomento solamente al proprio datore di lavoro e non all'Inps;
- ampliato la possibilità di avvalersi del congedo prevedendone la fruizione anche nel caso in cui sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio convivente minore di anni 14.

Ampliamento dei casi

La possibilità di fruire del congedo per quarantena del figlio minore di anni 14, in alternativa allo svolgimento del lavoro in modalità agile, oltre che nel caso di contatto avvenuto all'interno del plesso scolastico, è estesa anche nell'ambito dello svolgimento di attività sportive di base o di attività motoria in strutture quali palestre, piscine, centri sportivi, circoli sportivi, sia pubblici che privati, nonché all'interno di strutture regolarmente frequentate per seguire lezioni musicali e linguistiche, purché la quarantena sia stata disposta con provvedimento del Dipartimento di prevenzione dell'Asl territorialmente competente e solo per periodi dal 14 ottobre 2020, anche con provvedimenti disposti in precedenza. Inoltre, vi è la possibilità di avvalersi del congedo per sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio convivente minore di anni 14, purché la sospensione sia stata disposta con un provvedimento, adottato a livello nazionale, regionale, provinciale, comunale o dalle singole strutture scolastiche, per periodi dal 29 ottobre 2020.

Eventuali ricorsi avverso i provvedimenti di diniego saranno riesaminati in autotutela, ferma restando la possibilità per il cittadino del ricorso all'Autorità giudiziaria.

Compatibilità/incompatibilità

Il congedo è incompatibile con:

- il contemporaneo svolgimento – da parte dell'altro genitore – di lavoro in modalità agile, anche ad altro titolo rispetto a quello previsto per la quarantena scolastica del figlio minore di anni 14 ovvero per la sospensione dell'attività didattica in presenza dello stesso;
- la contemporanea fruizione – da parte dell'altro genitore – del congedo per quarantena scolastica del figlio ovvero per la sospensione dell'attività didattica in presenza dello stesso;
- il mancato svolgimento di attività lavorativa da parte dell'altro genitore.

È stata anche introdotta la possibilità di fruire contemporaneamente del congedo per quarantena scolastica del figlio o per la sospensione dell'attività didattica in presenza dello stesso da parte dell'altro genitore che sia genitore anche di altri figli minori di anni 14 avuti da altri soggetti che non stiano fruendo di una delle citate misure. Pertanto, se un genitore fruisce del congedo per quarantena scolastica del figlio ovvero per la sospensione dell'attività didattica in presenza dello stesso, l'altro genitore non potrà fruire negli stessi giorni delle misure di cui trattasi per quel figlio, ma potrà fruirne per altro figlio avuto da un altro rapporto, purché il genitore dell'altro figlio non stia a sua volta fruendo di congedo o lavoro agile per quarantena del figlio ovvero per la sospensione dell'attività didattica in presenza dello stesso.

In relazione alle disposizioni in materia di prestazione di lavoro in modalità agile ex articolo 39, D.L. 18/2020, nonché alla novità normativa sul lavoro agile per genitori di figli con disabilità, l'Inps precisa che la fruizione del congedo è compatibile con il contemporaneo svolgimento, da parte dell'altro genitore, di attività di lavoro in modalità agile per altro figlio in condizioni di disabilità grave riconosciuta.

Restano valide le indicazioni fornite nei paragrafi 2.3 e 2.4 della circolare n. 116/2020 in tema di compatibilità/incompatibilità.

Domanda

La domanda di congedo per quarantena scolastica del figlio convivente deve essere presentata esclusivamente in modalità telematica attraverso uno dei seguenti canali:

- tramite il portale web, se si è in possesso del codice PIN rilasciato dall'Istituto (oppure di Spid, Cie, Cns), utilizzando gli appositi servizi raggiungibili direttamente dalla home page del sito www.inps.it;
- tramite il Contact center integrato, chiamando il numero verde 803.164 (gratuito da rete fissa) o il numero 06 164.164 (da rete mobile a pagamento, in base alla tariffa applicata dai diversi gestori);
- tramite i patronati, utilizzando i servizi offerti gratuitamente dagli stessi.

L'applicazione è stata aggiornata per recepire l'estensione del congedo di quarantena scolastica a seguito di contatto verificatosi nell'ambito dello svolgimento di attività sportive di base o di attività motoria in strutture quali palestre, piscine, centri sportivi, circoli sportivi, sia pubblici che privati e all'interno di strutture regolarmente frequentate per seguire lezioni musicali e linguistiche.

Saranno in seguito fornite le indicazioni per la presentazione della domanda di congedo per sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio convivente.

La domanda di congedo per quarantena scolastica del figlio può essere presentata anche senza compilare i campi relativi agli elementi identificativi del provvedimento, selezionando l'apposita dichiarazione: "Mi impegno a comunicare alla Struttura INPS territorialmente competente, entro trenta giorni dalla data della presente domanda, i dati del provvedimento richiesti nel punto precedente, a pena di reiezione".

La procedura consente l'allegazione di tutta la documentazione che il genitore dovesse ritenere utile all'identificazione del provvedimento di quarantena disposto dal Dipartimento di prevenzione dell'Asl territorialmente competente.

Riferimenti normativi

Inps, circolare 132/2020

Tfr: coefficiente di ottobre 2020

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a ottobre 2020 è risultato pari a 102,0: a ottobre 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a -0,487805

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	0,00	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	0,00	0,500000
Maggio 2020	15 maggio – 14 giugno	102,3	-0,195122	0,625	-0,146341	0,625000
Giugno 2020	15 giugno – 14 luglio	102,4	-0,097561	0,750	-0,0733171	0,676829
Luglio 2020	15 luglio – 14 agosto	102,3	-0,195122	0,875	-0,146341	0,875000
Agosto 2020	15 agosto – 14 settembre	102,5	0,0	1,000	0	1,000000
Settembre 2020	15 settembre – 14 ottobre	101,9	-0,585366	1,125	-0,439024	1,125000
Ottobre 2020	15 ottobre – 14 novembre	102,0	-0,487805	1,125	-0,3658544	1,125000

Equo canone di ottobre 2020

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

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di ottobre 2020 rispetto a ottobre 2019 è risultata pari a -0,4% (menozerovirgolaquattro). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a -0,300% (menozerovirgolatrecento);
 - la variazione percentuale dell'indice del mese di ottobre 2020 rispetto a ottobre 2018 risulta pari a -0,4% (menozerovirgolaquattro). Il 75% risulta pari a -0,300% (menozerovirgolatrecento).
- Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

La rinuncia ai dividendi da parte dei soci

Per quelle società di capitali che hanno deliberato la distribuzione di dividendi in favore dei soci prima dello scoppio della pandemia di Covid-19, ma che non li hanno ancora pagati, si pone l'opportunità di chiederne la rinuncia ai soci, al fine di rafforzare patrimonialmente e finanziariamente la società nell'attuale contesto di crisi. Tenuto conto che la tassazione dei dividendi avviene, anche nell'ambito del reddito di impresa, secondo il criterio di cassa, occorre valutare con particolare attenzione i risvolti fiscali della rinuncia da parte dei soci al credito per il dividendo, soprattutto alla luce della tesi dell'"incasso giuridico" sostenuta dall'Amministrazione finanziaria e confermata dalla giurisprudenza.

La distribuzione dei dividendi: trattamento contabile e fiscale

Nel bilancio i dividendi devono essere rilevati nel momento in cui l'assemblea dei soci ne delibera la distribuzione.

Come, infatti, previsto dal § 58 dell'Oic 21, quanto l'assemblea della società partecipata delibera di distribuire l'utile o eventualmente le riserve, sorge il diritto alla riscossione da parte della società partecipante e dunque questa deve rilevare in bilancio il conseguente credito verso la partecipata¹. A livello di Conto economico la società partecipante deve iscrivere il dividendo come provento finanziario, indipendentemente dalla natura delle riserve oggetto di distribuzione, nella voce C15) - "proventi da partecipazioni". La società partecipata, sempre quando interviene la delibera di distribuzione, deve rilevare un debito verso il socio, riducendo, in contropartita, l'utile dell'esercizio o la riserva oggetto di distribuzione². Ai fini fiscali la disciplina dei dividendi di fonte interna percepiti dai soggetti Ires che applicano i principi Oic è dettata dal comma 2, articolo 89, Tuir, il quale prevede che "Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95% del loro ammontare"³.

Pertanto, i dividendi percepiti da società di capitali concorrono alla formazione della base imponibile Ires per il 5% del loro ammontare⁴. Il termine "percepiti" significa che i dividendi concorrono alla formazione del reddito di impresa nell'esercizio in cui sono "incassati", ovvero in applicazione del principio di cassa.

Di conseguenza, qualora l'esercizio della distribuzione dei dividendi è diverso da quello della riscossione degli stessi, occorrerà in sede di dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui interviene la delibera di distribuzione effettuare una variazione in diminuzione del reddito di impresa per l'intero ammontare del dividendo, mentre nell'esercizio in cui avverrà l'incasso occorrerà apportare una variazione in aumento del reddito pari al 5% del dividendo. Invece, nel caso in cui il dividendo sia deliberato a favore di socio società di persone, o di persona fisica che detiene la partecipazione in regime di impresa, questo concorrerà a formare il reddito di impresa, tassato ai fini Irpef, nella misura del 58,14% del suo ammontare (articolo 59, Tuir), sempre secondo il principio di cassa. Infine, qualora si tratti di socio persona fisica non in regime di impresa, il dividendo è tassato al momento dell'incasso mediante l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con aliquota del 26%, ex articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1973, come è stato previsto dalla L. 205/2017

¹ Rispetto al precedente Principio contabile Oic 21 del 2014 è stata eliminata la previsione che consentiva la rilevazione dei dividendi da società controllate già nell'esercizio di maturazione dei relativi utili, a condizione che il bilancio della controllata fosse stato approvato dall'organo amministrativo di questa anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante.

² Nel caso di socio persona fisica il debito verrà iscritto al netto della ritenuta a titolo di imposta del 26%, la quale sarà rilevata come debito verso l'Erario.

³ Per i soggetti IAS/IFRS è invece prevista la tassazione integrale dei dividendi relativi a partecipazioni non immobilizzate (articolo 89, comma 2-bis, Tuir).

⁴ Un'eccezione a tale regola di imponibilità è rappresentata dal regime della trasparenza ex articolo 115, Tuir, il quale comporta la completa sterilizzazione fiscale dei dividendi percepiti, posto che l'intero reddito è imputato in capo ai soci partecipanti.

