

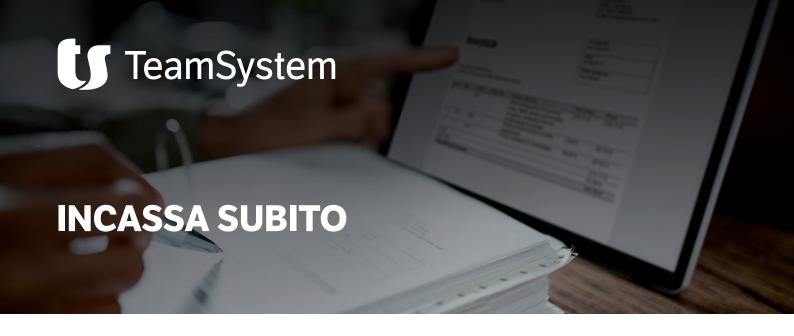
# TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

n. 04/2021

Supplemento a TeamSystem Review n. 292

In collaborazione con





# La nuova soluzione del Gruppo TeamSystem per ottenere liquidità immediata

Incassa Subito è il nuovo servizio del Gruppo TeamSystem che consente di incassare in anticipo fino al 90% dell'importo delle fatture non scadute direttamente dal gestionale. Da TeamSystem Digital puoi accedere ad una piattaforma specializzata che permette di proporre la cessione delle fatture, a costi sostenibili ed in piena sicurezza. Grazie ad un'interfaccia semplice e chiara avrai sempre sotto controllo le fatture cedute e le relative condizioni economiche.



#### Nessun costo fisso e nessun vincolo sui volumi!

Sostieni solo i costi relativi alla transazione: non vengono applicati costi fissi, di ingresso o di abbonamento. Inoltre, non esiste globalità nella cessione: puoi scegliere tu quali e quante fatture cedere



### Liquidità mediamente in 48h, comodamente dal tuo PC!

Gestisci la richiesta direttamente da TeamSystem Digital, attraverso un processo semplice, sicuro, veloce e senza burocrazia.



### **Nessuna segnalazione in Centrale Rischi!**

Usufruendo del servizio, la tua esposizione verso il sistema bancario non subisce alcun impatto. Inoltre, non è richiesta alcuna garanzia personale né reale.

Attiva senza costi il servizio all'interno di **TeamSystem Digital** per verificare se le fatture sono cedibili o contatta il tuo riferimento commerciale per maggiori informazioni.

Rimani aggiornato su <u>digitalfinance.teamsystem.com</u>

## Sommario

Lavoro e previdenza	
Decreto sostegni - Le disposizioni per il lavoro	2
La somministrazione a termine e lavoro stagionale: i chiarimenti di prassi	6
Tfr: coefficiente di febbraio 2021	9
Economia e finanza	
Equo canone di febbraio 2021	10
Fisco e tributi	
La necessaria delibera per la deducibilità del compenso agli amministratori	
L'eventuale ravvedimento del contribuente	11
Le novità per le locazioni brevi 2021	16
La fallibilità di una Srl trasformata in comunione d'azienda (nota a Cassazione,	
ordinanza n. 23174/2020)	23



### Decreto sostegni - Le disposizioni per il lavoro

stato pubblicato sulla GU n. 70 del 22 marzo 2021 il D.L. 41 del 22 marzo 2021, in vigore dal 23 marzo 2021, recante "Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19", c.d. Decreto Sostegni. Si riepilogano le principali disposizioni per il lavoro.

### Articolo 4, comma 2

#### Sospensione pignoramento stipendi e pensioni

Viene prorogata al 30 aprile 2021 la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della stessa data dall'agente della riscossione e dai terzi a cui sono affidati, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, aventi a oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione o di assegni di quiescenza. Tali somme non sono sottoposte al vincolo di indisponibilità e il terzo pignorato le rende fruibili al debitore esecutato, anche in presenza di assegnazione disposta con provvedimento del giudice dell'esecuzione. Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima del 19 maggio 2020 e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'agente della riscossione e ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), D.Lgs. 446/1997.

#### Articolo 5, commi 19-22

#### Dichiarazione dei redditi precompilata

Slitta al 10 maggio 2021 il termine entro cui l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti la dichiarazione dei redditi precompilata.

### Articolo 8, commi 1-8, 12 e 13

#### Nuove disposizioni in materia di trattamenti di integrazione salariale

I datori di lavoro privati che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19 possono presentare, per i lavoratori in forza alla data di entrata in vigore del Decreto, domanda di:

- trattamento ordinario di integrazione salariale *ex* articoli 19 e 20, D.L. 18/2020, per una durata massima di 13 settimane tra il 1° aprile e il 30 giugno 2021 senza che sia dovuto il contributo addizionale;
- trattamenti di assegno ordinario e cassa integrazione salariale in deroga *ex* articoli 19, 21, 22 e 22-*quater*, D.L. 18/2020, per una durata massima di 28 settimane tra il 1° aprile e il 31 dicembre 2021, senza che sia dovuto alcun contributo addizionale.

Il comma 3 fissa il termine decadenziale di presentazione delle domande alla fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa e, in fase di prima applicazione, alla fine del mese successivo a quello di entrata in vigore del Decreto.

Il comma 4, in caso di pagamento diretto delle prestazioni da parte dell'Inps, fissa il termine decadenziale, entro il quale il datore di lavoro è tenuto a inviare all'Istituto tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale, alla fine del mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, ovvero, se posteriore, entro il termine di 30 giorni dall'adozione del provvedimento di concessione (in fase di prima applicazione, tali termini sono eventualmente spostati al trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del Decreto). Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro inadempiente. Il comma 5 prevede che, per le domande di trattamenti di integrazione salariale di cui all'articolo in commento, la trasmissione dei dati necessari al calcolo e alla liquidazione diretta delle integrazioni salariali da parte dell'Inps o al saldo delle anticipazioni delle stesse, nonché l'accredito della relativa contribuzione figurativa, siano effettuati con il nuovo flusso telematico denominato "UniEmens-Cig".



Il comma 6, al fine di ottimizzare il pagamento delle integrazioni salariali, prevede che il pagamento di tutte le integrazioni salariali COVID-19 possa essere concesso sia con la modalità di pagamento diretto della prestazione da parte dell'Inps, sia con le modalità ordinarie di pagamento da parte delle imprese, con successivo rimborso da parte dell'Inps. Il comma 7 fissa, nel limite massimo di 1.100 milioni, il finanziamento statale destinato ai Fondi di solidarietà alternativi (artigianato e lavoro in somministrazione) e prevede che tale importo sia assegnato ai rispettivi Fondi con Decreto ministeriale.

Il comma 8 si rivolge agli operai agricoli, prevedendo la concessione dei trattamenti di Cisoa per una durata massima di 120 giorni, nel periodo ricompreso tra il 1º aprile e il 31 dicembre 2021, in deroga ai limiti di fruizione riferiti al singolo lavoratore e al numero di giornate lavorative da svolgere presso la stessa azienda di cui all'articolo 8, L. 457/1972 (180 giornate lavorative annuali).

Il comma 12 individua i limiti di spesa per i trattamenti di integrazione salariale, demandando all'Inps il compito di provvedere al relativo monitoraggio.

Il comma 13 specifica che qualora, a seguito dell'attività di monitoraggio, dovessero emergere economie rispetto alle somme stanziate, le stesse possono essere utilizzate prioritariamente per finanziare eventuali esigenze finanziarie relative a ulteriori tipologie di trattamenti, fermi restando i limiti massimi di durata previsti, ovvero, limitatamente ai datori di lavoro che fruiscono di trattamenti in deroga, i quali abbiano interamente fruito del periodo complessivo di 40 settimane per il 2021 (12+28), per finanziare un'eventuale estensione della durata massima di 28 settimane di cui al comma 2.

### Articolo 8, commi 9-11

#### Divieto di licenziamento

Il comma 9 dispone il blocco delle procedure di licenziamento individuale e collettivo, nonché di recesso per giustificato motivo oggettivo, fino al 30 giugno 2021, e sospende quelle avviate successivamente al 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di Legge, di Ccnl o di clausola del contratto di appalto.

Il comma 10, per i datori di lavoro che possono fruire dei nuovi trattamenti di integrazione salariale con causale COVID-19 diversi dalla Cigo, prevede un ulteriore blocco dei licenziamenti dal 1° luglio al 31 ottobre 2021.

Il comma 11 stabilisce che il blocco non si applica nelle ipotesi di licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa oppure dalla cessazione definitiva dell'attività d'impresa conseguente alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa, ai sensi dell'articolo 2112, cod. civ., o nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo.

A detti lavoratori è comunque riconosciuta l'indennità mensile di disoccupazione (NASpI). Si prevede, inoltre, che sono esclusi dal divieto i licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa o ne sia disposta la cessazione.

#### Articolo 9

## Rifinanziamento del Fondo sociale per occupazione e formazione, integrazione del trattamento di Cigs per i dipendenti ex Ilva nonché misure a sostegno del settore aeroportuale

Il comma 1 prevede il rifinanziamento del Fondo sociale per occupazione e formazione all'interno del quale è confluito il Fondo per l'occupazione, con l'obiettivo di finanziare misure straordinarie di politica attiva del lavoro per sostenere i livelli occupazionali. Tale rifinanziamento è preordinato al potenziamento degli interventi finanziati dal Fondo, tra cui gli ammortizzatori sociali in deroga; le proroghe dei trattamenti di Cigs per cessazione attività; le iniziative per l'esercizio del diritto-dovere all'istruzione e alla formazione;

l'attività di formazione nell'esercizio dell'apprendistato; le borse tirocinio formativo a favore dei giovani; gli incentivi per il reimpiego di lavoratori *over* 50; le agevolazioni contributive per progetti di riduzione dell'orario di lavoro; l'intervento in favore dei lavoratori c.d. esodati; gli incentivi e le iniziative a favore degli lavoratori socialmente utili; gli incentivi per il prepensionamento dei giornalisti.

Il comma 2 intende garantire la continuità del sostegno al reddito in favore dei lavoratori dipendenti dalle imprese del gruppo Ilva.

Il comma 3 prevede che ai lavoratori dipendenti dalle imprese del settore aeroportuale sia riconosciuta una prestazione integrativa dei trattamenti di Cigd con causale COVID-19 di cui al Decreto del Ministro del lavoro n. 95269/2016, tale da garantire che il trattamento complessivo di integrazione salariale loro spettante sia pari all'80% della retribuzione lorda di riferimento.

#### Articolo 15 Misure a sostegno dei lavoratori in condizione di fragilità

L'articolo 26, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto Cura Italia), ha previsto, in particolare al comma 2, che, sino al 30 giugno 2020, l'assenza da lavoro dei lavoratori dipendenti pubblici e privati in condizioni di particolare fragilità fosse equiparata al ricovero ospedaliero. I lavoratori interessati dalla disposizione sono quelli in possesso del riconoscimento di disabilità con connotazione di gravità (articolo 3, comma 3, L. 104/1992) o di certificazione attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie salvavita. Gli effetti della disposizione in questione sono stati prorogati dapprima sino al 31 luglio 2020 (articolo 74, DL 34/2020) e poi sino al 15 ottobre 2020 (articolo 26, D.L. 104/2020). Dal 16 ottobre al 31 dicembre 2020, i richiamati lavoratori fragili hanno svolto di norma la prestazione lavorativa in modalità agile. Da ultimo, la Legge di Bilancio 2021 ha previsto che la tutela dei lavoratori fragili si applichi anche dal 1º gennaio 2021 al 28 febbraio 2021.

L'articolo 26, comma 2, D.L. 18/2020, non contemplava in modo espresso l'esclusione di tale assenza dal calcolo del periodo di comporto, come invece prevede il espressamente comma 1 per i periodi di assenza dal lavoro equiparati a malattia in caso di periodo trascorso in quarantena o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva.

La normativa è stata perciò così rivista:

le assenze dei lavoratori fragili non sono computabili nel periodo di comporto;

i periodi di assenza dal servizio per i lavoratori in possesso del riconoscimento di disabilità in condizione di gravità non comportano una diminuzione delle somme erogate dall'Inps a titolo di indennità di accompagnamento per minorazione civile;

la tutela dei lavoratori fragili è stata estesa dal 1º marzo fino al 30 giugno 2021.