(Legge di Bilancio 2018), a prescindere dalla circostanza che si tratti di una partecipazione non qualificata o qualificata (in quest'ultimo caso salvo la disciplina transitoria⁵).

Rinuncia ai dividendi: trattamento contabile

Dal punto di vista contabile la rinuncia a crediti per dividendi da parte dei soci non pone particolari problematiche in capo alla società erogante in quanto si procederà con la rilevazione contabile inversa rispetto a quella effettuata al momento della delibera di distribuzione⁶.

Infatti, il trattamento contabile da parte della società beneficiaria della rinuncia ai crediti è disciplinato dal § 36 del Principio contabile Oic 28, il quale stabilisce che se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società partecipata, la rinuncia è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio, a prescindere dalla natura originaria del credito.

Nel caso di rinuncia dei crediti per dividendi da parte dei soci la motivazione è evidentemente quella di rafforzamento patrimoniale della società - rispetto alla precedente motivazione che aveva invece condotto a ridurre le dotazioni patrimoniali della società in favore dei soci - per cui in contropartita all'azzeramento del debito della società erogante dovrà essere riaccreditata la riserva che era stata oggetto di distribuzione.

Più complesso è il trattamento contabile della rinuncia in capo alla società partecipante dato che generalmente la rinuncia avviene in esercizi successivi rispetto a quello in cui è stato contabilizzato il dividendo.

Dalla lettura del Principio contabile Oic 12 emerge che le rettifiche di ricavi sono portate a riduzione della voce ricavi a esclusione di quelle rettifiche riferite a proventi di precedenti esercizi, le quali dovrebbero essere iscritte in una voce di costo relativa alla stessa area del Conto economico. Nel caso di specie la rinuncia ai dividendi dovrebbe essere quindi rilevata nella voce C17) Interessi e altri oneri finanziari.

La rinuncia dei crediti da parte dei soci: regime fiscale

In ambito fiscale il trattamento della rinuncia dei crediti da parte dei soci è disciplinato dal comma 4-*bis*, articolo 88, Tuir, introdotto, a partire dal periodo di imposta 2016, a opera del D.Lgs. 147/2015 (c.d. "Decreto Internazionalizzazione").

Tale norma prevede, diversamente dal passato⁷, che costituisce sopravvenienza attiva per la società il valore del credito rinunciato per la quota eccedente il valore fiscalmente riconosciuto dello stesso in capo al socio; ciò qualunque sia il trattamento contabile della rinuncia e i Principi contabili adottati dall'impresa beneficiaria.

In altre parole, la rinuncia al credito da parte del socio è fiscalmente irrilevante per la società, rappresentando un apporto patrimoniale, fino all'importo del valore fiscale del credito per il socio, mentre costituisce sopravvenienza attiva per la differenza tra detto valore fiscale e il valore nominale del credito.

La norma impone che il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunichi alla società beneficiaria il proprio valore fiscale del credito, dato che la società potrebbe essere estranea alle vicende che hanno comportato l'eventuale disallineamento tra valore nominale e valore fiscale del credito, quali, ad esempio, l'acquisto da terzi del credito per un valore inferiore al nominale.

⁵ Il comma 1006, L. 205/2017 prevede, infatti, una disciplina transitoria in base alla quale "alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022", continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente. In altre parole, gli utili relativi a partecipazioni qualificate derivanti da distribuzioni deliberate a partire dal 1° gennaio 2018 e fino al 31 dicembre 2022, relative a utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, continuano a concorrere alla formazione del reddito complessivo Irpef del socio a seconda dell'anno di formazione dell'utile, nei limiti delle seguenti percentuali:

- 40% per gli utili prodotti fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007;

- 49,72% per utili prodotti a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2008 e sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;

- 58,14% per gli utili prodotti nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

⁶ Giuridicamente la rinuncia è inquadrabile nell'ambito della remissione del debito (articolo 1236, cod. civ.), che rappresenta una modalità di estinzione dell'obbligazione, diversa dall'adempimento. L'effetto estintivo dell'obbligazione si produce nel momento in cui la dichiarazione del creditore/socio viene comunicata al debitore/società partecipata.

⁷ In precedenza, la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia era sempre esente in capo alla società beneficiaria, indipendentemente dal valore fiscale in capo al socio del credito oggetto di rinuncia.

In assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero, con la conseguenza che la società beneficiaria dovrà assoggettare a tassazione l'intero importo del credito oggetto di rinuncia.

Al riguardo è opportuno segnalare che con la risoluzione n. 124/E/2017 è stato chiarito che la disciplina in esame non si applica ai crediti vantati verso una società partecipata da soggetti non imprenditori (ovvero persone fisiche), per i quali non potrebbero sussistere, secondo l'Agenzia delle entrate, differenze tra valore nominale e valore fiscale del credito. In tal caso non opererebbero dunque gli obblighi di comunicazione alla partecipata del valore del credito oggetto di rinuncia.

Per quanto riguarda la posizione del socio che effettua la rinuncia, ai sensi dei riformulati articoli 94, comma 6, e 101, comma 7, Tuir, il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione viene incrementato soltanto "nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia".

La tesi dell'“incasso giuridico”

L'applicazione della disciplina fiscale della rinuncia dei crediti da parte dei soci risulta particolarmente discussa nel caso di crediti che derivano da componenti reddituali che sono tassati in capo al socio secondo il criterio di cassa, o perché si tratta di redditi ordinariamente tassati per cassa (ad esempio redditi di lavoro dipendente/autonomo o redditi di capitale), o perché si tratta comunque di componenti del reddito di impresa che rilevano soltanto al momento in cui sono pagati e non sulla base del consueto principio di competenza.

Il caso più emblematico è rappresentato dal Trattamento di fine mandato (Tfm) previsto per i componenti dell'organo amministrativo della società, qualora questi rivestano anche la figura di soci. Infatti, il Tfm è tassato in capo all'amministratore secondo il criterio di cassa, ovvero solo quando è corrisposto, mentre per la società è deducibile in base al criterio di competenza, ovvero nell'esercizio in cui matura.

Per tale fattispecie l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 124/E/2017, ha ritenuto applicabile il principio del c.d. “incasso giuridico”, in base al quale nel momento in cui l'amministratore socio rinuncia al Tfm maturato detta rinuncia equivale all'incasso del Tfm e dunque comporta la sua tassazione come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente (o autonomo) per l'amministratore stesso⁸.

La tesi dell'incasso giuridico, come evidenziato dalla stessa risoluzione n. 124/E/2017, è stata per la prima volta avanzata dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 73/1994, la quale ha sostenuto che la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa presuppone l'avvenuto incasso giuridico dei crediti stessi e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare per il socio.

Ne consegue che in tal caso la società partecipata non deve tassare alcuna sopravvenienza attiva ai sensi del comma 4-bis, articolo 88, Tuir perché il costo fiscale del credito coinciderà con il valore nominale (avendo scontato piena tassazione)⁹.

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate risulta suffragata dalla sentenza della Cassazione n. 26842/2014, riguardante la rinuncia a un credito derivante da compensi per *royalties* spettanti al socio di maggioranza e dalla sentenza della Cassazione n. 1335/2016, riguardante proprio la rinuncia a crediti derivanti da Tfm da parte di soci amministratori.

In materia va annoverata anche la successiva sentenza della Cassazione n. 7636/2017 relativa agli interessi su finanziamenti soci persone fisiche, nonché l'ordinanza della Cassazione n. 205/2020,

⁸ Si tratta, infatti, di redditi assimilati di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 2, lettera c-bis), Tuir, che concerne le somme e valori a qualunque titolo percepiti in relazione agli uffici di amministratore, salvo che questi non rientrino nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, Tuir concernente i redditi di lavoro autonomo. In tal caso anche il Tfm è attratto dal reddito di lavoro autonomo.

⁹ Come detto in precedenza, in tal caso il socio, trattandosi di persona fisica, non è tenuto a presentare la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia.

sempre relativa alla rinuncia di crediti per interessi attivi nei confronti della partecipata.

Nell'ambito della giurisprudenza di merito la tesi dell'incasso giuridico è stata confermata dalla CTP di Milano, nella sentenza n. 4091/2017, in riferimento alla rinuncia degli interessi di una controllante olandese nei confronti della propria controllata di diritto italiano.

La tesi dell'incasso giuridico è stata invece oggetto di critiche da parte della dottrina e, in particolare, dall'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (Aidc) che con la Norma di comportamento n. 201/2018, in merito alla citata questione del Tfm, ha avanzato una diversa soluzione secondo la quale per l'amministratore socio la rinuncia del credito è fiscalmente irrilevante, dato che non si è verificato il presupposto impositivo rappresentato dall'incasso dell'indennità. Di conseguenza il credito rinunciato avrebbe un valore fiscale nullo e per la società emergerebbe una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione (sempre che gli accantonamenti al Tfm siano stati dedotti).

Rinuncia ai dividendi: implicazioni fiscali

Alla fattispecie della rinuncia dei crediti da parte dei soci per dividendi deliberati dalla società non dovrebbe applicarsi il principio dell'incasso giuridico in quanto in tal caso risulta assente la preoccupazione di evitare quel possibile salto di imposta che ha condotto l'Amministrazione finanziaria a ritenere applicabile la tesi dell'incasso giuridico in presenza di rinuncia a crediti derivanti da proventi tassati per cassa dal socio e dedotti per competenza dalla società (come nelle citate ipotesi del Tfm dell'amministratore socio o delle *royalties* e interessi passivi percepiti da socio persona fisica). Nel caso dei dividendi non pagati, invece, sebbene il socio non sia stato ancora tassato, perché il provento non è stato percepito, per la società erogante non si è verificata alcuna deduzione in quanto la distribuzione dei dividendi non comporta alcun effetto reddituale, ma soltanto di natura patrimoniale (riduzione di una riserva di patrimonio netto).

L'applicazione della tesi dell'incasso giuridico alla rinuncia del credito per dividendi comporterebbe dunque la soluzione irrazionale della tassazione in capo al socio anche se il dividendo non è stato erogato e, nello stesso tempo, non si produrrebbe alcun beneficio fiscale per la società.

Si tratterebbe di una palese violazione del principio della capacità contributiva, nonché del presupposto stesso dei redditi di capitale, in quanto il socio verrebbe tassato ancorché non abbia mai ricevuto alcuna somma di denaro riconducibile ai dividendi.