#### Articolo 17 Disposizioni in materia di proroga o rinnovo di contratti a termine

La disposizione modifica l'articolo 93, D.L. 34/2020, al fine di prorogare la deroga, già in esso contenuta, alla disciplina in materia di contratti a termine. In particolare, con tale novella si prevede la possibilità di ulteriori proroghe o rinnovi dei contratti di lavoro subordinato a tempo determinato per un periodo massimo di 12 mesi e per una sola volta, ferma restando la durata massima complessiva di 24 mesi, anche in assenza delle condizioni *ex* articolo 19, comma 1, D.Lgs. 81/2015.

Le disposizioni hanno efficacia dal 23 marzo 2021 e, nella loro applicazione, non si tiene conto dei rinnovi e delle proroghe già intervenuti.

#### Articolo 19 Esonero contributivo per le filiere agricole della pesca e dell'acquacoltura

È modificato il Decreto Ristori laddove prevede l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, per la quota a carico dei datori di lavoro per la mensilità relativa a dicembre 2020, per le aziende appartenenti alle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura, che svolgono le attività identificate dai codici Ateco, di cui all'allegato 3, D.L. 137/2020.

	Tale esonero è ora esteso anche per il periodo retributivo relativo al mese di gennaio 2021.
	L'esonero deve essere riconosciuto nel rispetto della disciplina dell'Unione europea in ma-
	teria di aiuti di Stato e in particolare ai sensi della sezione 3.1 e 3.12 della Comunicazione
	della Commissione europea (rispettivamente "Aiuti di importo limitato" e "Aiuti sotto forma
	di sostegno a costi fissi non coperti"), recante un «Quadro temporaneo per le misure di
	aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19» e nei limiti
	e alle condizioni, di cui alla medesima Comunicazione.
Articolo 28	Regime-quadro per l'adozione di misure di aiuti di Stato per l'emergenza CO-
	VID-19
	Viene adeguato il regime nazionale alle modifiche al Temporary Framework, le cui misure
	sono prorogate al 31 dicembre 2021.
	Nel caso di aiuti di importo limitato si prevede una soglia:
	di 1,8 milioni di euro per le imprese (in precedenza 800.000 euro);
	di 225.000 euro per impresa operante nella produzione primaria di prodotti agricoli (in
	precedenza 100.000 euro);
	di 270.000 euro per impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura (in pre-
	cedenza 120.000 euro).
	Nel caso di aiuti a copertura dei costi fissi non coperti da entrate (misura 3.12 del Tempo-
	rary Framework) è stata, aumentata la soglia fino a 10 milioni di euro.

### Riferimenti normativi

D.L. 41/2021

# La somministrazione a termine e lavoro stagionale: i chiarimenti di prassi

I Ministero del lavoro, con risposta a interpello n. 2/2021, è intervenuto per chiarire se sia applicabile anche alla somministrazione a tempo determinato la disposizione introdotta dal D.L. 104/2020, che consente, in deroga all'articolo 21, D.Lgs. 81/2015, di prorogare o rinnovare un rapporto di lavoro a tempo determinato anche in assenza delle causali di cui all'articolo 19, comma 1, D.Lgs. 81/2015. L'INL, su richiesta di alcune associazioni di categoria, ha a sua volta provveduto a emanare la recente nota n. 413/2021, in tema di contratti a termine in relazione alla stagionalità dell'attività svolta dal datore di lavoro.

#### La somministrazione di lavoro

Gli estensori della risposta a interpello ricordano che la somministrazione di lavoro è il contratto con il quale un'agenzia di somministrazione autorizzata mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore.

Datore di lavoro resta, dunque, il somministratore, che, in vista dell'invio presso l'utilizzatore, può assumere i lavoratori sia a tempo indeterminato che a tempo determinato. In quest'ultimo caso, il rapporto di lavoro tra agenzia di somministrazione e lavoratore è soggetto alla disciplina propria del contratto a termine, con la sola esclusione delle seguenti disposizioni:

- articolo 21, comma 2, che prevede un intervallo minimo tra 2 successivi contratti a termine (di 10 o 20 giorni, a seconda della durata del primo contratto);
- articolo 23, che fissa la percentuale massima di lavoratori che possono essere assunti con con-tratto a termine al 20% degli occupati a tempo indeterminato;
- articolo 24, che assicura ai lavoratori a termine il diritto di precedenza nelle assunzioni a tempo indeterminato.

Tra le esclusioni non sono, invece, contemplate le altre disposizioni dell'articolo 21, tra cui il comma 01 – introdotto dal D.L. 87/2018 (Decreto Dignità) – che richiama l'obbligo delle causali di cui all'articolo 19, comma 1, per qualsiasi ipotesi di rinnovo di un contratto a termine, nonché per le proroghe eccedenti i 12 mesi.

Nel caso della somministrazione le causali vanno riferite all'utilizzatore; per la proroga occorre ricordare che il termine inizialmente apposto al contratto di lavoro stipulato dall'agenzia di somministrazione può sempre essere prorogato, con il consenso del lavoratore e per atto scritto, nei casi e per la durata previsti dal contratto collettivo applicato dal somministratore.

In proposito si rileva che l'articolo 22, Ccnl Agenzie di somministrazione, firmato in data 15 ottobre 2019, ha previsto per ogni singolo contratto di somministrazione a termine un massimo di:

- 6 proroghe nell'arco del limite legale di 24 mesi;
- 8 proroghe nell'eventualità in cui il Ccnl applicato dall'utilizzatore estenda la durata massima dei contratti a termine oltre i 24 mesi.

Ove la proroga stessa superi i 12 mesi, è richiesta la presenza delle causali.

#### I chiarimenti del Ministero del Lavoro

Viene rilevato che la deroga introdotta dall'articolo 8, comma 1, D.L. 104/2020, riguarda proprio l'articolo 21, comma 01, D.Lgs. 81/2015, che è normalmente applicabile anche al contratto di somministrazione, il cui rinnovo e la proroga eccedente i 12 mesi sono, dunque, in via ordinaria, subordinati alla presenza delle causali, riferite all'utilizzatore.



Per quanto sopra, i tecnici del Ministero hanno concluso ritenendo che la deroga introdotta dalla normativa emergenziale sia applicabile anche ai contratti di somministrazione a termine, che, in via eccezionale, potranno essere rinnovati o prorogati oltre i 12 mesi anche in assenza di causali, fermo il rispetto degli altri limiti previsti dalla Legge. Viene, altresì, ribadito che lo spostamento al 31 marzo 2021 del termine finale per l'esercizio di tale facoltà di rinnovo o proroga senza causale non riconosce una nuova possibilità di rinnovo o proroga, laddove la stessa sia già stata in precedenza esercitata. Tale facoltà è utilizzabile, quindi, per una sola volta.

Da ultimo, viene evidenziato che nel caso in cui il contratto di somministrazione tra l'agenzia di somministrazione e l'utilizzatore sia a tempo determinato, l'utilizzatore può impiegare in missione, per periodi superiori a 24 mesi anche non continuativi, il medesimo lavoratore somministrato, per il quale l'agenzia di somministrazione abbia comunicato all'utilizzatore l'assunzione a tempo indeterminato, senza che ciò determini in capo all'utilizzatore stesso la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con il lavoratore somministrato. La disposizione ha efficacia fino al 31 dicembre 2021.

#### Contratti a termine e stagionalità: i chiarimenti dell'INL

La disciplina sul contratto a termine, contenuta nel D.Lgs. 81/2015, prevede, infatti, alcune specificità in relazione alle attività di tipo stagionale, proprio in considerazione delle peculiarità operative dei settori ivi operanti. La normativa, infatti, ha ritenuto di dover liberare le attività stagionali da alcuni vincoli posti sul tipo contrattuale, legati alla sua durata massima, alle limitazioni sulle proroghe e al periodo di stacco contrattuale per il caso di rinnovi.

Ognuna di tali indicazioni si riferisce, in sostanza, all'articolo 21, D.Lgs. 81/2015, norma dove vengono in qualche modo qualificate le attività di tipo stagionale. Quest'ultime, infatti, sarebbero rilevabili attraverso il disposto di un apposito Decreto che avrebbe dovuto essere emanato dal Ministero del lavoro ovvero nelle ipotesi individuate dai contratti collettivi settoriali. La norma si premunisce affermando, inoltre, che fino all'adozione del Decreto appena citato continuano a trovare applicazione le disposizioni del datato D.P.R. 1525/1963. Quest'ultima norma, infatti, contiene un allegato dove sono elencate le attività di tipo discontinuo, elenco che attualmente risulta, per taluni casi, abbastanza desueto.

Una prima domanda, posta ai tecnici ministeriali, riguarda la conferma del fatto che le deroghe, normativamente previste per gli stagionali, trovino applicazione anche in riferimento alle ipotesi individuate dai vari Ccnl di settore. Sul punto viene indicato che l'alternatività proposta dalla norma riguarda solo l'emanando Decreto ministeriale e il D.P.R. 1525/1963 e non anche la contrattazione collettiva; per quest'ultima, infatti, è senz'altro possibile integrare il quadro normativo. Si tratta, beninteso, della contrattazione collettiva di settore nell'accezione cui all'articolo 51, D.Lgs. 81/2015, ovvero dei contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro Rsa o Rsu.

I vari contratti collettivi, di primo o secondo livello, possono, quindi, individuare liberamente ulteriori ipotesi di attività stagionali rispetto a quelle già indicate dal D.P.R. 1525/1963, al momento vigente, situazioni alle quali non si applicano i limiti sui contratti di lavoro subordinato a termine.

La seconda questione rileva per le imprese turistiche che, nell'anno solare, svolgano un periodo di inattività non inferiore a 70 giorni continuativi o a 120 giorni non continuativi (ipotesi di discontinuità prevista specificamente dal D.P.R. 1525/1963). A tali realtà, dunque, sono applicabili le eccezioni per il contratto a termine previste per i casi di stagionalità.



Il dubbio, tuttavia, è il seguente: ove tali imprese, per motivi di loro organizzazione interna, stipulassero anche alcuni contratti a tempo indeterminato (si pensi al caso di un manutentore), resta valida la peculiare normativa sui contratti a tempo determinato?

Su tale casistica l'INL non rileva specifiche criticità, ritenendo che la presenza di tali contratti a tempo indeterminato non possa inficiare la connotazione stagionale delle relative attività.

#### Riferimenti normativi

Ministero del lavoro, risposta a interpello n. 2/2021 INL, nota n. 413/2021



### Tfr: coefficiente di febbraio 2021

econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a febbraio 2021 è risultato pari a 103,0: a febbraio 2021 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2020 è risultata pari a 0,763196.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2019	Tasso mensile	75% Differenza 2019	Rivalutazione
Gennaio 2021	15 gennaio – 14 febbraio	102,9	0,586510	0,125	0,439883	0,564883
Febbraio 202	15 febbraio – 14 marzo	103,0	0,684262	0,250	0,513196	0,763196



### Economia e finanza

### Equo canone di febbraio 2021

inflazione del mese di febbraio 2021 è stata pari a 0,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,375% (zerovirgolatrecentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2021 rispetto a febbraio 2020 è risultata pari a 0,5% (zerovirgolacinque). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 0,375% (zerovirgolatrecentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2021 rispetto a febbraio 2019 risulta pari a 0,7% (zerovirgolasette). Il 75% risulta pari a 0,525% (zerovirgolacinquecentoventicinque). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.



# La necessaria delibera per la deducibilità del compenso agli amministratori. L'eventuale ravvedimento del contribuente

ualora la determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'articolo 2389, comma 1, cod. civ., non sia stabilita nell'atto costitutivo, è necessaria una esplicita delibera assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, atteso che l'approvazione in sè del bilancio, pur se contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori, non è idonea ai predetti fini, salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori. Così si esprime la Corte di Cassazione nella sentenza n. 28586/2020, da cui prendiamo le mosse per verificare lo stato della giurisprudenza sul punto e l'ipotesi di un eventuale ravvedimento da parte del contribuente, per poter usufruire dei vantaggi sanzionatori.

### Il fatto oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione n. 28586/2020

L'Agenzia delle entrate ha accertato nei confronti di una Srl, per quel che ci interessa in questa sede, l'indeducibilità dei compensi erogati agli amministratori; rilievo che ha trovato l'avallo della CTP e della CTR della Lombardia.

In cassazione, la società deduce la violazione e, o falsa applicazione, degli articoli 95, 109 e 163, Tuir, in relazione all'articolo 360, c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la CTR ha confermato il rilievo attinente alla indeducibilità dei compensi degli amministratori perché, anche se fatturati, non erano giustificati dalle delibere assembleari e dal CdA.

Per gli Ermellini, tale censura è infondata alla luce dei principi fissati dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 21933/2008 (e ribaditi dalla sezione V con sentenza n. 20265/2013) secondo cui "Qualora la determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'articolo 2389, comma 1, cod. civ., non sia stabilita nell'atto costitutivo, è necessaria una esplicita delibera assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio".

Infatti, specifica la suprema Corte, sul punto bisogna considerare nell'ordine: "la natura imperativa e inderogabile della previsione normativa, discendente dall'essere la disciplina del funzionamento delle società dettata, anche, nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, oltre che dalla previsione come delitto della percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea (articolo 2630, comma 2, cod. civ., abrogato dal D.Lgs. 61/2002, articolo 1); la distinta previsione della delibera di approvazione del bilancio e di quella di determinazione dei compensi (articolo 2364, n. 1 e 3, cod. civ.); la mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione, nel caso di approvazione del bilancio (articolo 2434, cod. civ.); il diretto contrasto delle delibere tacite e implicite con le regole di formazione della volontà della società (articolo 2393, comma 2, cod. civ.). Conseguentemente, l'approvazione in sè del bilancio, pur se contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori, non è idonea ai predetti fini, salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori".

### Il quadro normativo

Le norme che regolavano la materia, nel testo anteriore alla riforma del diritto societario introdotta dal D.Lgs. 6/2003, demandavano, ai sensi dell'articolo 2364, comma 1, n. 3), cod. civ., all'as-



semblea il compito di determinare il compenso degli amministratori e dei sindaci, se non stabilito nell'atto costitutivo, mentre l'articolo 2389, cod. civ., al comma 1, disponeva che i compensi spettanti ai membri del CdA e del comitato esecutivo sono stabiliti nell'atto costitutivo o dall'assemblea. La modifica di tali norme, in seguito alla riforma del D.Lgs. 6/2003, non ha apportato significativi mutamenti, essendo attualmente prevista dall'articolo 2364, comma 1, n.3), cod. civ., la competenza a deliberare dell'assemblea ove il compenso non sia stato stabilito nello statuto, e disponendo l'articolo 2398, cod. civ., al comma 1, che il compenso deve essere stabilito nell'atto costitutivo o all'atto della nomina deliberata dall'assemblea ordinaria dei soci, ex articolo 2383, cod. civ. (ovvero all'atto della nomina del componente del CdA).

Pertanto, la determinazione dei compensi assunta soltanto con delibera assembleare di approvazione del bilancio di chiusura dell'esercizio è da ritenere invalida e di conseguenza determina l'indeducibilità del relativo costo, per difetto dei requisiti di certezza e determinabilità.

### Il quadro giurisprudenziale

Delineato il quadro normativo, rileviamo la posizione assunta dalla Corte di Cassazione nel corso di questi anni<sup>1</sup>, prendendo spunto concreto dall'intervento a SS.UU., n. 21933/2008.

La disciplina dettata dall'articolo 2389, cod. civ. deve ritenersi di carattere imperativo e inderogabile, la cui violazione determina la sanzione della nullità, senza possibilità di convalida, laddove non espressamente stabilito dalla legge. L'attribuzione e la determinazione dei compensi da corrispondere agli amministratori di società devono essere contenute in apposita deliberazione adottata da parte dell'assemblea dei soci. La deliberazione di approvazione del bilancio d'esercizio non è pertanto suscettibile di costituire espressione implicita di simile volontà da parte dell'organo assembleare. Sono questi i principi che ha dettato la Corte di Cassazione a SS.UU., con la sentenza n. 21933/2008,

L'intervento della Corte di Cassazione a SS.UU. appare decisivo per dirimere la questione che vedeva 2 posizioni contrapposte:

peraltro sempre richiamata nei successivi pronunciamenti della Corte.

- da una parte sentenza n. 3774/1995 -, coloro che sostenevano che il compenso "può essere inserito in bilancio, in quanto sia stato deliberato dalla assemblea con un'autonoma decisione, che non può essere implicita nella approvazione del bilancio stesso";
- e dall'altra parte sentenza n. 2832/2001 coloro che sostenevano che l'approvazione del bilancio nel quale figuri iscritta la voce relativa al compenso ha valore giuridico di approvazione e ratifica dell'operato dell'amministratore che si sia attribuito tale compenso senza che l'assemblea lo abbia previamente deliberato. L'approvazione del bilancio, infatti, costituirebbe manifestazione di volontà specificamente diretta all'approvazione di tale attribuzione, poiché non costituirebbe una mera presa d'atto di dati contabili, ma rappresenterebbe un atto di appropriazione del rapporto da parte della società e pertanto una ratifica<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Il principio affermato, con la sentenza n.2832/2001, è stato condiviso, in modo espresso e mediante rinvio esplicito, dalla successiva sentenza n. 28243/2005, e implicitamente da Cassazione n. 11490/2007, che tuttavia ha negato che, allo scopo di valutare la possibilità



<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11779/2016, ha affermato che "qualora la determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'articolo 2389, comma 1, cod. civ., non sia stabilita nell'atto costitutivo, è necessaria un'esplicita delibera assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, posto che: a) la natura imperativa e inderogabile della previsione normativa, discendente dall'essere la disciplina del funzionamento delle società dettata, anche, nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, oltre che dalla previsione come delitto della percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea (articolo 2630, comma 2, cod. civ., abrogato dall'articolo 1, D.Lgs. 61/2002); b) la distinta previsione della delibera di approvazione del bilancio e di quella di determinazione dei compensi (articolo 2364, n. 1 e 3, cod. civ); c) la mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione, nel caso di approvazione del bilancio (articolo 2434, cod. civ.); d )il diretto contrasto delle delibere tacite e implicite con le regole di formazione della volontà della società (articolo 2393, comma 2, cod. civ.). Conseguentemente, l'approvazione in sé del bilancio, pur se contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori, non è idonea ai predetti fini, salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori - cfr. Cassazione n. 28243/2005, SS.UU. n. 21933/2008, n. 17673/2013, n. 20265/2013, n. 22761/2014". Con l'ordinanza n. 11781/2016 la Corte di Cassazione ha affermato che la deducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori necessita di un'esplicita delibera assembleare, non essendo sufficiente l'implicita determinazione nella delibera di approvazione del bilancio, con riconferma degli importi degli anni precedenti (secondo la CTR, invece, la circostanza che l'importo dei compensi degli amministratori fosse rimasto invariato per diversi anni rispetto a quelli previsti da precedenti delibere assembleari rendeva legittimo l'operato della società, essendo sufficiente, ai fini della prova del costo, la documentazione dell'erogazione, risultando invece la previsione della previa delibera assembleare di origine civilistica e non fiscale). La Corte, di fatto, esplicita gli stessi motivi indicati nell'ordinanza n. 11779/2016, ritenendo, altresì, errato il riferimento, operato dalla CTR, alla prospettata doppia imposizione. "È infatti pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che il divieto di doppia imposizione postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto-cfr. Cassazione n. 19687/2011. Circostanza non ricorrente con riguardo al caso di specie in relazione alla diversità dei presupposti fra l'Ires ripresa a tassazione nei confronti della società e l'Irpef dovuta dagli amministratori"

Le Sezioni Unite aderiscono all'orientamento che ritiene necessaria l'esplicita delibera assembleare di determinazione dei compensi e che nega che tale delibera possa considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, in quanto le deliberazioni di approvazioni del bilancio sono dirette a controllare la legittimità di un atto di competenza degli amministratori, "approvandolo" o "non approvandolo" mentre le determinazioni dei compensi degli amministratori hanno la funzione di determinare o stabilire il compenso.

E osservano le SS.UU.: "poiché è certo che il bilancio in ogni caso contiene la posta relativa al compenso degli amministratori, a voler ammettere che la delibera di approvazione debba ritenersi come implicita determinazione del compenso, la norma di cui si tratta sarebbe del tutto inutile". Peraltro, precisano ancora le SS.UU.: "anche a voler ipotizzare l'ammissibilità di una ratifica tacita della (auto)determinazione del compenso da parte dell'amministratore, sarebbe necessaria la prova che, approvando il bilancio l'assemblea sia a conoscenza del vizio e abbia manifestato la volontà di far proprio l'atto posto in essere dall'organo privo di potere, non essendo invece sufficiente, in quanto circostanza non univoca, la generica delibera di approvazione".

Q	uadro di sintesi - Cassazione SS.UU. n. 21933/2008
Articolo 2389, cod. civ.	Ha carattere imperativo e inderogabile, la cui violazione determina la sanzione della nullità senza possibilità di convalida, laddove non espressamente stabilito dalla legge
Necessità della delibera	L'attribuzione e la determinazione dei compensi da corrispondere agli ammini- stratori di società devono essere contenute in apposita deliberazione adottata da parte dell'assemblea dei soci
Delibera di approvazione del bilancio di esercizio	Non è suscettibile di costituire espressione implicita di simile volontà da parte dell'organo assembleare

Successivamente all'intervento a SS.UU. vanno registrate ulteriori pronunce che, di fatto, si adeguano alla massima precedente:

- con la sentenza n. 17673/2013, la Corte di Cassazione ha negato la deducibilità del compenso
  agli amministratori, in assenza di delibera dei soci, o di specifica indicazione statutaria, ritenendo necessaria l'esplicita delibera assembleare di determinazione dei compensi, non ritenendo
  che tale delibera possa considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, per le differenti funzioni cui adempiono: le deliberazioni di approvazioni del bilancio mirano a controllare
  la legittimità di un atto di competenza degli amministratori; le decisioni in merito ai compensi
  degli amministratori, invece, determinano o stabiliscono il compenso;
- con la sentenza della Corte di Cassazione n. 5349/2014, la Corte di Cassazione ha confermato
  l'indeducibilità dei compensi agli amministratori, in assenza di delibera, facendo ancora una volta proprio il pensiero espresso a SS.UU., negando validità al ragionamento della CTR, che dava
  "per scontato l'effettivo svolgimento dell'attività gestoria e, conseguentemente, solo per questo
  la deducibilità dei relativi costi, a prescindere dalla sussistenza di tali necessari presupposti (preventiva delibera assembleare per il compenso dell'amministratore) onde conferire certezza alla
  spesa dedotta si è discostata dai superiori principi";
- con la sentenza n. 13844/2014, ritorna sulla vexata questio relativa ai compensi agli amministratori, cassando la sentenza di secondo grado, secondo cui il compenso dell'amministratore, pur se non preventivamente deliberato, può venire approvato in sede di approvazione del bilancio;
- con la sentenza n. 21953/2015, la Corte di Cassazione giunge alla conclusione secondo cui la determinazione dei compensi assunta soltanto con delibera assembleare di approvazione del bilancio di chiusura esercizio, è da ritenersi invalida, e di conseguenza incidendo sulla indeducibilità del relativo costo, per difetto dei requisiti di certezza e determinabilità richiesti dall'articolo 75, Tuir, allora vigente (oggi 109, Tuir). Per la Corte, la violazione dell'articolo

di sanare l'auto attribuzione di compensi da parte dell'amministratore, non preventivamente deliberati dall'assemblea, mediante delibera di approvazione di bilancio, sia sufficiente l'affermazione del principio di diritto astratto di cui alla decisione del 2001, essendo necessario che in concreto siano indicati gli elementi probatori dai quali risulti che la specifica spesa era stata acquisita al bagaglio istruttorio della delibera relativa al bilancio.



2389, cod. civ., inficia in modo insanabile la validità della delibera assembleare di approvazione del bilancio nella parte in cui approva la determinazione dei compensi degli amministratori, atteso che, sul piano civilistico, dà luogo a nullità degli atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori per violazione di norma imperativa, nullità che, per il principio stabilito dall'articolo 1433, cod. civ., non è suscettibile di convalida, in mancanza di una norma espressa che disponga diversamente. Come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, "la delibera assembleare costituisce modo formale e inderogabile di espressione della volontà della società di cui non sono ammessi equipollenti e pertanto l'atto negoziale adottato in difformità è affetto da "nullità assoluta ed insanabile" (cfr. Cassazione n. 10869/1999). Per la Corte, tuttavia, la relazione che intercorre tra il vizio di invalidità della delibera assembleare e i requisiti di deducibilità del costo dal reddito d'impresa nell'esercizio di competenza non deve essere rinvenuta nella funzione "antielusiva" svolta dall'articolo 2389, cod. civ., norma che si rivolge, piuttosto, a tutelare la inderogabilità delle norme che regolano il procedimento formativo della volontà dell'ente collettivo, su determinate specifiche materie riservate alla assemblea dei soci. La determinazione del compenso per gli amministratori, nel caso in cui non sia prestabilita nell'atto costitutivo ovvero in apposita delibera dell'assemblea, " non può evidentemente essere compiuta unilateralmente dal creditore, ma richiede necessariamente - in base a norma imperativa - il consenso manifestato dalla società mediante una formale deliberazione dell'assemblea dei soci, essendo irrilevante al riguardo il "fatto compiuto" della appostazione in bilancio degli importi fatturati, atteso il vizio di nullità insanabile del consenso sul quantum del compenso prestato con la delibera assembleare di approvazione del bilancio, non conforme alla prescrizione dell'articolo 2389, cod. civ.". Nel caso sottoposto ai massimi giudici, non era stata fornita la prova che nell'o.d.q. di convocazione dell'assemblea dei soci, indetta per l'approvazione del bilancio, fosse stata inserita, anche la determinazione del compenso per gli amministratori o che tale argomento fosse stato discusso in un'assemblea, alla presenza di tutti i soci. Ne deriva, per i giudici di legittimità, l'assenza dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo, richiesti dall'articolo 75, Tuir (vigente ratione termporis);

 con la sentenza n. 4400/2020 la Corte di Cassazione ha affermato che "che un compenso non deliberato non è deducibile. In questo senso la corresponsione delle somme in questione non è conforme all'articolo 2389, cod. civ., in quanto non deliberate validamente in tale misura".