Pertanto, la rinuncia al credito per il dividendo non dovrebbe comportare alcun effetto fiscale in capo al socio, ovvero: se persona fisica, non si applicherà la ritenuta del 26%; se società di capitali, il dividendo non dovrà concorrere alla formazione del reddito di impresa per il 5% del suo ammontare¹⁰.

La questione è stata affrontata dalla CTR Friuli Venezia Giulia con la sentenza n. 19/I/2020, in merito a un accertamento che, sulla base della tesi dell'incasso giuridico, sosteneva la tassazione del dividendo in capo al socio perché l'inerzia nella riscossione del relativo credito configurava di fatto una rinuncia alla percezione delle relative somme. Tale rinuncia, ancorché implicita, comportava dunque la tassazione del dividendo in capo al socio in base al principio dell'incasso giuridico.

Nel ricorso il contribuente evidenziava invece che, a seguito del decorso del termine di prescrizione del diritto di credito del socio di percepire il dividendo, la società partecipata aveva incrementato, per un importo pari al valore nominale del debito rimesso, il proprio patrimonio netto (voce "versamenti soci in conto capitale"). Poiché, dunque, i dividendi non erano stati mai effettivamente incassati, questi non dovevano essere tassati in capo al socio.

La Commissione Tributaria di primo grado aveva confermato la validità delle tesi del contribuente resistente e anche la Commissione di secondo grado, confermando la sentenza impugnata, ha osservato che, anche a volere sposare la tesi dell'ufficio circa la sussistenza della fattispecie della rinuncia da parte del socio, non si rinviene nel caso in esame alcuna problematica di salto d'imposta e conseguentemente la necessità di applicare il principio dell'incasso giuridico dei crediti rinunciati

¹⁰ Ovviamente il componente di costo iscritto in rettifica del dividendo iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente non sarà deducibile, per cui andrà operata una variazione in aumento del reddito di impresa.

correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa, così come formulato nella circolare n. 73/1994.

La CTR osserva, infatti, che nella predetta circolare viene affermato che la rinuncia a crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, ma non si prende in considerazione la rinuncia ai dividendi: ciò perché il salto d'imposta può verificarsi solo se il socio rinuncia a somme che sono state dedotte dal reddito della società, cosa che non si verifica con i dividendi. La sentenza in esame, sebbene riguardi un accertamento effettuato in vigore dell'articolo 88, comma 4, Tuir precedente alla nuova disciplina introdotta dal Decreto Internazionalizzazione, è comunque rilevante in quanto, come evidenziato in precedenza, l'Amministrazione finanziaria ritiene applicabile la tesi dell'incasso giuridico anche dopo tale Riforma.

Nella sentenza della CTR Friuli Venezia Giulia si afferma chiaramente che alla fattispecie dei crediti per dividendi, sia in caso di prescrizione sia anche di rinuncia, non possa applicarsi la teoria dell'incasso giuridico.

Riferimenti normativi

articolo 89, Tuir

articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1973

circolare n. 73/1994

risoluzione n. 124/E/2017

CTP di Milano, nella sentenza n. 4091/2017

La prelazione societaria a favore di non soci negli orientamenti del Comitato Triveneto dei notai

Nell'ultima raccolta di orientamenti societari, il Comitato Triveneto dei notai ha aderito alla tesi che ammette la possibilità di prevedere, negli statuti delle società di capitali o nei patti sociali delle società di persone, una clausola di prelazione, nella quale la posizione di prelazionario sia riservata a soggetti non soci. La tematica, poco affrontata in dottrina e ignorata dalla giurisprudenza, aggiunge un "nuovo" tassello all'autonomia statutaria in ordine alla previsione dei limiti convenzionali di circolazione delle partecipazioni sociali.

La prelazione in generale e la prelazione societaria

La clausola di prelazione presente negli statuti societari rappresenta la declinazione in chiave societaria del diritto a essere preferiti nella conclusione di un negozio giuridico, riconosciuto in campo contrattuale da specifiche ipotesi legislative o pattuito convenzionalmente tra le parti.

Redazionalmente, nei tratti essenziali, con tale clausola si impone al socio, ove questi intenda cedere la propria partecipazione, di preferire, a parità di condizioni, gli altri soci rispetto a uno o più terzi.

In quanto limite alla circolazione delle azioni o quote, ove inserito nello statuto o nei patti sociali, la libera e piena circolazione della quota a favore del terzo (con assunzione da parte di costui della qualità di socio) è condizionata all'espletamento dell'*iter* prelazio e alla mancata accettazione da parte dei soci dell'offerta¹.

A differenza del gradimento (alla quale clausola spesso si accompagna), la prelazione si contraddistingue per un profilo positivo: l'esercizio "fisiologico" della prelazione da parte dei soci non solo impedisce l'ingresso del terzo non gradito, ma innesca altresì il procedimento di acquisto da parte del beneficiario. In altre parole, se nell'ipotesi di gradimento colui che esercita il diritto di veto si limita a sbarrare l'ingresso in società all'estraneo, al contrario, nella prelazione, colui che esercita il potere di impedire l'entrata nella compagine sociale ne sopporta anche il costo, dovendosi sostituire - a parità di condizioni - all'acquirente proposto dal socio alienante e garantendo a quest'ultimo lo stesso corrispettivo percepibile attraverso la libera vendita sul mercato².

Superato l'orientamento che riconosceva al diritto di prelazione natura di diritto soggettivo del socio³, si ritiene oggi, anche alla luce dei novellati articoli 2355-*bis* e 2469, cod. civ. che, non derivando tale diritto societario da alcuna norma imperativa e non sussistendo nell'ordinamento societario un diritto intangibile alla libera circolazione delle partecipazioni⁴, il riconoscimento statutario di un diritto prelazio non sottrae tale clausola alla normale disponibilità da parte dei meccanismi assembleari⁵.

Tali clausole, infatti, "costituiscono un giusto ed equilibrato temperamento tra le esigenze di chi voglia uscire dalla società, conseguendo il proporzionato valore di mercato delle proprie quote, e chi voglia evitare l'indiscriminato ed incontrollato ingresso in società di persone ostili o anche solo non gradite. Una tale esigenza di temperamento di opposte esigenze, poi, in uno con la opportunità di garantire la libera circolazione delle azioni e quote sociali, impone anche che la re-

¹ Cfr. C.A. Busi, "Le clausole di prelazione statutaria nella s.p.a.", in Riv. not., 2005, pag. 453 e ss..

² Così P. Divizia, "Clausola di prelazione in favore di terzo estraneo alla compagine sociale nella s.p.a.", in Notariato, 2012, 5, pag. 574 e ss., cit..

³ E, quindi, era richiesto l'assenso di ciascun socio la cui posizione giuridica sarebbe stata pregiudicata dalla sua introduzione o dalla sua soppressione (pertanto, la delibera societaria di modifica dello statuto, adottata con la maggioranza assembleare, sarebbe stata inefficace laddove non fosse constatato il consenso dei soci interessati).

⁴ Tale essendo solo la fattispecie legale "tipica", in assenza di diversa clausola statutaria.

⁵ cfr. M. Centonze, "Sulla delibera maggioritaria di eliminazione della clausola di prelazione nello statuto delle s.p.a.", in Banca, borsa, tit. cred., 2003, II, pag. 204 e ss., cit; in giurisprudenza, si veda ex multis, Tribunale di Milano, 10 marzo 2006.

*lativa delibera debba essere assunta a maggioranza dei soci, posto che ben difficilmente su tali problematiche può aversi la adesione unanime di tutti i soci. D'altronde, il principio maggioritario è immanente alla materia societaria, come strumento indispensabile per consentire alla compagine di gestire l'attività sociale, salvi gli innumerevoli rimedi, specie di natura giudiziale, che il nostro ordinamento appresta in favore delle minoranze contro eventuali abusi e, più in generale, a salvaguardia di un corretto andamento dei mercati"*⁶.

Ciò premesso in generale, nell'ambito della prelazione societaria è stata tralasciata la tematica in ordine all'ammissibilità di individuare il soggetto "preferito" nell'acquisto in un estraneo alla compagine sociale. Il diritto di prelazione è, infatti, sempre attribuito agli altri soci proporzionalmente ovvero ad alcuno di essi⁷, ma che dire della possibilità - civilisticamente ordinaria - di attribuire tale preferenza a un soggetto terzo e non alle controparti contrattuali?

Si tratta, a tutti gli effetti, di un diritto che attribuisce al terzo uno *status* invero rafforzato, quasi di socio in potenza, allorché costui decida di esercitare la prelazione in occasione di uno degli atti di trasferimento che ne condizionano l'operatività. All'evidenza, quindi, si verrebbe a creare un vincolo *intra societatem* con effetti *extra societatis*.

Già alcuni autori⁸ avevano ipotizzato il ricorso alla redazione di tali clausole, le quali, tuttavia, costituirebbero "molto di più di una "variante redazionale" della clausola tradizionale, offrendo la possibilità di effettuare un più ampio ripensamento sia dello schema della prelazione statutaria in sé intesa, sia della sua finalità in chiave economico-giuridica".

Il che è stato ritenuto compatibile con la finalità del contratto di società di capitali, con riferimento al quale, dopo la Riforma, non è più dato ravvisare un diritto soggettivo del socio al mantenimento inalterato dell'omogeneità della compagine sociale (cui è normalmente finalizzata l'introduzione di una clausola di prelazione), ma trattasi, come sopra accennato, di un interesse disponibile da parte della maggioranza assembleare.

L'unica differenza tra i tipi societari risiede nel fatto che, solo nel caso della Spa l'introduzione della clausola può dar luogo al diritto di recesso, salvo che lo statuto non disponga diversamente, per i soci che non hanno concorso alla approvazione della relativa delibera (articolo 2437, comma 2, lettera b, cod. civ.), mentre - al contrario - nella Srl tale diritto non spetta, salvo che l'atto costitutivo non disponga diversamente⁹.

Nelle società di persone, ove permane la struttura contrattualistica del vincolo societario, l'introduzione della clausola nei patti sociali (in sede di costituzione o di loro modificazione) presuppone necessariamente il consenso di tutti i soci, al pari delle altre clausole del contratto, e assume la normale valenza "reale" attribuita alle disposizioni che regolano la circolazione delle partecipazioni (sul punto, si veda *infra*, ultimo paragrafo)¹⁰.