#### La ravvedibilità del rilievo

I contribuenti destinatari di un processo verbale che contengono un tale rilievo possono regolarizzare la violazione constatata, secondo le modalità previste dall'articolo 13, comma 1, lettera b-quater, D.Lgs. 472/1997, beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/5 del minimo, presentando una dichiarazione integrativa o una prima dichiarazione qualora non siano decorsi i termini ordinari di presentazione.

Infatti, nell'ottica di quanto indicato nell'articolo 1, commi 634-640, della L. 190/2014, al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, è stato modificato radicalmente l'istituto del ravvedimento operoso, proprio per garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni e i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduata in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

#### Sanzione applicabile nei casi in questione

Ravvedimento operoso



1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, D.Lgs. 471/1997 (b-quater)



Sicuramente l'aspetto più significativo delle modifiche apportate è il venir meno della preclusione legata ai controlli. Infatti, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera lo sbarramento di cui al comma 1, primo periodo, dell'articolo 13, D.Lgs. n. 472/1997, consentendo così l'accesso all'istituto anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative, delle quali i contribuenti abbiano avuto formale conoscenza.

L'unico impedimento è la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 (liquidazione e controllo formale della dichiarazione)<sup>3</sup>.

Resta fermo che, affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal Legislatore.

Se appare naturale che il contribuente possa utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso, occorre verificare se a tale scelta – che permette comunque la riduzione delle sanzioni – possa seguire la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, per recuperare il costo che diversamente rimarrebbe non dedotto<sup>4</sup>, più per ragioni formali che sostanziali. Problematica che, comunque, investe, pure gli atti di accertamento con adesione.

E sul punto appaiono opportune delle indicazioni operative da parte dell'Amministrazione finanziaria, atteso che così facendo – civilmente – non si sanerebbe l'assenza della preventiva delibera assembleare, sanatoria che a posteriori non sembrerebbe possibile, ma si recupererebbe – fiscalmente - un componente negativo certo, al costo delle sole sanzioni.

È certo che la questione è aperta e merita una soluzione pragmatica, per venire incontro a rilievi più influenzati da questioni civilistiche che fiscali.

### Riferimenti normativi

articolo 2364 e 2389, cod. civ articolo 360, c.p.c articoli 95, 109 e 163, Tuir Cassazione n. 28586/2020

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Per un esame della questione e di una particolare ipotesi di lavoro, cfr. il pregevole intervento di G. Ferranti, "I compensi agli amministratori sono deducibili solo dopo la delibera, ma è possibile ravvedersi", in Il fisco, n. 29/2016, pag. 2825. In particolare, l'illustre autore affronta il caso in cui l'imputazione in bilancio e la deduzione siano effettuati in un periodo precedente. Cfr. anche G. Ferranti, "Ravvedimento operoso: alcune questioni aperte", in Il fisco, n. 38/2016, pag. 3609.



Ricordiamo che, con la circolare n. 6/E/2015, l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che le novelle normative – al di là del venir meno della preclusione sui controlli - non hanno modificato l'assetto generale dell'istituto, e trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1º gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento. Pertanto, "il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove - ed è questo l'elemento innovativo - gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972. Sarà onere del contribuente comunicare agli uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza". La circolare n. 6/E/2015 richiama il precedente documento di prassi (circolare n. 18/E/2011), con la quale "è stato chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli. È stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura. Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso". Inoltre, gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si devono "ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria".

### Le novità per le locazioni brevi 2021

articolo 4, comma 1, D.L. 50/2017 stabilisce che: "si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

Sotto il profilo generale, il comma 1 dell'articolo 4, D.L. 50/2017 introduce, sotto il profilo fiscale, un concetto di locazione breve "allargato", in quanto rispetto al passato, viene stabilito che, in al sussistere delle diverse condizioni normativamente stabilite, l'eventuale presenza di alcuni ben specifici servizi accessori, aggiuntivi rispetto alla mera messa a disposizione dell'immobile, non viene meno la tipologia di reddito realizzata dalla persona fisica che loca l'immobile, quale reddito di natura fondiaria.

#### Il concetto di locazione breve "fiscale"

Sotto il profilo generale, il comma 1 dell'articolo 4, D.L. 50/2017 prevede un concetto di locazione breve "allargato" rispetto al concetto prettamente civilistico, di cui all'articolo 1571, cod. civ., in quanto, rispetto al passato, viene stabilito che, in presenza delle diverse condizioni normativamente stabilite, anche l'esistenza di alcuni ben specifici servizi accessori, aggiuntivi rispetto alla mera messa a disposizione dell'immobile, non "snatura" la tipologia di reddito realizzata dalla persona fisica che concede in locazione l'immobile. In altri termini, il Legislatore fiscale, con la sopra citata disposizione normativa, introduce un concetto di locazione fiscale disgiunto e di più ampio respiro rispetto a quello individuato dal codice civile.

Il secondo elemento di distinzione, tra le regole fiscali e la disciplina civilistica, è rappresentato dal comma 3 dello stesso articolo 4, D.L. 50/2017, con il quale viene estesa la possibilità di applicare il regime fiscale della cedolare secca anche ai casi di sublocazione e di comodato, con conseguente conseguimento di un reddito di natura fondiaria.

Con riferimento alla prima questione – il concetto di locazione breve sotto il profilo fiscale – si ricorda che l'Agenzia delle entrate in numerose occasioni ha stabilito (per il passato rispetto al D.L. 50/2017) che sono (erano) qualificabili come redditi fondiari i proventi derivanti dalla sola messa a disposizione dell'immobile senza la fornitura di servizi aggiuntivi, con una perfetta coincidenza con il concetto civilistico, di cui all'articoli 1571, cod. civ.. In particolare, il Mef, con la risoluzione n. 1916/1986, ha stabilito che: "la fornitura, anche abituale, di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso un determinato corrispettivo, non accompagnata dalla prestazione di servizi accessori, non è idonea a integrare gli estremi necessari per la configurabilità di una attività imprenditoriale. In effetti in quest'ultima ipotesi la causa si viene a costituire tra l'affittacamere e il villeggiante è riconducibile alla fattispecie tipica del contratto di locazione con il quale il locatore si obbliga dietro corrispettivo a far godere al locatario e a tempo determinato, un bene immobile".

Di contro, nella medesima risoluzione ha specificato che: "l'affitto di camere ammobiliate, con prestazione di servizi accessori, quali la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale, pur in mancanza di organizzazione esterna in forma di impresa, configura attività commerciale con produzione di reddito di impresa, se tale attività viene esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva".

In senso conforme a questo principio si è pronunciata anche la direzione generale delle tasse e imposte indirette sugli affari con risoluzione n. 324457/1986 e la risoluzione della DRE Veneto n. 907-664/2008 del 31 gennaio 2008. In particolare, tale ultimo documento di prassi richiama l'articolo 1571, cod. civ. secondo cui "la locazione è un contratto con il quale una parte si obbliga a fare



godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo". Per effetto del contenuto del comma 1 dell'articolo 4, D.L. 50/2017 come già accennato, viene fornita una chiara definizione di "locazione breve" valida solo sotto il profilo fiscale ampliata rispetto al passato, in quanto vengono incluse in tale concetto anche quelle locazioni che prevedono, oltre alla mera messa a disposizione dell'immobile, l'eventuale fornitura di parte di servizi aggiuntivi, quali:

- · la fornitura della biancheria;
- e la pulizia dei locali.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 24/E/2017, precisa che tali servizi sono ritenuti strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo e, pertanto, non idonei a escludere i contratti che li contemplano dall'applicazione della cedolare secca e dall'assoggettamento del canone a ritenuta, nonché dall'obbligo di fornire i relativi dati all'Agenzia delle entrate.

Tale precisazione appare di particolare importanza, in quanto, dal punto di vista normativo, viene superato quel "dubbio" riguardante la corretta qualificazione di proventi derivanti da tali prestazioni. In particolare, il dubbio riguarda l'inquadramento di questi proventi tra:

- i redditi da locazione (redditi fondiari);
- i redditi derivanti dall'esercizio di attività economica occasionale (che risultano redditi diversi per le persone fisiche, nel caso in cui la locazione non sia svolta in modo continuativo e professionale).

Su tale questione l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 24/E/2017 stabilisce che: "analogo regime – regime delle locazioni brevi – possa riguardare anche altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile come, ad esempio, la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata, i quali, seppure non contemplati dall'articolo 4, risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo". In altri termini, per le persone fisiche viene "tracciata" una netta linea di demarcazione tra:

- a) ciò che è qualificabile come provento dalla locazione ("locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche");
- b) e ciò che, invece, non può essere qualificato in tale ambito, come ad esempio accade nel caso in cui vengano erogati ulteriori servizi aggiuntivi rispetto a quelli sopra indicati (ad esempio somministrazione della prima colazione o di alimenti e bevande, servizi di *transfer*, visite guidate, noleggio di mezzi di trasporto, servizi alla persona, etc.), per i quali sono applicabili, al sussistere dei requisiti, le regole dei redditi diversi di cui all'articolo 67, D.P.R. 917/1986 o dei redditi d'impresa, di cui all'articolo 55, D.P.R. 917/1986.

L'effetto dei servizi aggiuntivi					
Ante D.L. 50/201	.7	Post D.L. 50/2017			
Tipologia di servizi	Tipologia di red- dito	Tipologia di servizi	Tipologia di reddito		
Locazione di immobile	Reddito di natura fondiaria per la persona fisica	Locazione di immobile Cambio della biancheria ( <i>in/out</i> dell'ospite) Pulizia dei locali ( <i>in/out</i> dell'ospite)	Reddito di na- tura fondiaria per la persona fisica		
Locazione di immobile Cambio della biancheria (in/out dell'ospite) Pulizia dei locali (in/out dell'ospite) Servizio transfer (ad esempio da e per l'aeroporto) Noleggio mezzi di trasporto Posto spiaggia Servizio ristorazione (prima colazione e altri pasti ove ammesso) Organizzazione di escursioni, tour, etc. Servizio deposito bagagli Servizio baby club/ babysitting Altri servizi	Reddito non di natura fondiaria (redditi diversi <i>ex</i> articolo 67 o red-	Locazione di immobile Cambio della biancheria (in/out dell'ospite) Pulizia dei locali (in/out dell'ospite) Servizio transfer (ad esempio da e per l'aeroporto) Noleggio mezzi di trasporto Posto spiaggia Servizio ristorazione (prima colazione e altri pasti ove ammesso) Organizzazione di escursioni, tour, etc. Servizio deposito bagagli Servizio baby club/babysitting Altri servizi	natura fondia- ria (redditi diversi <i>ex</i> articolo 67		



Sotto il profilo temporale, la durata delle locazioni non può essere superiore a 30 giorni; assumendo tale limite temporale come riferito a ogni singolo contratto, anche nel caso in cui nell'arco del medesimo anno siano stati stipulati più contratti con soggetti diversi. Nel caso in cui, invece, nel corso del medesimo anno siano stati stipulati più contratti con il medesimo soggetto il computo temporale per stabilire o meno la presenza di una locazione breve deve essere eseguito conteggiando le durate di ogni singolo contratto, fermo restando che se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 giorni devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto (così come stabilito dalla circolare n. 12/1998).

#### **Esempio 1**

Il sig. Mario Rossi è proprietario di un immobile – categoria catastale A/2 – sito nel Comune di Rimini che intende locare per il periodo estivo. A tal proposito nei mesi di giugno, luglio, agosto e settembre loca tale immobile ai seguenti soggetti per le rispettive durate:

- al sig. Verdi per 22 giorni;
- al sig. Neri per 15 giorni.

Complessivamente la durata delle locazioni è eccedente ai 30 giorni, tuttavia la durata di ogni singolo rapporto giuridico non eccede tale soglia, di conseguenza il sig. Rossi può applicare le disposizioni previste per le locazioni brevi.

### **Esempio 2**

Il sig. Mario Verdi è proprietario di un immobile – categoria catastale A/2 – sito nel Comune di Riccione che intende locare per brevi periodi tutto l'anno. A tal proposito nei mesi di giugno, luglio, agosto e settembre loca tale immobile ai seguenti soggetti per le rispettive durate:

- al sig. Rossi per 15 giorni nel mese di giugno, per ulteriori 15 giorni nel mese di agosto e per ulteriori 15 giorni nel mese di settembre;
- al sig. Neri per 15 giorni nel mese di agosto.

Nonostante il sig. Verdi per ogni singolo periodo di locazione, di durata inferiore a 30 giorni, stipuli uno specifico contratto di locazione, i rapporti conclusi con il sig. Rossi non consentono l'applicazione delle regole previste per le locazioni brevi, in quanto la durata complessiva dei 3 contratti eccede i 30 giorni.

Per il contratto concluso con il sig. Neri è invece possibile applicare le regole previste per le locazioni brevi, di cui all'articolo 4, D.L. 50/2017.

### Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione

La nuova disciplina si applica ai contratti stipulati:

- a) direttamente;
- b) tramite soggetti che svolgono attività di intermediazione immobiliare; o
- c) tramite soggetti che gestiscono portali on line di messa in contatto le parti contrattuali.

Tralasciando la prima fattispecie (dove non si pongono problemi interpretativi nell'applicazione della nuova disciplina, se non per quanto concerne quanto affrontato nei paragrafi successivi) e concentrando l'attenzione sulle altre 2 ipotesi, si fa presente che le sopra indicate regole trovano applicazione:

- sia nel caso in cui intervenga la classica agenzia immobiliare (soggetto che svolge attività di intermediazione immobiliare);
- sia nel caso in cui il contratto di locazione breve sia concluso mediante l'utilizzo di un portale on line che mette in contatto soggetti alla ricerca di immobili da locare per brevi periodi con soggetti che hanno tale diponibilità.

Per effetto di quanto sopra, l'ambito soggettivo di applicazione, sempre nella considerazione che il locatore deve essere una persona fisica, è suddiviso tra:



- a) contratto stipulato direttamente dalla persona fisica;
- b) contratto stipulato tramite soggetti che svolgono attività di intermediazione immobiliare (agenzia immobiliare);
- c) contratto stipulato tramite soggetti che gestiscono portali *on line* di messa in contatto le parti contrattuali.

### Le novità della Legge di Bilancio 2021

La Legge di Bilancio 2021, con il comma 595 dell'articolo 1, L. 178/2020, ha modificato la disciplina fiscale delle locazioni brevi con l'intento di tutelare i consumatori e la concorrenza.

In particolare, è stato che previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, la disciplina delle locazioni brevi è applicabile solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di 4 unità immobiliari per periodo d'imposta. Con tale modifica normativa il Legislatore ha introdotto una presunzione legale assoluta (che quindi non ammette la prova contraria) in base alla quale l'attività di locazione di unità abitative in numero superiore a 4, nell'ambito dello stesso periodo d'imposta, si considera svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'articolo 2082, cod. civ..

Secondo quanto stabilito dalla citata disposizione normativa "Il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'articolo 4, commi 2 e 3, D.L. 50/2017, ..., con effetto dal periodo d'imposta 2021, è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta".

A differenza del passato, la modifica normativa della disciplina fiscale delle locazioni brevi introduce per la prima volta nel panorama fiscale un criterio quantitativo/numerico da utilizzare per stabilire la sussistenza o meno dello svolgimento di un'attività d'impresa da parte di una persona fisica.

L'intervento normativo di fatto supera la previsione dell'articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017 secondo cui: "con regolamento da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, L. 400/1988, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082, cod. civ. e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al Tuir, di cui al D.P.R. 917/1986 avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare".

Con la sopra indicata modifica normativa, di conseguenza il Legislatore, anche per effetto della mancata emanazione del Regolamento di cui all'articolo 17, comma 1, L. 400/1988, provvede:

- a individuare un dato quantitativo entro il quale l'attività di locazione non si considera svolta non in forma d'impresa;
- ad abrogare l'intera previsione di cui all'articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017, con il quale rinviava a un regolamento l'individuazione di parametri in base ai quali si era o meno in presenza di un'attività d'impresa. Regolamento che dalla data di entrata in vigore del D.L. 50/2017 non ha mai trovato pubblicazione<sup>1</sup>.

La scelta legislativa appare tutt'altro che connotata da elementi di coordinamento normativo e di certezza, se non per il mero aspetto quantitativo stabilito normativamente e rappresentato dalle 4 unità massime concedibili in locazione breve da parte di una persona fisica per non essere considerato come imprenditore.

In primo luogo, l'elemento critico è rappresentato dal fatto che, così com'è formulata la nuova versione dell'articolo 4, D.L. 50/2017, il Legislatore sembra non lasci spazio al passaggio intermedio dell'attività di locazione, come attività economica d'impresa occasionale, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), D.P.R. 917/1986<sup>2</sup>. Tuttavia, si ritiene che:

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Si ricorda che la determinazione del reddito, secondo quanto stabilito dal comma 2 dell'articolo 71, D.P.R. 917/1986, avviene attraverso la



<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> La scelta del Legislatore di utilizzare lo strumento della Legge per definire i criteri in base ai quali l'attività di locazione ex articolo 4, D.L. 50/2017 si presume svolta in forma imprenditoriale, probabilmente è da ricondurre alle criticità che sarebbero potute emergere, soprattutto in sede contenziosa, se fosse stato utilizzato lo strumento del regolamento ex articolo 17, comma 1, L. 400/1988. In tal modo, infatti, poteva risultare violato il principio di riserva di legge ex articolo 23, Costituzione, secondo il quale "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". In linea generale soggiacciono al principio di riserva di legge le norme aventi carattere sostanziale, mentre ne restano escluse le norme formali/procedimentali, che disciplinano la fase attuativa e dinamica del prelievo fiscale.

- il passaggio da reddito fondiario a reddito diverso, ossia come attività economica d'impresa occasionale, rappresenti il transito obbligatorio;
- l'occasionalità, così come intesa dal Legislatore, è da valutare ricercando il requisito imprescindibile affinché possa configurarsi o meno l'esercizio di un'impresa commerciale ossia la presenza o meno della professionalità abituale.

Si ricorda che l'abitualità implica l'esercizio dell'attività in modo stabile e durevole. A tal fine, non è necessario che l'attività sia esercitata con rigorosa continuità. In mancanza di tale elemento, si è in presenza di attività commerciale esercitata occasionalmente, il cui reddito è inquadrabile nella categoria dei redditi diversi, di cui al già citato articolo 67, D.P.R. 917/1986.

L'occasionalità nelle locazioni brevi si ritiene sia indirettamente confermata dalla stessa Agenzia delle entrate con documenti di prassi, con i quali ha affrontato casi molto affini al tema oggetto del presente intervento, attraendo le sotto indicate attività tra quelle produttive di redditi diversi, ossia attività economiche d'impresa occasionali, quali:

- l'attività di bed and breakfast, affrontata con le risoluzioni n. 155/E/2000 e n. 18/E/2008;
- l'attività di affittacamere, affrontata con la circolare n. 13/1987.

- Tattività di affittacamere, afficilitata con la circolare il. 13/1907.
Fac simile di contratto breve
Contratto di locazione breve (ex articoli 1571 – 1614, cod. civ. e articolo 4, D.L. 50/2017)
Il sig./la sig.ra
, di seguito indicato come Locatore, e
il sig./la sig.ra, nato/a, il/
residente in, di seguito indicato come Con-
duttore,
con la presente scrittura privata convengono quanto segue:
Articolo 1 Individuazione dell'immobile e oggetto del contratto  Il Locatore concede in locazione al Conduttore,
che a tale titolo accetta, l'immobile ad uso abitativo sito in, via
n piano composto da n vani per una superficie complessiva di circa, idoneo a essere concesso in locazione in base alle vigenti disposizioni di legge e conforme alle normative sulla sicurezza degli impianti, ammobiliato come da inventario analitico allegato al presente contratto.  La locazione si intende effettuata a esclusivo uso turistico di abitazione del Conduttore e delle seguenti persone
1
2
3
4E' fatto divieto al conduttore e alle persone sopra identificate per qualsiasi motivo il trasferimento della residenza anagrafica e/o fiscale in tale immobile.
Articolo 2 Durata e canone
Il contratto avrà una durata dal/ al/ al/, allorché la locazione cesserà senza bisogno di disdetta o formalità alcuna.
Come corrispettivo è stabilito un canone di euro (in lettere), comprensivo di
euro (in lettere) per i consumi di acqua, luce, gas. L'immobile viene messo a disposizione del conduttore dalle ore del giorno di arrivo e deve essere lasciata libera dal Cliente non più tardi delle ore del giorno di partenza.
designation and enterior platearal delice of e del glorifo di partenzar

differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.



Articolo 3 Caparra confirmatoria  Al momento della firma del presente contratto il Conduttore versa al Locatore, che la incassa e qui rilascia quietanza dell'avvenuto pagamento, la somma di euro (in lettere) a titolo di caparra confirmatoria, ai sensi dell'articolo 1385, cod. civ.
Oppure Il conduttore autorizza il locatore mediante la sottoscrizione del presente contratto all'assenso scritto all'addebito della sua carta di credito per l'importo della caparra stessa. La caparra versata sarà imputata al canone dovuto e quindi nel momento in cui si presenterà per ritira-
re le chiavi dell'immobile, il Conduttore dovrà versare a saldo la somma di euro (in lettere).  Articolo 4 Pagamento del canone
Il pagamento del canone dovrà avvenire nel momento in cui il Conduttore si presenterà per ritirare le chiavi dell'immobile presso il domicilio del Locatore, ovvero a mezzo di bonifico bancario anticipato.
Articolo 5 Deposito cauzionale  A garanzia delle obbligazioni tutte che assume con il presente contratto, ivi compresa la restituzione dell'immobile alla data di scadenza, e l'assenza di danni, il Conduttore nel momento in cui si presenterà presso il Locatore per ritirare le chiavi dell'immobile, verserà al locatore una somma di euro
Il deposito cauzionale come sopra costituito sarà restituito al termine della locazione previa verifica dello stato dell'unità immobiliare, degli arredi e dell'osservanza di ogni obbligazione contrattuale.  Dalla somma che il Conduttore consegnerà a titolo di cauzione verranno detratti, al momento della restituzione delle chiavi, gli importi necessari per riparare gli eventuali danni sofferti dall'immobile e/o dagli arredi o loro ammanchi, a lui imputabili. Qualora l'ammontare dei danni o degli ammanchi dovesse superare quello del deposito cauzionale, anche questa differenza dovrà essere versata al Locatore.
Articolo 6 Consegna delle chiavi  Il Locatore sarà a disposizione per la consegna delle chiavi dal giorno/, nelle ore, ovvero la consegna delle chiavi avverrà con le seguenti modalità:
Qualora, in caso di mancato o ritardato arrivo senza preavviso, il Conduttore non provveda al ritiro delle chiavi e al contestuale saldo di quanto dovuto entro il secondo giorno successivo a quello d'inizio del periodo di locazione, il Locatore potrà recedere dal contratto, ritenendo la caparra, oppure in caso di mancata locazione potrà pretendere in sostituzione il versamento dell'intero canone convenuto.
Articolo 7 Obbligo del Conduttore
Il Conduttore dovrà segnalare al Locatore eventuali difetti dell'immobile e degli arredi o loro ammanchi rispetto all'inventario contenuto all'interno dell'immobile, entro 24 ore dalla consegna delle chiavi. In mancanza di segnalazione, i suddetti difetti o ammanchi si presumeranno imputabili al Conduttore. In caso di recesso dal contratto da parte del conduttore, o in caso di mancato arrivo senza preavviso entro 7 giorni dalla data di arrivo, il Gestore tratterrà l'importo versato a titolo di caparra confirmatoria, fatto salvo il maggior danno, la cui dimostrazione è in capo al Gestore.
Articolo 8 Regole di corretto godimento dell'immobile
Sono ammessi/non sono ammessi animali di piccola taglia.
Il Locatore mette a disposizione del Conduttore il regolamento condominiale (ove presente). Il conduttore si impegna a rispettare le norme del regolamento dello stabile (ove presente) di cui dichiara di aver preso conoscenza.
È in ogni caso vietato al Conduttore di compiere atti e tenere comportamenti, che possano recare molestia
agli altri abitanti dello stabile. Il Conduttore esonera espressamente il locatore da ogni responsabilità per i danni diretti o indiretti derivanti da fatti dipendenti dal Conduttore medesimo, nonché per interruzioni incolpevoli dei servizi.
Articolo 9 Regole di ospitalità
L'ospitalità nell'immobile di un numero di persone superiore a quello convenuto comporterà la risoluzione del contratto, ai sensi dell'articolo 1456, cod. civ., e l'obbligo di versare al Locatore una somma pari all'ammontare dell'intero canone convenuto, a titolo di penale ai sensi dell'articolo 1382, cod. civ. anche trattenendo



a tal fine il deposito cauzionale.