Gli orientamenti notarili – I "terzi"

A tale filone dottrinario, si è aggiunta l'adesione del Comitato dei notai del Triveneto che ha approfondito, nel solco tracciato dalla dottrina specialistica in materia, il concetto di "terzo", le principali ipotesi in cui può essere utile la previsione di tale clausola statutaria, le maggioranze assembleari necessarie, con riferimento sia alle società di capitali sia alle società di persone.

L'attenzione principale è focalizzata nella definizione della nozione di "terzo" estraneo rispetto alla società.

⁶ Tribunale di Salerno, sezione I, 13 ottobre 2008, cit.; si veda anche Tribunale di Milano, sezione VIII, 10 marzo 2006 e, in tema di società di persone, Tribunale di Napoli, 2 settembre 2009 in tema di società di persone, in *Notariato*, 2010, 2, pag. 126 e ss..

⁷ Quale diritto particolare del socio nella Srl o quale categoria speciale di azioni nella Spa.

⁸ P. Divizia, "Clausola di prelazione in favore di terzo estraneo alla compagine sociale nella s.p.a.", *op.cit.*; A. Ruotolo, "Partecipazioni societarie e prelazione a favore di terzo estraneo alla compagine sociale, Quesito n. 86/2010-I del CNN", in *Studi e materiali*, 2010, 3, pag. 907-908; C.A. Busi, "Le clausole di prelazione statutaria nella s.p.a.", *op.cit.*

⁹ Sul punto, cfr. F. Magliulo, "La riforma della società a responsabilità limitata", a cura di Caccavale-Magliulo-Maltoni-Tassinari, Milano, 2007, pag. 267 e ss.; si veda anche Consiglio Notarile di Miano, massima n. 31 "Introduzione o rimozione di limitazioni alla circolazione di partecipazioni di Srl - La clausola statutaria che limita ovvero impedisce il trasferimento di partecipazioni di Srl può essere introdotta o rimossa, se lo statuto non prevede diversamente, con il quorum deliberativo che lo statuto stesso - ovvero, in mancanza, la legge - genericamente dispone per le modifiche statutarie. Le deliberazioni assembleari che introducono o rimuovono dallo statuto di Srl vincoli alla circolazione delle partecipazioni non determinano il diritto di recedere, ferma restando la spettanza del diritto stesso per i casi disciplinati all'articolo 2469, comma 2, cod. civ."

¹⁰ così, A. Ruotolo, "Partecipazioni societarie e prelazione a favore di terzo estraneo alla compagine sociale", *op.cit.*

Con riferimento sia alle società di capitali che alle società di persone, per il Triveneto, il terzo estraneo deve intendersi:

- "sia soggetti terzi formalmente estranei alla compagine sociale ma legati da rapporti di parentela, coniugio o affinità con i soci;
- sia soggetti terzi formalmente estranei alla compagine sociale ma legati da rapporti societari e/o contrattuali con la società o i soci;
- sia soggetti terzi estranei tanto sul piano formale quanto su quello sostanziale rispetto ai soci¹¹".

Come anticipato dalla dottrina di riferimento¹², la prima fattispecie può essere ricondotta alle strutture societarie a base familiare, nelle quali il fondatore-capostipite abbia progressivamente coinvolto i propri familiari e discendenti nella partecipazione all'attività sociale, magari attribuendo loro anche azioni o quote del capitale sociale. Ebbene, innanzi al rischio che, successivamente, familiari e discendenti trasferiscano ad altri le proprie partecipazioni, si prevede una clausola di prelazione in favore di terzi "graditi" al fondatore ovvero alla maggioranza assembleare, preindividuati in altri membri della famiglia fino ad allora esclusi (si pensi a un fratello del fondatore ovvero ai coniugi dei figli) o sopravvenuti (un figlio avuto in tarda età o da un successivo matrimonio)¹³, salvaguardando così l'interesse "familiare" dei soci attuali.

La seconda fattispecie è da ricondursi nell'ambito delle dinamiche "di gruppo" tra società controllate e controllanti, riconducibili al medesimo socio o alla medesima coalizione di soci. Pertanto, il terzo, ancorché formalmente estraneo alla società, può rivelarsi legato o collegato alla stessa sotto molteplici rapporti, sia di natura contrattuale che di partecipazione al capitale, ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ.¹⁴.

Anche per tali fattispecie, potrà ragionevolmente parlarsi di "terzo estraneo" alla compagine sociale ma solo in senso formale, avuto riguardo al ruolo di maggioranza ovvero all'influenza dominante nell'assemblea ordinaria esercitata, pur in via mediata e indiretta, da una società nei confronti dell'altra.

In questo contesto, è l'interesse di gruppo a costituire il movente causale dell'inserimento nello statuto di una clausola di prelazione in favore del terzo non facente parte della compagine sociale, ma pur sempre ricadente in un ambito soggettivo in cui preesistono rapporti di partecipazione societaria reciproca ovvero di controllo contrattuale. Nel caso in cui un socio intenda dismettere la propria partecipazione, a parità di condizioni, è quindi preferito un soggetto sì estraneo, ma nel contempo già facente parte del gruppo ovvero del *network* contrattuale¹⁵.

Sempre nell'ambito del "gruppo" societario, al fine di favorire un sistema di "partecipazioni incrociate", potrebbe ipotizzarsi anche il caso opposto a quello sopra esposto, in cui sia la capogruppo a inserire nel proprio statuto una clausola di prelazione a favore di alcune società dalla stessa controllate o collegate¹⁶ (si pensi alla *holding* Alfa che deliberi l'inserimento di un diritto di prelazione, in caso di cessione delle quote da parte dei propri soci, a favore di Beta, società controllata al 70% da Alfa), ovvero a favore dei soci delle società controllate o collegate nominalmente individuati (nell'esempio, i prelazionari delle quote di Alfa siano Tizio e Caio, titolari del residuo 30% capitale di Beta), oppure individuabili *per relationem* (ad esempio, riprendendo l'esempio precedente, i soci che, al momento del trasferimento che dia luogo a prelazione, saranno titolari del residuo capitale di Beta)¹⁷.

Tale fattispecie potrebbe trovare ampia attuazione all'interno dei gruppi societari "a raggiera", nell'ottica di raggruppare le partecipazioni del gruppo a livello di *sub holding* specializzate, in modo

¹¹ Con dizione identica, v. orientamento I.I.40 in tema di Srl, H.I.30 in tema di Spa e O.A.12 in tema di società di persone. I testi degli orientamenti in commento sono tutti reperibili presso il sito www.notaitriveneto.it, al momento privi di motivazione redazionale.

¹² P. Divizia, *ult. op. cit.*, §3.

¹³ Come sottolinea P. Divizia, cit., peraltro, "nulla osta a che lo statuto preveda un diritto di acquisto "di secondo grado" in favore di coloro che già sono soci; in tal modo, se la partecipazione di colui che vuole uscire dalla società non viene acquistata dal nuovo familiare gradito alla maggioranza, la stessa partecipazione potrà essere oggetto di acquisto da parte di coloro che già compongono la società, conservandosi così l'omogeneità di composizione della stessa".

¹⁴ In tema di "controllo" societario, sia consentito il rinvio a F. Colognato, "Situazioni particolari di "controllo da partecipazione" nelle società di capitali", in *Bilancio, vigilanza e controlli* n. 10/2020.

¹⁵ Così, P. Divizia, "Clausola di prelazione in favore di terzo estraneo alla compagine sociale nella s.p.a.", *op. cit.*, §3.

¹⁶ Si ricordino i limiti di acquisto di azioni proprie per le Spa ex articolo 2359-bis, cod. civ..

¹⁷ Come sottolineato anche dalla dottrina specialistica, poi, questa tipologia di clausola di prelazione potrebbe essere utilizzata anche all'interno dei gruppi derivanti da un'iniziativa economica pubblica, in cui la capogruppo sia una società partecipata pubblica.

da predisporre, per il futuro, la riorganizzazione della struttura societaria, a seconda dell'attività svolta dalle controllate.

A tal fine, in passato, si è ipotizzato di individuare il terzo in un soggetto ancora estraneo al gruppo ovvero ancora da costituire, normando, ora per allora, la successiva espansione del gruppo societario¹⁸.

Infine, l'ipotesi del terzo prelazionario estraneo, sia in senso formale sia in senso sostanziale, è di difficile contestualizzazione, posto che dovrebbe essere individuata una volontà della società di voler ammettere, allorché un socio intenda cedere proprie partecipazioni, un terzo del tutto estraneo alla medesima, o al gruppo societario cui appartiene, o ai suoi soci.

L'assenza di un supporto causale di matrice familiare, contrattuale o societaria (come quelli indicati nelle prime fattispecie) potrebbe al più costituire negozio di attuazione di intenti liberali o donativi¹⁹.

L'introduzione successiva, i quorum e il recesso

Potendo tali clausole essere introdotte (oltre che nella fase genetica della società, ove concorre la volontà comune dei soci) o rimosse durante la vita societaria, come qualsiasi modifica statutaria, s'impone una riflessione in ordine ai quorum assembleari necessari a riguardo.

Confermando quanto indicato in linea generale per le clausole di prelazione "ordinaria", secondo il Triveneto, anche tale tipologia "può essere introdotta nello statuto sia in sede di costituzione della società in base alla volontà comune di tutti i soci fondatori sia durante la vita sociale mediante delibera assunta con le maggioranze previste per le modifiche statutarie", con la precisazione che, per le Srl, "ai soci che non hanno concorso alla approvazione della relativa delibera non spetta il diritto di recesso, salvo che l'atto costitutivo non disponga diversamente (articolo 2473, comma 1, cod. civ.)"²⁰, mentre, per le Spa, al contrario è "fatto salvo, ai sensi dell'articolo 2437, comma, 2 lettera b), cod. civ., il diritto di recesso per i soci che non hanno concorso alla approvazione della relativa delibera, a meno che lo statuto non disponga diversamente"²¹.

In entrambi i modelli di società di capitali, inoltre, "con le stesse maggioranze, e senza il consenso del terzo, tale clausola può essere rimossa".

Da notare che, rimettendo la decisione, in merito all'introduzione o alla soppressione nello statuto di una clausola limitativa della circolazione delle azioni o quote, alla maggioranza assembleare²² viene, in tal modo, riconosciuta preminenza all'interesse "organizzativo" a esse sotteso, rispetto all'interesse del singolo socio alla libera trasferibilità delle stesse, in piena armonia con i principi ispiratori della Riforma del diritto societario²³.