#### Articolo 10 Divieti di sublocazione, comodato e cessione

La sublocazione, il comodato o la cessione in godimento a qualsiasi altro titolo a terzi, in tutto o in parte, è vietata, pena la risoluzione del contratto.

#### Articolo 11 Riconsegna anticipata dell'immobile

Alla partenza, il Cliente sarà tenuto al pagamento del saldo per l'intero periodo pattuito inizialmente, qualora non siano intervenuti diversi e successivi patti, quindi anche per la parte di soggiorno non goduta per cause non imputabili al Gestore.

#### Articolo 12 Rispetto dei servizi secondo la classificazione

Il Locatore garantisce servizi adeguati alla classificazione, secondo le norme e le consuetudini vigenti localmente per le strutture ricettive di tipo concesso in locazione.

Per quanto non espressamente previsto nel presente contratto le Parti fanno riferimento alla normativa vigente in materia.

Letto, approvato e sottoscritto
Luogo, data/
IL LOCATORE
IL CONDUTTORE
Si dichiara di aver preso esatta visione delle clausole e condizioni di cui sopra, e in particolare delle condizioni di cui ai cui agli articoli 5 (Deposito cauzionale), 6 (Consegna delle chiavi ), 7 (Ripartizione delle spese), 8 (Obblighi del conduttore), 9 (Regole di corretto godimento dell'immobile), 10 (Regole di ospitalità), 11 (Divieti di sublocazione, comodato e cessione), 13 (Riconsegna anticipata dell'immobile), le cui clausole – rilette e approvate – vengono dal Conduttore stesso accettate a ogni conseguente effetto.
Luogo, data/
IL CONDUTTORE

#### Riferimenti normativi

articolo 4, D.L. 50/2017 articolo 1571, cod. civ



# La fallibilità di una Srl trasformata in comunione d'azienda (nota a Cassazione, ordinanza n. 23174/2020)

on la recente ordinanza n. 23174/2020, la Corte di Cassazione ha avuto modo di enunciare una serie di principi di diritto relativi alla fattispecie della trasformazione di Srl in comunione di azienda: l'operazione de qua si presenta come un fenomeno assimilabile alla circolazione di diritti, dato che la comunione di azienda non è riconducibile alla stregua di un centro autonomo di diritti e, comunque, non è idonea a esaurire il concetto di "trasformazione" societaria.

In ogni caso, troverà applicazione l'articolo 10, L.F. nei confronti dell'ente originario", poi trasformato in comunione di azienda, entro un anno dalla sua cancellazione dal Registro Imprese. Inoltre, l'opposizione riconosciuta ai creditori ex articolo 2500-novies, cod. civ. è uno strumento di tutela aggiuntivo, e non meramente sostitutivo, a quello rappresentato dalla procedura fallimentare.

### Introduzione. Il caso di specie

Con l'ordinanza n. 23174/2020¹, la Corte di Cassazione si è concentrata su un'interessante fattispecie relativa alla declaratoria di fallimento di una Srl, cancellata dal Registro Imprese, a seguito di trasformazione in comunione di azienda.

Nel 2017, infatti, era stato dichiarato dal Tribunale di Terni il fallimento di una Srl, cancellata dal Registro Imprese a seguito di una delibera di trasformazione in comunione di azienda intervenuta entro il biennio di cui all'articolo 10, L.F.. Detto fallimento era stato contestato sia in primo grado sia in secondo grado davanti alla Corte di Appello, contestazione tuttavia rigettata in entrambi i gradi di giudizio e, da ultimo, avanti la stessa Corte di Cassazione.

Secondo la parte resistente, infatti, essendo intervenuta una trasformazione *ex* articolo 2500-*septies*, cod. civ., da Srl in comunione di azienda, era quest'ultima, quale nuovo centro di imputazione di diritti e doveri, che doveva essere citata in giudizio. L'operazione posta in essere, infatti, avrebbe comportato una modificazione soggettiva della Srl in comunione di azienda *ergo* in un ente del tutto diverso, alla stregua di quanto avviene in esito all'operazione di fusione per incorporazione. Proprio a fronte di tale operazione straordinaria, la società era stata cancellata dal Registro Imprese; per contro, la norma della Legge Fallimentare invocata da parte attrice, articolo 10, L.F., risulterebbe riferita a diversa fattispecie (comportante comunque la cancellazione dal Registro Imprese), ovverosia l'estinzione della società.

In sostanza, essendosi verificato un fenomeno assimilabile a una "sostituzione" dell'ente con un centro di interesse diverso, non esistendo più la trasformata Srl essa non potrebbe più fallire. Parimenti, i creditori sociali, ferma la (ivi inutilizzata) possibilità di opporsi all'operazione di trasformazione, potrebbero ora rivalersi ex articolo 2470, cod. civ. solo sul patrimonio presente nella comunione di azienda assegnata in comproprietà ordinaria agli ex soci (oggi, unico centro di interessi superstite). Secondo la Corte di Cassazione, tuttavia, quanto dedotto nei motivi di ricorso non coglierebbe nel segno, e ciò innanzitutto per la natura stessa dell'operazione di trasformazione compiuta.

#### La trasformazione della società. Brevi cenni

L'istituto della trasformazione è disciplinato all'articolo 2498, cod. civ. e ss.<sup>2</sup>. Essa rientra all'interno

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Cfr. per una prima lettura, M. Maltoni, "La disciplina generale della trasformazione", in Maltoni-Tassinari, "La trasformazione della società", Milano, 2005, pag. 3 e ss.; L. Genghini, P. Simonetti, "Le società di capitali e le cooperative" II, Torino, 2015, pag. 1205 e ss.; F. Guerrera, "Trasformazione, fusione e scissione", in "Diritto delle società. Manuale breve", Milano, 2004, pag. 407 e ss..



¹ Cfr. Cassazione n. 23174/2020, in Società, 2021, 1, 7 nota di E. Bonavera; in *Quotidiano Giuridico*, 13 novembre 2020, con nota di I. Nocera, "E' fallibile la società di capitali anche se si è trasformata in comunione di azienda"; in Fallimento, 2021, 2, pag. 272 e ss..

delle c.d. operazioni straordinarie che le società possono porre in essere, insieme alla scissione e alla fusione. Con la trasformazione<sup>3</sup> si assiste a un fenomeno non estintivo-successorio, ma a un evento meramente evolutivo-modificativo dell'ente trasformando, il quale non si estingue ma continua la propria attività ancorché sotto una veste diversa<sup>4</sup>. Infatti, ai sensi dell'articolo 2498, cod. civ., l'ente risultante dall'operazione conserva tutti i diritti e gli obblighi e prosegue nei rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione.

Rientrano nel concetto di "trasformazione" varie sotto operazioni quali la trasformazione omogenea e la trasformazione eterogenea.

In particolare, la trasformazione di una Srl in una Spa, o viceversa, *ex* articolo 2500, cod. civ. rappresenta l'ipotesi "classica" di trasformazione (c.d. omogena tra società di capitali)<sup>5</sup>. A ben vedere trattasi per lo più di una modifica dell'atto costitutivo, con il connesso mutamento della forma di organizzazione dell'ente societario e di partecipazione allo stesso.

È ricompreso nell'ampio concetto di "trasformazione", anche il passaggio da Srl a Snc o Sas (c.d. trasformazione regressiva di società), ipotesi ove assume particolare importanza più che il cambiamento dell'assetto societario interno, il mutamento del regime di responsabilità verso i terzi per le obbligazioni sociali. In tal caso, infatti, si assiste al passaggio da un sistema di autonomia patrimoniale perfetta, comportante una responsabilità per i debiti sociali limitata a quanto conferito al capitale sociale, verso un sistema di responsabilità c.d. illimitata in forza del quale ogni socio risponde dei debiti sociali illimitatamente, con tutto il proprio patrimonio<sup>6</sup>.

All'opposto, nel passaggio da società di persone a società di capitali (c.d. trasformazione progressiva di società)<sup>7</sup>, il Legislatore, agli articoli 2500-ter, 2500-quater e 2500-quinquies, cod. civ.<sup>8</sup>, al fine di tutelare appieno i creditori sociali, ha previsto che l'operazione non liberi i soci a responsabilità illimitata dalle obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dall'articolo 2500, comma 3, cod. civ. se non risulta il consenso dei creditori sociali all'operazione.

### La trasformazione eterogenea da una società di capitali a una comunione di azienda

Ricomprese nel concetto di "trasformazione", ma ben diverse dalle ipotesi *supra* ricordate, sono le operazioni di trasformazione da società a enti causalmente diversi<sup>9</sup> e viceversa, disciplinate agli articoli 2500-*septies* e 2500-*octies*, cod. civ.. In tali casi, infatti, il passaggio avviene da, o verso,

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> Ai sensi dell'articolo 2500-septies, cod. civ., le società di capitali possono trasformarsi in consorzi, società consortili, società cooperative, fondazioni, comunione di azienda, associazioni non riconosciute. A contrario, l'operazione straordinaria di tali enti verso società di capitali è disciplinata dall'articolo 2500-octies, cod. civ. (in tal caso, quale unica particolarità, la norma contempla solo il caso della trasformazione da associazioni riconosciute a società di capitali).



<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Ai sensi dell'articolo 2499, cod. civ., può farsi luogo alla trasformazione anche in pendenza di procedura concorsuale, purché non vi siano incompatibilità con le finalità (deve essere una procedura volta a recuperare l'impresa) o lo stato della stessa (che non deve essere troppo avanzato). Da tale assunto legislativo, la dottrina ha ricavato altresì la possibilità di procedere a deliberare una trasformazione anche in caso di pendenza di liquidazione. L'ipotesi *de qua*, infatti, non è stata risolta espressamente come in caso di fusione o scissione ove è vietato deliberare dette operazioni in pendenza di liquidazione (articoli 2501, comma 2, cod. civ. e 2506, comma 4, cod. civ.). Si veda sul punto, M. Maltoni, "La disciplina generale della trasformazione", cit., pag. 15 e ss.; F. Guerrera, "Trasformazione, fusione e scissione", cit., pag. 407 e ss.. Secondo tale dottrina, la delibera di trasformazione non comporterebbe altresì revoca implicita dello stato di liquidazione della società, in quanto l'operazione potrebbe essere realizzata al fine di facilitare la procedura di liquidazione (c.d. trasformazione a scopo liquidatorio).