¹⁸ Cfr. U. Tombari, "Autonomia privata e gruppi di imprese (contratto di "coordinamento gerarchico", "contratti di servizio" infragrupo e clausole statutarie come strumenti di disciplina dell'attività di direzione e coordinamento)", studio CNN 248-2009/I.

¹⁹ Sul punto, si veda P. Divizia, ult.op.cit., §4, il quale ritiene che "In questa ipotesi emerge con chiarezza lo spirito liberale che può sostenere il desiderio di Primo di inserire una clausola di prelazione così strutturata in favore di terzi estranei pre individuati nelle persone dei nipoti. Del pari, nulla vieta che la clausola in esame sia inserita al solo fine di realizzare una liberalità non donativa vera e propria, ossia non condizionata da finalità ulteriori di pianificazione successoria o di conservazione dell'omogeneità familiare della compagine societaria, al contrario sorretta da un puro fine liberale; questo è il caso in cui la clausola di prelazione è inserita in favore di un estraneo, legato al socio di maggioranza da un rapporto di amicizia. Non può invece ravvisarsi una donazione indiretta nelle ipotesi in cui il soggetto prelazionario è individuato fra una cerchia di soggetti che compongono il gruppo societario o il network contrattuale; in tal caso, per le ragioni sopra esposte, la causa liberale cede il passo all'interesse societario di gruppo. La discussione assembleare, infine, si profila come sede ideale per l'emersione dell'interesse dello stipulans alla deviazione degli effetti in esame".

²⁰ Orientamento I.I.40, cit.

²¹ Orientamento H.I.30, cit.

²² E con il rispetto delle formalità pubblicitarie ex articolo 2436, cod. civ., in tema di Spa, ma espressamente richiamata per le Srl dall'articolo 2480, cod. civ..

²³ La quale, oltre a sancire il tramonto del consenso unanime per le modifiche societarie, ha previsto altresì "quorum aggravati" solo per fattispecie precise. Di diverso avviso, tuttavia, cfr. P. Divizia, op.cit. §4, secondo il quale tale assunto, condivisibile per la clausola di prelazione "ordinaria" a favore dei soci, non convincerebbe nella fattispecie in discorso in ragione della tipologia strutturale della clausola stessa: "a ben vedere, infatti, la clausola di prelazione in favore del terzo non esaurisce il proprio effetto nel creare una limitazione alla circolazione delle azioni, determinando per converso l'ulteriore effetto del possibile ingresso nella compagine sociale di un soggetto nuovo ed estraneo (ma il cui grado di "estraneità" può presentare sfumature diverse, nei termini visti nel precedente paragrafo 3). In ogni caso, l'introduzione della clausola statutaria in favore del terzo estraneo mina in radice la finalità conservativa e stabilizzatrice dell'omogeneità della compagine sociale, per il cui perseguimento nasce e si sviluppa in molte declinazioni la clausola di prelazione. Le conseguenze che si possono abbattere sul socio dissenziente sono, dunque, molto più significative rispetto a ciò che accade per un'ordinaria clausola di prelazione, ad esempio costruita in favore di un singolo socio". Mentre nella prelazione, a favore dei soci o di un socio particolare, l'operatività della clausola determinerebbe la conservazione dell'omogeneità soggettiva della compagine sociale (a fronte di una mera alterazione dei rapporti di forza in assemblea in caso di esercizio da parte di un solo socio o da parte di soltanto alcuni soci), allorché la prelazione sia configurata in favore di un estraneo, nell'ipotesi in cui alcuni soci (unitamente magari costituenti la maggioranza o comunque una soglia di influenza rilevante) intendano dismettere la propria partecipazione, l'acquisto in via di prelazione delle partecipazioni da parte dell'estraneo prelazionario determinerebbe l'acquisizione della maggioranza assembleare o di un'influenza rilevante nell'assemblea dei soci da parte di un soggetto nuovo, con evidente pregiudizio

Al sistema previsto per le società di capitali, fanno ovviamente eccezione le società di persone, nelle quali, il limite alla circolazione delle quote qui in commento può essere introdotto nell'atto costitutivo durante la vita sociale, *"mediante modifica del contratto sociale con il consenso di tutti i soci, se non sia stato convenuto diversamente (articolo 2252, cod. civ.)"*²⁴.

A tale riguardo, è opportuno *"precisare nella clausola se il diritto di prelazione vincola anche i soci diversi dal cedente o se il trasferimento conseguente al suo esercizio sia subordinato al loro consenso (unanime o a maggioranza)"*²⁵.

Allorché, poi, tale clausola debba essere rimossa, ciò potrà avvenire anche senza il consenso del terzo²⁶.

Tecnica redazionale e alcuni esempi pratici di applicazione

Ciò premesso, la clausola di prelazione può articolarsi e assumere diverse forme, a seconda degli interessi sottesi alla sua introduzione e all'intensità dei vincoli che legano, direttamente o indirettamente, il terzo alla società o ai suoi soci.

Il Comitato Triveneto, riprendendo alcuni esempi della dottrina in materia, ha proposto anche alcune esemplificazioni redazionali della prelazione a favore di estraneo²⁷.

In particolare, *"sarà così possibile prevedere che a fronte dell'esercizio, anche solo parziale, del diritto di prelazione da parte del terzo la clausola diventi inefficace per il futuro (avendo carattere tendenzialmente precario o temporaneo ed avendo esaurito la sua funzione con l'ingresso in società del terzo; in tal caso il diritto si consuma con il suo primo esercizio ed indipendentemente dalla misura o dalla quantità della partecipazione²⁸ acquisita)"*.

Oppure, *"al contrario, che il diritto di prelazione permanga in capo al soggetto pre-individuato (originariamente estraneo) il quale lo potrà esercitare ogni volta che intervenga un trasferimento di partecipazioni (e quindi anche qualora sia già divenuto socio)"*, operando quindi una sorta di conversione della prelazione a favore di estraneo in prelazione "ordinaria" a favore del socio.

Alcune osservazioni di chiusura

Ebbene, come già si è avuto modo di precisare²⁹, l'inserimento del patto di prelazione "ordinario" in uno statuto societario vale ad attribuire "efficacia reale" *erga omnes* a detta clausola, cioè a dire che la società (e i terzi)³⁰, a fronte di un trasferimento eseguito in violazione della prelazione sta-

per la posizione dei soci rimasti in società. Pertanto, l'A. riterrebbe "che una soluzione percorribile potrebbe essere quella di mutare il quorum rafforzato previsto dall'ordinamento societario in una fattispecie per molti aspetti analoga, rappresentata dalla limitazione/esclusione del diritto di opzione ai sensi dell'articolo 2441, comma 5, cod. civ. dinanzi a un preminente "interesse della società". In base a detto quinto comma, infatti, quando l'interesse della società lo esige, il diritto di opzione può essere escluso o limitato con la deliberazione di aumento del capitale, approvata da tanti soci che rappresentino oltre la metà del capitale sociale, anche se la deliberazione è presa in assemblea di convocazione successiva alla prima. ...A ben pensare, la limitazione o l'esclusione del diritto di opzione portano di norma all'ingresso in società di un nuovo soggetto, fino ad allora estraneo alla compagine sociale. In termini operativi, al netto dell'operazione di aumento oneroso del capitale sociale, la situazione è analoga all'acquisto in via di prelazione di una partecipazione sociale: attraverso la sottoscrizione di una nuova tranche di capitale offerta a seguito di un aumento oneroso ovvero attraverso l'acquisto sul mercato di una partecipazione già esistente il terzo estraneo, con il suo ingresso, altera l'originaria composizione qualitativa della compagine assembleare. A differenza di ciò che accade nell'ipotesi di cui all'articolo 2441, comma 5, cod. civ., in cui l'esclusione o la limitazione del diritto di opzione è attuata dall'assemblea straordinaria che procede alla valutazione dell'interesse della società motivato dall'organo amministrativo, nel caso di introduzione di una clausola di prelazione in favore del terzo l'ordinamento non impone alcun onere motivazionale precipuo; per questo motivo e in ragione del fatto che l'interesse sotteso all'introduzione di detta clausola può essere segregato a interessi individuali, di natura liberale o di pianificazione successoria e non squisitamente societari, ritengo necessario che l'introduzione della clausola in esame sconti un quorum aggravato e il richiamo di quanto indicato dall'articolo 2441, comma 5, cod. civ. - stante la dimostrata analogia di ratio - si profila sul piano esecutivo una scelta validamente percorribile".

²⁴ Orientamento O.A.12, cit..

²⁵ Riproponendosi quel connubio tra le clausole di prelazione e gradimento, sopra accennato.

²⁶ Similmente a quanto avviene nella pattuizione a favore del terzo, che è sempre revocabile fino al momento in cui il terzo beneficiario non dichiara di volerne profittare (che, nell'ipotesi in esame, non può avvenire fino all'avvenuta denunziatio dell'intenzione di cedere le azioni o quote da parte di un socio). Per un'analisi dei rapporti della clausola con il contratto a favore del terzo, si veda P. Divizia, ult.op.cit., in particolare §4.

²⁷ Cfr. Orientamenti, H.I. 31 per le Spa; I.I.41 per le Srl; O.A.13 per le società di persone.

²⁸ Nell'orientamento H.I.31, in materia di Spa, il termine è da sostituire con "azioni".

²⁹ Così, F. Colognato, V. Marocchio, "Le clausole statutarie di prelazione e di "cambio di controllo" (commento alla massima n. 185 del Consiglio Notarile di Milano)", in questa rivista, n. 7/2020, pag. 2, cit..

³⁰ Con la precisazione che tra cedente e cessionario, invece, la cessione opererà a ogni effetto. "L'alienante conserverà la titolarità formale delle azioni o quote con il compito di eventualmente alienarle, su richiesta dell'acquirente e a suo favore, questa volta con il consenso degli altri soci prelatori, astenutisi dalla prelazione, con lo scopo di porre fine alla certamente anomala situazione generata dal precedente negozio. Se, invece, prevalesse la prelazione, il terzo recupererebbe, per il tramite del socio alienante, che riscuoterebbe il prezzo dai prelatori, il valore dell'investimento precedentemente fatto con l'anomala conseguenza sopra descritta", così V. Salafia, "Conseguenze della violazione della prelazione statutaria sulla cessione di azioni o quote di s.r.l.", in Società, 2017, 10, pag. 1069 e ss..

tutaria, può rifiutare di riconoscere quale socio l'acquirente della partecipazione³¹.