<sup>4</sup> Si veda in giurisprudenza, da ultimo Cassazione n. 10598/2013, in Società, 2013, 7, pag. 856 e ss. e Notariato, 2013, 5, pag. 489 e ss.; Cassazione n. 23019/2007, in Mass. Giur. It., 2007, Foro It., 2008, 6, 1, pag. 1871 e ss. con nota di Barone, in Corriere Giur., 2008, 8, pag. 1105 ss. con

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Si veda in giurisprudenza, da ultimo Cassazione n. 10598/2013, in Società, 2013, 7, pag. 856 e ss. e Notariato, 2013, 5, pag. 489 e ss.; Cassazione n. 23019/2007, in Mass. Giur. It., 2007, Foro It., 2008, 6, 1, pag. 1871 e ss. con nota di Barone, in Corriere Giur., 2008, 8, pag. 1105 ss. con nota di Rusciano. In dottrina cfr. sul punto, M. Maltoni, "La disciplina generale della trasformazione", cit., pag. 3 e ss.; F. Guerrera, "Trasformazione, fusione e scissione", cit., pag. 407 e ss.; L. Genghini, P. Simonetti, "Le società di capitali e le cooperative", cit., pag. 1207 e ss.. Secondo la dottrina e la prassi notarile più rigorose, sulla scorta del suddetto principio di continuità e ferma l'assenza di qualsivoglia aspetto traslativo, qualora nel patrimonio della società interessata alla trasformazione siano ricompresi anche beni immobili, non dovrebbero essere inserite le menzioni urbanistiche tipiche dei trasferimenti immobiliari. Si veda ex multis, A. Lovato, A. Avanzini, "Formulario degli atti notarili", Milano, 2006, pag. 887 e ss.:

<sup>5</sup> Il Legislatore disciplina puntualmente solo l'ipotesi della c.d. trasformazione regressiva da società di capitali a società di persone. Si veda CNN, quesito n. 5254/2004/I, "Trasformazione agevolata da S.r.l. a S.p.a. ai sensi dell'articolo 223-bis, comma 2, disp. att. cod. civ.", di Zabban.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Il Legislatore disciplina puntualmente solo l'ipotesi della c.d. trasformazione regressiva da società di capitali a società di persone. Si veda CNN, quesito n. 5254/2004/I, "Trasformazione agevolata da S.r.l. a S.p.a. ai sensi dell'articolo 223-bis, comma 2, disp. att. cod. civ.", di Zabban. <sup>6</sup> Da qui la necessità, ex articolo 2500-sexies, cod. civ., che i soci, che assumeranno la responsabilità illimitata per i debiti sociali, prestino il loro consenso all'operazione di parola. In ogni caso, visto il cambiamento radicale del "tipo" sociale, da società di capitali a società di persone e viceversa, sono state previste dal Legislatore particolari cautele sostanziali e redazionali elencate agli articoli 2500-ter, 2500-quater, 2500-quinquies, cod. civ.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> Il Legislatore disciplina solo l'ipotesi della c.d. trasformazione progressiva da società di persone a società di capitali, ma dev'essere considerata pienamente lecita ancorché non disciplinata, la "trasformazione" da società di persone in società di capitali, ferma però la necessità dell'unanimità dei consensi, non trovando applicazione ivi l'articolo 2500-ter, cod. civ. (ciò in quanto trattasi, più che di trasformazione "classicamente" intesa, di modifica del contratto sociale). Cfr. sul punto L. Genghini, P. Simonetti, "Le società di capitali e le cooperative" II, cit., pag. 1238 e ss.; Orientamenti del Comitato Triveneto dei Notai K.A.18, K.A.22, consultabili all'indirizzo web: https://www.notaitriveneto.it/dettaglio-massime-triveneto-81-trasformazione.html#inizio; CNN, studio n. 5619/I del 2005, "La nuova disciplina della trasformazione omogenea e le società di persone: un primo confronto", di Ferri jr..

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Detta trasformazione viene decisa, salvo diversa previsione contenuta nei patti sociali, con la maggioranza dei soci (c.d. maggioranza per quote di interesse), in deroga rispetto a quanto stabilito dall'articolo 2252, cod. civ. che richiede l'unanimità per modifiche del contratto sociale (cfr. amplius, Consiglio notarile di Milano (massima n. 55, consultabile al seguente indirizzo web: https://www.consiglionotarilemilano.it/massime-commissione-societa/55/; F. Tassinari, "La trasformazione c.d. omogenea in generale. La Trasformazione da società di persone a società di capitali," in Maltoni-Tassinari, "La trasformazione della società", cit., pag. 97 e ss..

<sup>9</sup> Ai sensi dell'articolo 2500-septies, cod. civ., le società di capitali possono trasformarsi in consorzi, società consortili, società cooperative,

un ente non propriamente societario, ferma la necessità che il soggetto di arrivo, o di partenza, sia comunque una società *ex* articolo 2498, cod. civ.<sup>10</sup>.

Il caso di specie, infatti, prende avvio da una deliberata trasformazione di Srl in comunione di azienda e conseguente cancellazione dal Registro Imprese della società.

Trattasi di una ipotesi di trasformazione c.d. eterogenea da una società di capitali (Srl) verso un diverso centro di interessi al quale imputare i diritti e i rapporti che facevano capo alla società. La particolarità dell'operazione sta proprio in tale aspetto, posto che, di regola, la comunione di azienda non è considerata né disciplinata, in senso lato, dal Legislatore come un centro autonomo destinatario di diritti e obblighi, "con la conseguenza che, in questa evenienza, la trasformazione viene di necessità ad acquistare (anche) i tratti di una vicenda circolatoria di beni e diritti"<sup>11</sup>.

Deve, *in primis*, ricordarsi che la comunione di azienda si differenzia dall'ipotesi, simile ancorché ben diversa, della società di fatto, in quanto l'elemento differenziale tra la comunione di azienda (mera situazione giuridica di contitolarità di beni c.d. aziendali perché destinati all'esercizio di una attività di impresa) e la società di fatto<sup>12</sup>, è l'esercizio da parte dei soggetti contitolari di un'attività qualificabile alla stregua di una attività d'impresa<sup>13</sup>.

Detto altrimenti, il mero godimento in contitolarità di beni aziendali non implica di per sé l'acquisto della qualifica di imprenditore, essendo ben possibile che l'azienda sia affittata a un imprenditore terzo o gestita solo da uno dei comproprietari quale imprenditore. Nella società di fatto, invece, vi è un esercizio di attività imprenditoriale, di talché, per aversi trasformazione in comunione di azienda, è necessario che nessuno eserciti detta attività ma che i comproprietari si limitino al mero godimento in comune dell'azienda<sup>14</sup>.

Conseguentemente, quanto al rapporto con il principio di continuità ex articolo 2498, cod. civ., nel caso analizzato dall'ordinanza della Cassazione qui in commento, non vi sarebbe tecnicamente un passaggio da un ente societario a un ente non societario autonomo (la comunione di azienda, infatti, non è un centro autonomo di diritti e obblighi); il patrimonio sociale della società trasformata non verrebbe trasferito a un ente diverso, ma diverrebbe una semplice comproprietà: agli ex soci (quali ordinari soggetti di diritto e non necessariamente quali imprenditori o soci) verrebbe assegnata solo una quota di comproprietà di tale complesso di beni e diritti.

L'operazione, allora, sembrerebbe realizzare più un trasferimento (*rectius*, un'assegnazione) dei beni ai soci che non una trasformazione, ma la dottrina dominante<sup>15</sup> ritiene che si tratti di vera e propria trasformazione, essendovi quantomeno una continuità (o, almeno, la persistenza) di uno stesso patrimonio. Detto altrimenti, pare che per comodità pratica, il Legislatore tratti tale "ente" come un centro autonomo ma solo ai fini e per l'applicazione delle norme sulla trasformazione<sup>16</sup>.

<sup>16 &</sup>quot;La novella legislativa sembra ... costringere ad un radicale ripensamento del concetto giuridico di trasformazione. Essa certamente non designa più una vicenda inerente esclusivamente ai patrimoni autonomi. E pertanto ad essi non può essere circoscritta la nozione di ente a cui si riferisce l'articolo 2498, cod. civ., termine volutamente generico che deve essere diversamente decodificato. In tal senso muovono una serie di proposte, secondo le quali detto termine deve essere inteso o come riferito ad una generica "collettività" (che sarebbe, forse, il solo presupposto comune rinvenibile oggi in tutte le trasformazioni) o come riferito "ad un insieme di regole di organizzazione, tipizzate e perciò dotate di un proprio nomen iuris (società e società poi dei vari tipi previsti, consorzi, cooperative, associazioni e così via)", poiché l'istituto



<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> Sulla dilatazione del fenomeno della trasformazione societaria, si veda di recente Cassazione n. 10302/2020, in Società, 2020, 7, pag. 895 e ss. "Ove la società semplice derivante dalla trasformazione "regressiva" prosegua in realtà nell'attività di impresa essa assume le vesti della società irregolare intendendosi per tale, ai fini del decorso del termine in questione, non solo la società non iscritta nel Registro Imprese, ma anche la società che divenga irregolare in un momento successivo (irregolarità c.d. "sopravvenuta"), a seguito della cancellazione dal registro, con continuazione dell'esercizio della propria attività. In tale frangente il dies a quo deve essere individuato nel momento in cui la cessazione dell'attività sia stata portata a conoscenza dei terzi con mezzi idonei, o comunque sia stata dagli stessi conosciuta, anche in relazione ai segni esteriori attraverso i quali si è manifestata".

Così nel testo dell'ordinanza oggetto del presente contributo, Cassazione n. 23174/2020, cit..

Si è in presenza di una società c.d. di fatto nel momento in cui, per fatti concludenti e senza alcun accordo scritto, viene esercitata un'attività di impresa ex articolo 2247, cod. civ.. La società di fatto è regolata dalle norme della società semplice, qualora svolga attività non commerciali, oppure dalle norme delle Snc, se l'attività esercitata è riconducibile a una delle attività commerciali di cui all'articolo 2195, cod. civ.. Teoricamente ammissibile per le società semplici, è possibile altrimenti, in concreto, solo per le Snc; infatti, per le Sas è necessaria l'espressa individuazione scritta dei soci accomandatari e accomandanti, mentre per le società di capitali il problema della loro ammissibilità come società di fatto non si pone, essendo necessaria, ai fini della loro costituzione, l'iscrizione nel Registro Imprese dell'atto costitutivo. Sul punto, si veda G.F. Campobasso, "Diritto commerciale. Diritto delle società", Torino, 2015, pag. 59 e ss..
<sup>13</sup> La preesistenza di un'attività di impresa è condizione necessaria per potersi avvalere dell'operazione di trasformazione de qua (eterogenea,

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> La preesistenza di un'attività di impresa è condizione necessaria per potersi avvalere dell'operazione di trasformazione *de qua* (eterogenea, da o in comunione di azienda). Le prove della sussistenza di un complesso aziendale potrebbero rinvenirsi, ad esempio, nella presenza di scritture contabili regolarmente tenute o nell'aver redatto l'inventario dei beni *ex* articolo 2217, cod. civ.. Così, M. Maltoni, "*La trasformazione da società di capitali in comunione di azienda e viceversa*", cit..

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Cfr. L. Genghini, P. Simonetti, "Le società di capitali e le cooperative" II, cit., pag. 1267 e ss..

<sup>&</sup>lt;sup>15</sup> In dottrina cfr. M. Maltoni, "La trasformazione da società di capitali in comunione di azienda e viceversa", in Maltoni-Tassinari, "La trasformazione della società", Milano, 2005, pag. 229 e ss.; L. Genghini, P. Simonetti, "Le società di capitali e le cooperative" II, cit., pag. 1267 e ss.; Consiglio notarile di Milano, massima n. 20 ("Si applica anche alla trasformazione eterogenea il principio della continuità dei rapporti giuridici di cui all'articolo 2498 cod. civ."), consultabile al seguente indirizzo web: https://www.consiglionotarilemilano.it/massime-commissione-societa/20/.
<sup>16</sup> "La novella legislativa sembra ... costringere ad un radicale ripensamento del concetto giuridico di trasformazione. Essa certamente non

Dunque, la trasformazione di o in comunione di azienda sembra realizzarsi, almeno formalmente, nel segno della discontinuità soggettiva, al punto che pare possibile ravvisare in essa una soluzione alternativa alla fase liquidatoria dello scioglimento della società con l'assegnazione diretta agli *ex* soci o a uno di essi dell'azienda (trasformazione c.d. regressiva)<sup>17</sup>.

### La pronuncia della Corte di Cassazione. L'estensibilità dell'articolo 10, L.F alla Srl trasformata in comunione di azienda

Le conclusioni poc'anzi esposte sono state fatte proprie anche dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza qui in commento.

Innanzitutto, per la Suprema Corte, ridurre la trasformazione de qua a una modificazione del contratto originario e del soggetto giuridico che ne è titolare, è una conclusione non esaustiva né risolutiva. L'operazione ricomprenderebbe in sé varie figure, assai diverse tra loro e molto dissimili, i cui molteplici aspetti si combinano a vicenda, rendendo impossibile una ricostruzione in chiave unitaria dell'istituto stesso.

Inoltre, la trasformazione di una società di capitali in una comunione di azienda si caratterizzerebbe per il fatto che, con tale operazione, si darebbe vita a un fenomeno di circolazione di diritti, dato che la comunione di azienda non viene considerata dall'ordinamento in termini di autonomo soggetto di diritto, al quale imputare situazioni giuridiche.