Per i soci prelazionari pretermessi, invece, - salvo il caso di espressa previsione statutaria - l'efficacia reale non implica la configurabilità di un diritto di "riscattare"³² la partecipazione oggetto della cessione, non preceduta da adeguata denuntiatio, in quanto il diritto di riscatto costituisce un così intenso limite all'autonomia contrattuale e al principio generale di cui all'articolo 1379, cod. civ. che non può ravvisarsi in ipotesi diverse da quelle di prelazione legale.

Superato l'orientamento giurisprudenziale risalente che riteneva che la cessione in violazione del patto di prelazione fosse in assoluto inefficace, in quanto nulla³³, l'interesse leso del socio prelazionario pretermesso - salva la previsione, appunto, di clausole di riscatto o di opzione di acquisto o di esclusione dalla società - troverà tutela unicamente sul piano risarcitorio³⁴, attesa la natura meramente obbligatoria della clausola in questione nei confronti dei soci³⁵, fonte unicamente di responsabilità contrattuale³⁶.

Ma cosa accade allorché il prelazionario pretermesso sia un terzo estraneo alla società e al contratto sociale che contiene tale patto (i.e. lo statuto)? Possono estendersi le medesime conclusioni raggiunte in ambito di prelazione societaria "ordinaria" a favore dei soci?

Nell'ipotesi di prelazione in esame, infatti, il prelazionario pretermesso non è un contraente del contratto di società (e, quindi, del patto di prelazione ivi contenuto), ma è un estraneo, il quale non esprime alcun consenso né partecipa in alcun modo all'introduzione nello statuto della clausola in questione.

Sul punto né la dottrina specialistica precedente, né il Triveneto hanno preso posizione.

Come noto, il contratto di società, sia di capitali sia di persone, vincola soltanto i soci, in quanto tali e fintantoché mantengano detta qualità e *status*. Con la cessione dell'intero pacchetto di partecipazione, il soggetto dismette il proprio *status* di socio, divenendo formalmente e sostanzialmente estraneo alla società, non più legato a essa da alcun patto³⁷.

In un caso giurisprudenziale, arrivato sino alle soglie del grado di appello³⁸, è stato ritenuto che "nell'ipotesi di cessione di quote societarie l'esercizio del diritto di prelazione previsto nello statuto presuppone la qualità di socio non solo originaria ma anche attuale trattandosi di un diritto proprio di tale soggetto la cui qualità deve permanere almeno fino al momento della decisione". Nel caso oggetto di giudizio³⁹, peraltro, la Corte, pur ritenendo astrattamente ammissibile la domanda

³¹ M. Leocata, "Violazione della clausola statutaria di prelazione: effetti e legittimazione ad agire", in *Società*, 2003, pag. 606 e ss., qualora l'amministratore della società iscrivesse ugualmente il nome dell'acquirente nel libro soci (sia egli in buona o mala fede), sarà possibile procedere *ex officio* a cancellare l'iscrizione.

³² L'orientamento dottrinario che ammettere, con riguardo alla prelazione "ordinaria", un potere di riscatto "implicito", dal terzo acquirente delle azioni alienate in violazione del diritto di prelazione (sotto forma di "conversione automatica" delle azioni ordinarie in azioni riscattabili di categoria speciale, o quale clausola generale di riscatto che inerisca tutte le azioni emesse, nella Spa; o come diritto particolare di uno o più o tutti i soci nella Srl), applica analogicamente l'articolo 732, cod.civ., sottolineando l'identità di ratio tra l'interesse dei soci a evitare modificazioni del gruppo sociale e l'interesse della comunione ereditaria a escludere l'accesso di estranei stante il presumibile rapporto di parentela che lega i coeredi (si veda *amplius*, M. Delucchi, "Cessione di quote di s.r.l. e condizioni per l'esercizio del diritto di prelazione", in *Società*, 2004, 7, pag. 868 e ss., cit.).

³³ Cassazione n. 3702/1957; Corte di Appello di Cagliari, 7 febbraio 1970; Tribunale di Napoli, 2 maggio 1975; Tribunale di Perugia, 8 marzo 1982. Cfr. *amplius*, T. Marena, "Brevi note sulla clausola di prelazione statutaria - il commento", in *Notariato*, 2014, 2, pag. 166 e ss..

³⁴ Previa dimostrazione di un danno effettivamente patito dal prelazionario pretermesso.

³⁵ Cassazione n. 10570/1994 e n. 12370/2014; Tribunale di Nocera Inferiore, 5 ottobre 2011.

³⁶ Sul punto si veda Tribunale di Catania, 2 luglio 2013 "Al pari di ogni azione sociale, anche quella volta a censurare la violazione del patto di prelazione è soggetta al termine di prescrizione quinquennale di cui all'articolo 2949 cod. civ., il quale decorre dall'iscrizione presso il Registro Imprese dell'atto di cessione. In caso di violazione del patto di prelazione, al socio pretermesso non può essere accordata la tutela ex articolo 2932, cod. civ. posto che tale fattispecie non è assimilabile in alcun modo a un obbligo a contrarre", in *Società*, 2013, 10, pag. 1130 e ss., con nota di A. Stabilini. Si veda anche Tribunale di Napoli Nord-Aversa, 7 giugno 2010 il quale ha negato per le medesime ragioni anche la possibilità del pretermesso di agire ex articolo 670, c.p.c. per il sequestro giudiziario delle azioni trasferite in violazione di prelazione statutaria.

³⁷ Fatto eventualmente salvo, il divieto di concorrenza previsto dallo statuto o dai patti sociali.

³⁸ Corte di Appello Milano, 8 aprile 2003, con nota di M. Delucchi, *op.cit.*.

³⁹ La vicenda riguardava la cessione di quote di una Srl a opera del socio di maggioranza, nell'ambito di una previsione statutaria che riconosceva il diritto di prelazione a favore degli altri soci. Il socio cedente (al 60%) offrì al socio di minoranza (al 40%) l'intera propria quota di partecipazione al valore nominale, il quale comunicò la propria accettazione con telegramma giunto al cedente nel tardo pomeriggio. Lo stesso giorno, e solo poche ore prima, il socio di maggioranza aveva rettificato, anch'esso con telegramma (portato a conoscenza dell'altro socio, prima dell'accettazione), il contenuto dell'offerta ricevuta precisando che il prezzo precedentemente indicato era errato per difetto dovendo intendersi esatto non già il valore nominale bensì il valore determinato a bilancio. Il socio di minoranza, quindi, aveva comunicato la propria formale rinuncia alla prelazione, anche sulla base della considerazione che il prezzo richiesto fosse da corrispondere in contanti e in unica soluzione. In seguito, il socio di minoranza aveva anche ceduto l'intera propria partecipazione al cessionario, frattanto divenuto socio. Successivamente, emergeva che, nell'ambito della cessione del socio di maggioranza, era stata pattuita una lunga dilazione del pagamento del prezzo, per cui l'ormai ex socio di minoranza aveva chiesto l'annullamento sia della dichiarazione di rinuncia alla prelazione (in quanto viziata da errore essenziale e riconoscibile e comunque carpita con dolo), sia del contratto di cessione di quote dal socio di maggioranza al cessionario (con conseguente richiesta di condanna del (anch'egli ex) socio cedente a offrirgli in vendita le quote cedute al cessionario alle

risarcitoria (invero, non ricollegabile necessariamente a detto *status*) proposta dall'ex socio pretermesso, ne aveva tuttavia rigettato la fondatezza nel merito in mancanza di elementi probatori a sostegno.

Ebbene, a parere di chi scrive, dette conclusioni potrebbero riproporsi anche nel caso del terzo estraneo, cui sia riconosciuto statutariamente lo *status* di prelazionario.

Per la tutela dell'interesse dell'estraneo, quindi, non sarà possibile ammettere alcuna tutela di ordine reale. Pertanto, l'unico rimedio, laddove si ravvisino gli estremi e il fondamento⁴⁰ di una situazione giuridica meritevole di tutela, è il risarcimento del danno patito dal prelazionario pretermesso. Tale danno, tuttavia, appare di difficile individuazione e rilevanza nell'ipotesi di prelazione in esame: come sopra esposto, infatti, sia la dottrina specialistica che il Triveneto, ritengono non necessario (né invero configurabile in modo alcuno) il consenso del terzo in ordine all'introduzione nello statuto di tale patto⁴¹; neppure nell'ipotesi in cui tale clausola, già introdotta nello statuto o nei patti sociali⁴², venga successivamente rimossa da parte de (la maggioranza de) l'assemblea dei soci, il terzo è chiamato a esprimere alcuna volontà.

Sul punto, tuttavia, occorrerà attendere, oltre alla necessaria applicazione ed elaborazione pratica, decisioni giurisprudenziali che, in seguito alla violazione di questa nuova forma di prelazione societaria, si pronuncino sulla tematica in questione.

Riferimenti normativi

articolo 2473, comma 1, cod. civ.

articolo 2252, cod. civ.

stesse condizioni), sia infine l'annullamento del contratto di cessione delle proprie quote al cessionario.

⁴⁰ Peraltro occorrerebbe interrogarsi anche in merito alla natura di tale responsabilità, se extracontrattuale (in quanto, il danno si verifica in assenza di alcun rapporto tra il terzo prelazionario e il socio cedente) o contrattuale (rinvenendone la fonte di una responsabilità "da contatto sociale", quale lesione di un'aspettativa che trova la propria fonte in un contratto – quello di società – al quale il terzo non partecipa).

⁴¹ Seppur è presumibile che il terzo venga preventivamente interpellato in proposito.

⁴² E, quindi, potenzialmente già vincolante per i soci e per l'estraneo-prelazionario, qualora un socio si determini alla vendita delle proprie partecipazioni.

Opere su beni di terzi: sì alla detrazione dell'Iva, no al rimborso

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 23667/2020 ha affermato che l'Iva che si riferisce alla realizzazione di opere di miglioramento eseguite su beni immobili di terzi esula dalla previsione di cui all'articolo 30, comma 3 (ora comma 2), lettera c), D.P.R. 633/1972, poiché non riconducibile alla fattispecie di acquisto di beni, così che il diritto al rimborso – che costituisce una facoltà di natura eccezionale – degrada in diritto alla detrazione, se ne ricorrono i presupposti.

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 23667/2020

La vicenda oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 23667/2020, investe l'ammissibilità del rimborso dell'Iva assolta per spese incrementative e miglioramenti su beni di terzi non suscettibili di essere rimossi al termine dell'utilizzo.

Nel caso di specie, la CTR della Toscana ha rigettato il gravame interposto dall'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza della CTP di Siena di accoglimento del ricorso di una società agricola, contro il diniego di rimborso dell'Iva dell'anno 2013, conseguente alla realizzazione di una cantina, quale bene strumentale insistente sul fondo rustico condotto in locazione dalla società, con espressa previsione di migliorie fondiari assentite dal Comune di Montalcino.

La CTR ha ritenuto, in sintesi, che l'espressione "beni ammortizzabili", contenuta nell'articolo 30, comma 3, (ora comma 2), lettera c), D.P.R. 633/1972, deve essere interpretata come beni "strumentali", nel senso di bene "utilizzabile nel ciclo produttivo dell'attività economica, non già nel senso restrittivo di bene strumentale già inserito nel ciclo produttivo e dunque soggetto ad ammortamento, come sostenuto dall'Amministrazione". Infatti, "ammortizzabile" significa, secondo i giudici di merito, potenzialmente suscettibile di ammortamento e l'eventuale divergenza tra la previsione di utilizzo e l'effettivo impiego del bene acquistato comporterà per il contribuente l'obbligo di riversare l'imposta in sede di rettifica ex articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, rilevando che è pacifico che la proprietà del terreno è di un soggetto terzo, socio di maggioranza della società agricola, che ha affittato il terreno alla stessa società, che vi ha costruito una nuova cantina, rimasta in proprietà del socio, e pertanto l'affermazione della CTR secondo cui l'espressione "beni ammortizzabili" deve essere interpretata come beni "strumentali" confligge con l'insegnamento della Corte - n. 24779/2015 - secondo cui strumentalità e ammortizzabilità non sono concetti coincidenti e la strumentalità non esaurisce l'insieme dei presupposti richiesti dalla legge, sicché "in tema d'Iva, il rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta che il D.P.R. 633/1972, articolo 30, comma 3, alinea e lettera c), consente al soggetto passivo di richiedere all'atto della dichiarazione, se di importo superiore a 2.582,20 euro, limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, deve avere ad oggetto beni che, oltre ad essere provvisti del requisito della strumentalità in quanto destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa e perciò idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, debbono rientrare, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali, da identificarsi con quelli di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento".

Per la Corte la doglianza è fondata, atteso che la norma, per il riconoscimento del diritto al rimborso dell'eccedenza di Iva detraibile richiede il previo accertamento della sussistenza di un atto di acquisto (o di importazione) e della natura di bene ammortizzabile dell'oggetto dell'operazione. Con riferimento al primo aspetto (trasferimento del bene), i massimi giudici evidenziano che il concetto di "cessione di beni" imponibili utilizzato dalla disciplina fiscale non coincide con quello

civilistico, atteso che vi sono casi in cui ricorre la cessione anche se si è verificato il trasferimento di proprietà (si pensi alle vendite con riserva di proprietà, nonché alle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti)¹. Assume dunque rilevanza, ai fini che qui interessano, l'acquisizione, in via definitiva, dei poteri di disposizione materiale sul bene tipici del proprietario, ossia il potere, tendenzialmente illimitato, di godimento e utilizzo, e dei relativi rischi (c.d. disponibilità economica del bene).

In ordine al secondo aspetto (natura del bene) si è affermato, sempre ai fini che qui interessano, che, in assenza di utili indicazioni dalla disciplina in tema di Iva, sia nazionale, sia unionale, il concetto di bene ammortizzabile va individuato dalle disposizioni che in tema di imposte dirette ne recano una sommaria enunciazione con riferimento ai beni materiali o immateriali di cui è menzione negli articoli 102 e 103, Tuir (cfr. Cassazione n. 24779/2015); e ancora secondo Cassazione n. 24779/2015, sono beni ammortizzabili quelli che, da un lato, sono provvisti del requisito della strumentalità, in quanto destinati a essere utilizzati nell'attività dell'impresa e, perciò, idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, e, dall'altro, costituiscono immobilizzazioni materiali o immateriali, in relazione alla loro idoneità a un uso durevole, che non si esaurisce nell'arco di un esercizio contabile, e al potere dell'imprenditore di disporre in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento.

La sola strumentalità del bene, dunque, non è sufficiente, attesa la non sovrapposibilità del concetto con quello di ammortizzabilità e la necessità che tale bene sia riconducibile alla categoria delle immobilizzazioni².

Nel caso in esame, l'Iva si riferisce pacificamente non già all'acquisto di beni, bensì alla realizzazione di opere - per l'esattezza, opere di miglioramento eseguite su beni immobili di terzi -, in quanto tale fuori dalla previsione normativa in questione, poiché non riconducibile alla fattispecie di acquisto di beni.

Infatti, la sussistenza delle condizioni per la detrazione dell'Iva non implica, di per sé, l'automatico riconoscimento del diritto al rimborso della stessa, *"in quanto l'innegabile centralità sistematica del principio di neutralità non impone necessariamente un vincolo di biunivocità delle situazioni, tale per cui non si possa dare l'una in difetto dell'altro e viceversa (in tal senso, invece, Cassazione n. 6200/2015)"*.

¹ Afferma la Corte - come peraltro già scritto in precedenti pronunciamenti - che tale interpretazione del concetto è coerente con la disciplina unionale la quale, all'articolo 14, § 1, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, riconduce la cessione di beni fiscalmente rilevante non alla disponibilità giuridica del bene, bensì *"al trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario" e, in ogni caso, alla "consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata"* (§ 2, lettera b). E in applicazione di tali disposizioni è stato affermato che l'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di leasing relativo a un bene ammortizzabile che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale del bene e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale dello stesso, va equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento (cfr. Corte di Giustizia, causa C-209/14 del 2 luglio 2015, NLB Leasing; Corte di Giustizia, causa C-118/11 del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont; per la giurisprudenza domestica, cfr., da ultimo, Cassazione n. 12457/2019); diversamente, ma in applicazione del medesimo principio, è stata esclusa la ricorrenza di una cessione di beni in presenza di un trasferimento della nuda proprietà di un bene ammortizzabile, in quanto all'acquisto della titolarità del bene e del potere di disposizione giuridica sullo stesso non si accompagna il trasferimento in via definitiva anche delle facoltà di godimento e di utilizzo del bene medesimo e, dunque, del potere di fatto sul bene, necessario per l'utilizzo dello stesso in funzione degli scopi dell'impresa (cfr. Cassazione n. 30807/2017).

² Cfr. la vicenda esaminata dagli Ermellini nella sentenza n. 3249/2020, che trae origine dall'impugnazione del diniego di rimborso di un credito Iva relativo all'anno 2009, esposto quale eccedenza nella dichiarazione annuale, relativo all'imposta derivante dall'acquisto di 3 immobili quali beni ammortizzabili, concessi successivamente in locazione ad altre società del gruppo. Per la Corte, il concetto di bene ammortizzabile - in assenza di una definizione specifica nel D.P.R. 633/1972 - va individuato, con specifico riferimento ai beni immobili, mediante ricorso alle disposizioni in materia di imposte dirette, dove l'articolo 43, Tuir, stabilisce che *"...si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato..."*. Si tratta, dunque, di quei beni che hanno come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento dell'attività imprenditoriale, così da non essere idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti. Strumentalità - precisano gli Ermellini - *"che può derivare dalle loro caratteristiche, tali per cui gli immobili possono essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa e possono essere utilizzati per altre finalità solo a seguito di radicali trasformazioni, ovvero dalla destinazione loro impresa"*, restando fermo che la natura strumentale del bene deve essere valutata non solo in astratto, con riferimento all'oggetto dell'attività d'impresa, *"ma anche in concreto, previo accertamento che lo stesso costituisce, anche in funzione programmatica, lo strumento per l'esercizio della suddetta attività (così, Cassazione n. 5559/2019)"*. Inoltre, è necessaria la prova da parte del contribuente della funzione strumentale del bene medesimo in rapporto all'attività dell'azienda *"anche nel caso in cui si allegli la natura strumentale dell'immobile in ragione delle sue caratteristiche, non potendosi ritenere sussistente una categoria di beni la cui strumentalità è in re ipsa e rilevando tale circostanza solo ai fini di non richiedere l'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda (cfr. Cassazione n. 4306/2015 e n. 29469/2008)"*.

L'indirizzo giurisprudenziale

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 23471/2020, che ha rilevato la non sovrapposibilità fra strumentalità e ammortizzabilità, è una pronuncia sostanzialmente di continuità giurisprudenziale, che vede la Corte di Cassazione ferma sul punto.

Infatti, con la sentenza n. 24779/2015³, la Corte di Cassazione, pronunciandosi sul rimborso dell'Iva relativa alle spese sostenute su beni di proprietà altrui, ha affermato che il rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta deve avere a oggetto beni strumentali e ammortizzabili, rientranti tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali, dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto abbia acquistato la proprietà o un altro diritto reale di godimento e, in ogni caso, il potere di disporre di essi come proprietario. Nel caso di specie, il rimborso riguardava gli acquisti operati in funzione della realizzazione di un complesso turistico sul terreno di proprietà altrui, detenuto a titolo di comodato, pur cui gli stessi, pur essendo strumentali, non costituivano – dal punto di vista contabile – immobilizzazioni (materiali o immateriali) e, dunque, non rientravano tra i beni ammortizzabili ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972.

E ancora la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 10110/2020, ha affermato che le opere di miglioria eseguite su immobili di proprietà altrui non danno diritto al rimborso dell'Iva, in quanto non sono riconducibili all'acquisto, fermo restando la possibilità di esercitare la detrazione dell'imposta, se ne ricorrono i relativi presupposti.