Infatti, "la peculiarità di questa fattispecie tipo discende soprattutto dalla circostanza che la comunione di azienda non risulta considerata nel contesto generale del nostro sistema dei rapporti tra privati nei termini di autonomo soggetto di diritti (nè come fenomeno di distinta imputazione, nè come espressione di una propria responsabilità patrimoniale) [e, pertanto,] segue ai rilievi sin qui esposti la rilevazione che l'istituto della trasformazione, di cui ai vigenti articoli 2498, cod. civ. e ss., non può sicuramente essere assunto in termini di blocco "unico", con risvolti identici per tutte le diverse fattispecie tipo in cui l'istituto stesso può venire a manifestarsi"<sup>18</sup>.

Nel caso di specie, inoltre, "la lettura della trasformazione, che assegna tratto comunque connotante al suo comportare una modifica del contratto istitutivo dell'"ente" (salvo il marginale caso sia programmata sin nell'atto costitutivo, nei fatti la trasformazione comporta per definizione una modifica del contratto originario), non suppone - né implica - che la struttura originaria, quale sussistente prima della trasformazione, non sia più suscettibile di distinta e autonoma considerazione dopo che l'operazione sia avvenuta" a contrario di quanto sostenuto dal ricorrente. Infatti, "non sempre, soprattutto, l'"ente" originario viene a dissolversi senza residui nell'"ente trasformato'''<sup>19</sup>. Detto altrimenti, "con specifico riferimento all'ipotesi di trasformazione di una Srl in una comunione di azienda, è invero da mettere in evidenza che in tale fattispecie tipo ... l'operazione in discorso viene a modificare il regime di responsabilità patrimoniale di cui alla precedente struttura giuridica. Nella fattispecie di trasformazione di Srl in comunione di azienda, in particolare, all'autonomia patrimoniale dell'"ente" originario viene a fare seguito e riscontro - all'effetto dell'avvenuta trasformazione - la sussistenza dei più patrimoni propri degli ex soci coinvolti (e ora comproprietari), con correlato concorso sui patrimoni medesimi dei rispettivi loro creditori particolari"<sup>20</sup>.

Per i giudici di legittimità, quindi, l'operazione non avrebbe la forza di modificare *rectius* mutare retroattivamente il regime di responsabilità relativo alla struttura precedente il compimento dell'operazione e ciò troverebbe conferma nello stesso dato letterale dell'articolo 2500-quinquies, cod. civ., che, sebbene relativo a diversa ipotesi<sup>21</sup>, non libera dalla responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali i soci della trasformata società di persone.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> Disciplinante la responsabilità dei soci in caso di trasformazione da società di persone a società di capitali.



è funzionalmente preordinato a consentire di adottare via via quelle più idonee per lo svolgimento dell'attività programmata. ... Qualunque sia quindi il referente concettuale della trasformazione, non mi pare dubitabile che ove sia predicata rispetto al "passaggio" da comunione di azienda a società, e viceversa, generi altresì, quale effetto implicito, un mutamento del centro di imputazione dei rapporti giuridici in cui si sostanzia, fra l'altro, l'attività. La fattispecie attua infatti anche il mutamento formale della titolarità del patrimonio, e non solo la mera modificazione delle regole di organizzazione dell'attività, a differenza di quanto accade in ogni altra fattispecie di trasformazione, anche eterogenea", così, M. Maltoni, "La trasformazione da società di capitali in comunione di azienda e viceversa", cit..

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> Così, M. Maltoni, "La trasformazione da società di capitali in comunione di azienda e viceversa", cit.. Si veda nello stesso senso, P. Spada, "Dalla trasformazione delle società alle trasformazioni degli enti ed oltre", in "Scritti in onore di Vincenzo Buonocore", Vol. III, Milano, 2005, pag. 3893.

<sup>18</sup> Così nel testo, Cassazione n. 23174/2020, cit..

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup> Così, Cassazione n. 23174/2020, *ibidem*.

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> Così, Cassazione n. 23174/2020, *ibidem*.

Infatti, nel caso di trasformazione di Srl in comunione di azienda, "i creditori di titolo anteriore al verificarsi della trasformazione si avvantaggiano del regime di responsabilità che è proprio della struttura precedente alla detta operazione ...; i creditori di titolo posteriore al compiersi dell'operazione si giovano invece di quello che connota la nuova struttura ... La mera circostanza che, con la trasformazione, i rapporti in essere proseguano con l'"ente trasformato" - su cui insiste in modo particolare il ricorrente - è, in realtà, aspetto che non incide in alcun modo sul regime di responsabilità patrimoniale anteriore e posteriore al compimento dell'operazione"<sup>22</sup>.

Quanto all'applicabilità o meno dell'articolo 10, L.F.<sup>23</sup> alla trasformata Srl (ora, comunione di azienda), ritiene la Cassazione che "il problema della fallibilità dell'"ente" originario (qui dato da una Srl) si pone nel caso di mutamento del regime di responsabilità patrimoniale per effetto dell'avvenuta trasformazione - in termini oggettivamente distinti e autonomi da quello dell'eventuale fallibilità dell'"ente trasformato" (qui, una comunione di azienda). Che quest'ultimo eserciti, oppure no, attività di impresa è sicuramente rilevante in funzione dell'eventualità di un suo fallimento (ove nel concreto concorrano, naturalmente, anche tutti gli altri presupposti richiesti dalla legge, a muovere da quelli fissati nella L.F, articolo 1, comma 2), ma non viene a incidere in nulla sulla prospettiva del fallimento dell'ente originario.

Né, d'altro canto, si scorgono ragioni atte a fare ipotizzare una diversa soluzione: appare del tutto accidentale - nei confronti della pregressa attività svolta dall'"ente" originario (nella specie concreta, data da una Srl) - che gli ex soci, e ora comunisti dell'azienda, vengano a svolgere un'attività di impresa oppure no; come anche che lo faccia taluno di essi (magari prendendo in "affitto" le quote di azienda proprie degli altri comproprietari) da solo ovvero in unione con altri soggetti, estranei alla comunione. Non appare corretto, in definitiva, considerare la trasformazione (e la connessa disciplina di prosecuzione dei rapporti in essere) nei termini di istituto idoneo a "purgare" una situazione di dichiarabile fallimento dell'"ente" originario".

Secondo quanto emerge dalla lettura del testo normativo, infatti, specifico presupposto di applicazione della disposizione dell'articolo 10, L.F. è soltanto l'avvenuta cancellazione, entro l'arco temporale indicato, dell'imprenditore - "individuale" ovvero "collettivo" - dal Registro Imprese. "Il testo della norma non risulta fare differenze, invero, in ragione del "titolo" per cui, nel concreto, avviene la cancellazione. Non emergono, in particolare, indicazioni atte a sottrarre al destino comune la cancellazione per avvenuta trasformazione, secondo quanto afferma per contro il ricorrente. Determinante, sotto il profilo concreto, si rivela comunque il mutamento di regime di responsabilità patrimoniale, posto che, ai sensi della norma della L.F., articolo 10, a fallire è l'"ente" originario: da ritenere "esistente" - sotto questo peculiare profilo - allo stesso modo, e negli stessi termini, di una qualunque società cancellata dal registro e dichiarata fallita nel corso dell'anno susseguente"<sup>24</sup>. Inoltre, l'applicazione della norma dell'articolo 10, L.F. non presuppone, sempre e necessariamente, che la corrispondente attività di impresa - come già svolta dal soggetto imprenditore di cui si predica la fallibilità ancora per l'anno successivo alla cancellazione dal registro - venga pure a cessare sul piano oggettivo.

Da questo punto di vista, "l'ipotesi della trasformazione - che comporti un mutamento rispetto al regime di responsabilità patrimoniale proprio dell'"ente" originario - appare per più versi prossima, nella sostanza, alla fattispecie dell'imprenditore che abbia ceduto ad altri l'intera sua azienda, come pure a quella rappresentata dalla scissione totale di una società<sup>25</sup> ... Ha rilevato questa Corte che la norma della L.F., articolo 10, là dove precisa il limite temporale entro cui può intervenire la dichiarazione di fallimento, si manifesta funzionale all'obiettivo di "non estendere all'infinito gli effetti di una attività di impresa non più attuale<sup>26</sup>"<sup>27</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>27</sup> Così nel testo dell'ordinanza ivi commentata, Cassazione n. 23174/2020, cit..



<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> Così, Cassazione n. 23174/2020, ibidem.

<sup>23</sup> Norma che prevede la possibilità di dichiarare il fallimento di una società cancellata dal Registro Imprese entro un anno dalla cancellazione suddetta, qualora l'insolvenza si sia manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo.

<sup>&</sup>lt;sup>24</sup> Così, Cassazione n. 23174/2020, *ibidem*.

<sup>&</sup>lt;sup>25</sup> Sul punto si veda Cassazione n. 4737/2020 in Società, 6, 2020, pag. 671 e ss., con nota di Spolidoro.

<sup>&</sup>lt;sup>26</sup> Cfr. in tale ultimo senso, Cassazione n. 16511/2019 in Società, 8-9, 2019, pag. 1034.

### (segue). L'opposizione dei creditori ex articolo 2500-novies cod. civ. come tutela aggiuntiva, e non sostitutiva, alla procedura fallimentare

A conclusione delle sue argomentazioni, rigettando quanto lamentato dal ricorrente, la Cassazione afferma che l'istituto di opposizione dei creditori ex articolo 2500-novies, cod. civ. non si pone come rimedio sostitutivo allo svolgimento della procedura concorsuale.

L'orientamento costante della Suprema Corte<sup>28</sup>, infatti, qualifica detto istituto come aggiuntivo e non sostitutivo della procedura de qua, in un'ottica di ampia tutela per i creditori sociali. Lo svolgimento del giudizio di opposizione ex articolo 2500-novies, cod. civ. non può essere considerato in qualche modo equivalente a quello dell'esecuzione fallimentare.

"Sì che, da un lato, la mancata presentazione dell'opposizione non potrebbe mai essere intesa come manifestazione rinunciativa del potere di presentare l'istanza di fallimento ovvero la domanda di insinuazione al passivo. Dall'altro, e soprattutto, l'assunta sostituzione dell'opposizione al fallimento comporterebbe - per la categoria dei creditori anteriori alla trasformazione - una diminuzione di tutela (rispetto alla comune posizione dei creditori di impresa) tale da potersi anche dubitare della legittimità costituzionale di una soluzione di questo genere"29.

#### Conclusioni

In conclusione, relativamente alla trasformazione c.d. eterogenea da Srl a comunione di azienda, la Corte di Cassazione ha sancito i seguenti principi di diritto:

- 1) l'istituto della trasformazione ex articolo 2498 e ss., cod. civ. ricomprende al suo interno diverse ipotesi, ergo non si presta a una ricostruzione unitaria delle tematiche che le singole figure vanno a proporre;
- 2) la trasformazione di una società di capitali in una comunione di azienda è idonea a dar vita, per lo più, a una circolazione di diritti, posto che la comunione di azienda non è disciplinata dal nostro Legislatore alla stregua di un centro autonomo di imputazione di diritti e obblighi;
- 3) i creditori "anteriori" all'operazione e alla cancellazione della società trasformata dal Registro Imprese si avvantaggeranno, post trasformazione, del regime di responsabilità proprio di tale struttura e a tale regime rimarrà ancorata la fallibilità dell"ente originario";
- 4) a fronte del fatto che la fallibilità dell'"ente originario" non è esclusa dall'intervenuta trasformazione, la norma dell'articolo 10, L.F. troverà applicazione anche in caso di cancellazione dal Registro Imprese per tale ragione, visto che la lettera della disposizione non distingue fra società cancellate a seguito di trasformazione o di altra vicenda;
- 5) infine, l'opposizione dei creditori prevista all'articolo 2500-novies, cod. civ. in ipotesi di trasformazione, è solo una forma di tutela aggiuntiva, e non sostitutiva, della possibilità di costoro di avviare una procedura fallimentare (rimedio, quest'ultimo, che tutela in modo più intenso i creditori anteriori).

#### Riferimenti normativi

articolo 2470, 2498, 2500, 2500-ter, 2500-quater, 2500-quinquies, 2500-septies, 2500-octies, 2500-novies, cod. civ.

articolo 10, L.F.

Cassazione, ordinanza n. 23174/2020

<sup>29</sup> Così nel testo dell'ordinanza ivi commentata, Cassazione n. 23174/2020, cit...



<sup>&</sup>lt;sup>28</sup> Già in tal senso, Cassazione n. 31654/2019 in Fallimento, 7, 2020, pag. 904, con nota di Picciau.



### **TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW**

Redazione:



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

S.E. o O. Riproduzione vietata