Ancora in questi giorni la Corte di Cassazione è ritornata sulla questione, con l'ordinanza n. 23471/2020. Nel caso sottoposto all'attenzione dei massimi giudici, una società - che opera nel settore dell'organizzazione di fiere, esposizioni, convegni e per quanto riguarda gli anni di imposta qui in interesse anche attività imprenditoriale turistico ricettiva nel settore delle case-vacanza, munita delle prescritte autorizzazioni amministrative - stipulava un contratto di locazione, debitamente registrato, ove erano previste a carico del locatario-conduttore tutte le spese, sia di ordinaria sia di straordinaria manutenzione per rendere adatto il bene immobile allo scopo turistico ricettivo. In questo senso, venivano svolti diversi lavori di migliorie, compresa la realizzazione di una piscina (il legale rappresentante della società qui ricorrente e la proprietaria locatrice degli immobili de quibus sono coniugi, mentre il precitato contratto di locazione è stato stipulato tra la proprietaria e il figlio, allora legale rappresentante della società). A seguito di verifica generale venivano emessi 2 avvisi di accertamento: uno per l'anno di imposta 2003, l'altro per il 2006, entrambi relativi - per quanto qui di interesse - alla ripresa a tassazione delle spese sostenute dalla società per manutenzione straordinaria e migliorie non asportabili, ritenute non deducibili o ammortizzabili, perché non inerenti e non proporzionate. Seguiva la ripresa a tassazione dell'Iva su tali spese. In primo grado gli atti impositivi erano annullati, mentre in sede di appello la CTR accoglieva in parte le doglianze erariali, ritenendo deducibili le spese di ristrutturazione su immobili altrui solo quando relative a strutture asportabili, *"diversamente concretandosi un modo di elusione dell'Iva per il locatore"*. Per altro verso, la sentenza confermava la sentenza del primo giudice ritenendo detraibile l'Iva sulle opere di manutenzione quando vi sia destinazione strumentale d'impresa che ne consente la detrazione. La Corte - investita dal ricorso del contribuente - richiama la pronuncia a Sezioni Unite n. 11533/2018, che *"ha ritenuto deducibile l'Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche su immobili di terzi, purché con nesso di strumentalità con l'attività di impresa, sia attuale che potenziale. L'orientamento della Sezione si è uniformato sul punto con ordinanza n. 11907/2019, proprio in tema di immobili del coniuge, superando così la perplessità rappresentata dalla gravata sentenza. In termini anche la sentenza n. 19161/2019, relativa a spese ordinarie e straordinarie, pacificamente deducibili, a prescindere all'amovibilità o meno, ove siano necessarie per adeguare l'immobile all'attività di impresa. Se nell'ultimo paragrafo della scarna motivazione la gravata sentenza fa riferimento alla deducibilità dell'Iva per le spese inerenti l'attività di impresa, nulla dice in tema di Ires e Irap, parimenti da ritenersi deducibili per la citata giurisprudenza"*.

E con l'ordinanza n. 24518/2020, la Corte di Cassazione non ha ritenuto ammissibile l'istanza di

³ Cfr. Peirola, *"Divieto di rimborso Iva per le spese sostenute su beni di terzi"*, in Ecnews del 18 dicembre 2015.

rimborso dell'Iva assolta per opere di ampliamento eseguite su un immobile di terzi detenuto in comodato⁴, in quanto non riconducibili all'acquisto di beni ammortizzabili ma più propriamente a quella di oneri pluriennali. Se l'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di leasing relativo a un bene ammortizzabile che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà va equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento⁵, diversamente è stata esclusa la ricorrenza di una cessione di beni in presenza di un trasferimento della nuda proprietà di un bene ammortizzabile, in quanto all'acquisto della titolarità del bene e del potere di disposizione giuridica sullo stesso non si accompagna il trasferimento in via definitiva anche delle facoltà di godimento e di utilizzo del bene medesimo e, dunque, del potere di fatto sul bene, necessario per l'utilizzo dello stesso in funzione degli scopi dell'impresa (cfr. Cassazione n. 30807/2017). Pertanto, *"assume dunque rilevanza, ai fini che qui interessano, l'acquisizione, in via definitiva, dei poteri di disposizione materiale sul bene tipici del proprietario, ossia il potere, tendenzialmente illimitato, di godimento e utilizzo, e dei relativi rischi (c.d. disponibilità economica del bene)"*. E in ordine alla natura del bene il concetto di bene ammortizzabile va individuato dalle disposizioni che in tema di imposte dirette ne recano una sommaria enunciazione con riferimento ai beni materiali o immateriali di cui è menzione negli articoli 102 e 103, Tuir. La Corte sul punto richiama la pronuncia già citata n. 24779/2015, secondo cui *"sono beni ammortizzabili quelli che, da un lato, sono provvisti del requisito della strumentalità, in quanto destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa e, perciò, idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, e, dall'altro, costituiscono immobilizzazioni materiali o immateriali, in relazione alla loro idoneità ad un uso durevole, che non si esaurisce nell'arco di un esercizio contabile, e al potere dell'imprenditore di disporre in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento"*. E la sussistenza delle condizioni per la detrazione dell'Iva non implica, di per sé, l'automatico riconoscimento del diritto al rimborso della stessa, in quanto l'innegabile centralità sistematica del principio di neutralità non impone necessariamente un vincolo di biunivocità delle situazioni, tale per cui non si possa dare l'una in difetto dell'altro e viceversa (in tal senso, invece, Cassazione n. 6200/2015).

Conclusioni

I rimborsi Iva si ricollegano all'esercizio del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo dell'imposta, che vengono riconosciuti dopo aver valutato che l'operazione passiva sia collegata da un nesso di inerenza all'attività esercitata, alla luce dei principi che regolano l'applicazione dell'imposta e con riguardo ai requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali.

La tesi della Corte di Cassazione, secondo cui la sola strumentalità del bene non è sufficiente, attesa la non sovrapponibilità del concetto con quello di ammortizzabilità⁶ e la necessità che tale bene sia riconducibile alla categoria delle immobilizzazioni⁷, trova concorde naturalmente l'Amministrazione finanziaria che si è espressa con la risoluzione n. 179/E/2005⁸: *"Le opere realizzate su beni*

⁴ Spese per l'ampliamento, mediante ulteriore costruzione, del fabbricato preesistente appartenente a terzi, nella disponibilità della società in virtù di comodato.

⁵ Cfr. Corte di Giustizia, causa C-209/14 del 2 luglio 2015, NLB Leasing; Corte di Giustizia, causa C-118/11 del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjunt; per la giurisprudenza domestica, cfr., da ultimo, Cassazione n. 12457/2019).

⁶ Un bene può essere strumentale ma non ammortizzabile (per esempio, il terreno rispetto all'immobile) ovvero ammortizzabile ma non strumentale (per esempio, il fabbricato posseduto dall'impresa).

⁷ La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6196/2017, intervenendo in tema di rimborso Iva per le società immobiliari, ha ritenuto che i beni immobili qualificabili come strumentali e/o ammortizzabili non possono essere annoverati tra quelli idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, per cui non può essere riconosciuto il rimborso dell'Iva. Gli Ermellini, confermando il principio contenuto nella sentenza n. 24779/2015, nel rinviare alla CTR, in diversa composizione, hanno affermato che la CTR dovrà basare la sua decisione sul principio di diritto secondo cui: *"in tema d'Iva, il rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta che l'articolo 30, comma 3, alinea e, lettera c), D.P.R. 633/1972 consente al soggetto passivo di richiedere all'atto della dichiarazione, se di importo superiore a 2582,20 euro, limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, deve avere ad oggetto beni destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa, e perciò idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, beni che debbono rientrare, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali, da identificarsi con quelli di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento". Nel caso di specie, i massimi giudici hanno desunto dagli atti che l'attività principale della società ricorrente (poi incorporata) afferiva alla locazione di immobili, "sicché se ne deve inferire che: gli immobili oggetto dell'attività della società fossero idonei a produrre reddito autonomo".*

⁸ Richiamando la risoluzione n. 445585/1991, dove è stato già precisato che *"...il Legislatore ha fatto riferimento per l'ammissibilità del*

altrui vanno contabilizzate tra le immobilizzazioni se si estrinsecano in beni materiali che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità e che, al termine del periodo di uso o comodato, possono essere rimossi dall'utente o dal comodatario, risultandone possibile l'utilizzo a prescindere dal bene cui accedono. Tali beni possono essere ammortizzati facendo riferimento alle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988, che disciplina i coefficienti di ammortamento applicabili ai beni materiali strumentali. Diversamente, le spese incrementative su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali" qualora le opere realizzate non sono separabili dai beni di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità. Tali spese sono disciplinate, ai fini della deducibilità fiscale, dal comma 3 dell'articolo 108 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) ..., il quale dispone che "le altre spese relative a più esercizi ... sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio". In sostanza, secondo l'Agenzia delle entrate, "non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva assolta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono. L'opera eseguita, infatti, non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata. Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano quindi nella previsione normativa di cui alla lettera c), comma 3, del citato articolo 30".

Il diritto al rimborso costituisce una facoltà di natura eccezionale, riservata al contribuente in alternativa all'esercizio, in via ordinaria, del diritto della detrazione, prevista al fine di consentire agli operatori economici, che effettuano investimenti, un più veloce recupero dell'imposta assolta con riferimento ai beni acquistati ed evitare così un aggravio della propria posizione finanziaria.

Tant'è che in ordine alla detrazione dell'Iva assolta e afferente le fattispecie in esame, la stessa risoluzione n. 179/E/2005 osserva che l'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972 ammettono in detrazione l'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, e pertanto, nei casi in esame riconoscono la detrazione dell'Iva assolta "in relazione al preliminare per l'acquisto di beni ammortizzabili nonché sulle spese di trasformazione, miglioramento ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o comodato, in quanto l'imposta è afferente a beni destinati a essere utilizzati per operazioni rientranti nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa - che conferiscono il diritto alla detrazione"⁹.

In pratica, il rimborso dell'Iva per l'acquisto di un bene necessita contemporaneamente di 2 condizioni: che il bene sia utilizzato nel ciclo produttivo (strumentalità) e che si tratti di beni di uso durevole, la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio (ammortizzabilità).

Riferimenti normativi

Corte di Cassazione, ordinanza n. 23667/2020

articolo 30, D.P.R. 633/1972

articoli 102 e 103, Tuir

rimborso ai beni ammortizzabili...". Sono beni ammortizzabili quelli sottoponibili alla procedura di ammortamento e, precisamente, sia i beni per i quali la procedura di ammortamento è immediatamente attuabile - come nel caso di acquisto di un prodotto finito - sia i beni per i quali la procedura stessa è potenzialmente attuabile, nel senso che la procedura di ammortamento sarà applicabile all'atto della realizzazione (cfr. risoluzione n. 111/E/2002).

⁹ Conforme la circolare n. 27/E/2005, § 3.2.1. Le spese di ristrutturazione degli immobili ricevuti in uso o in comodato non rientrano nell'ambito degli articoli 102 o 103, Tuir (ammortamento dei beni materiali e immateriali), bensì tra le ipotesi di cui all'articolo 108, comma 3, del citato Tuir, che disciplina il trattamento fiscale delle spese relative a più esercizi.

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

