



# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 11/2021

Supplemento a TeamSystem Review n. 299

In collaborazione con



## TeamSystem Industry 4.0

### Produzione, pianificazione e schedulazione

I moduli di produzione, **pianificazione e schedulazione** di TeamSystem Industry 4.0 si occupano di gestire al meglio le quattro dimensioni principali della produzione - le risorse, i materiali, i macchinari e il tempo - per rispondere alle esigenze gestionali di qualsiasi azienda manifatturiera.

Questi moduli si integrano con altri che, basandosi su tecniche di programmazione lineare e a vincoli, permettono di migliorare l'utilizzo dei materiali e delle risorse ottimizzando i piani produttivi.

I moduli di pianificazione e schedulazione di TeamSystem Industry 4.0 si suddividono in tre aree: materiali, risorse e ottimizzazione.

Pianificazione dei materiali:

- **MRP (Material Requirements Planning):** attinge dall'ambiente gestionale (ERP) i dati necessari e sufficienti per sviluppare la sessione di pianificazione (distinte base, cicli di lavorazione, giacenze, produzione e acquisti in essere, ecc.);
- **PRM (Pegging Resolution Management):** utilizzando i risultati dell'elaborazione MRP (ordini e fabbisogni), determina i vincoli tra gli eventi, calcola le date "al più presto" per ogni ordine e individua i percorsi critici riposizionando "in avanti" gli eventi che li costituiscono.

Pianificazione delle risorse:

- **CRP (Capacity Requirements Planning):** utilizza gli ordini di produzione proposti o già operativi per definire il livello di saturazione delle risorse per i vari periodi;
- **FCP (Finite Capacity Planning):** riposiziona nel tempo le attività produttive tenendo conto dei profili di disponibilità delle risorse, ricercando eventuali alternative per evitare di ritardare le operazioni o spostando in avanti le attività con priorità più bassa.

Ottimizzazione:

- **ESS (Enterprise Scheduling System):** utilizzando un motore di programmazione a vincoli, gestisce l'ottimizzazione dei surplus massimizzando il numero di prodotti finiti producibili e il consumo dei componenti a magazzino.

Per maggiori informazioni:

[scarica la brochure](#)

## Lavoro e previdenza

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| Decreto Fiscale - Le novità per il lavoro                       | 2  |
| Ampliamento delle attività con obbligo di assicurazione al Fpls | 8  |
| Tfr: coefficiente di settembre 2021                             | 11 |

## Economia e finanza

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| Equo canone di settembre 2021 | 12 |
|-------------------------------|----|

## Fisco e tributi

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| Lo stato dell'arte in tema di recesso parziale del socio di Srl | 13 |
| Regime Iva ad "assetto variabile" per gli accordi transattivi   | 18 |
| Il regime Oss ci avvicina alla UE                               | 24 |

## Decreto Fiscale - Le novità per il lavoro

**È** stato pubblicato in G.U. n. 252/2021 il D.L. 146/2021, c.d. Decreto Fiscale, in vigore dal 22 ottobre 2021, recante importanti misure, sia fiscali e finanziarie, sia a tutela del lavoro, della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, anche tenuto conto degli effetti conseguenti all'emergenza epidemiologica da Covid-19. In particolare, viene prevista la proroga degli ammortizzatori sociali emergenziali, il rifinanziamento della malattia per quarantena, i congedi parentali per i figli in DAD o in quarantena, nonché il potenziamento delle misure di sicurezza sul lavoro e il rifinanziamento del Reddito di cittadinanza. Si riepilogano le principali disposizioni di interesse.

| Contenuto  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Articolo 8 | <p><b>Quarantena</b><br/><u>Rifinanziamento</u></p> <p>Fino al 31 dicembre 2021 il periodo trascorso in quarantena con sorveglianza attiva o in permanenza domiciliare fiduciaria dai lavoratori dipendenti del settore privato è equiparato a malattia ai fini del trattamento economico previsto dalla normativa di riferimento e non è computabile ai fini del periodo di comporto.</p> <p>Gli oneri a carico Inps vengono rifinanziati dallo Stato anche per il 2021, nel limite massimo di spesa di 976,7 milioni di euro, con priorità agli eventi cronologicamente anteriori.</p> <p>Il finanziamento è destinato anche alle tutele per i lavoratori fragili con assenze equiparate al ricovero ospedaliero.</p> <p><u>Rimborso una tantum</u></p> <p>Dal 31 gennaio 2020 al 31 dicembre 2021, i datori di lavoro del settore privato con obbligo previdenziale presso le Gestioni Inps, esclusi i datori di lavoro domestico, hanno diritto a un rimborso forfettario, anziché totale, per gli oneri sostenuti ai sensi dell'articolo 26, D.L. 18/2020, relativi ai propri lavoratori dipendenti non aventi diritto all'indennità di malattia Inps. Per ciascun anno solare, il rimborso è riconosciuto dall'Inps al datore di lavoro <i>una tantum</i>, con un importo pari a 600 euro per ogni singolo lavoratore, ed è previsto solo nei casi in cui la prestazione lavorativa, durante l'evento, non possa essere svolta in modalità agile. Per il rimborso il datore di lavoro dovrà presentare apposita domanda telematica corredata da dichiarazione attestante i periodi riferiti alle tutele da trasmettere nelle modalità ed entro i termini che saranno indicati dall'Inps. Il beneficio è riconosciuto nel limite massimo di spesa complessivo pari a 188,3 milioni di euro per l'anno 2021, dando priorità agli eventi cronologicamente anteriori.</p> |
| Articolo 9 | <p><b>Congedi parentali Covid-19</b></p> <p>Fino al 31 dicembre 2021, il lavoratore dipendente genitore di figlio convivente minore di 14 anni, alternativamente all'altro genitore, può astenersi dal lavoro per un periodo corrispondente in tutto o in parte alla durata:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- della sospensione dell'attività didattica o educativa in presenza del figlio;</li><li>- dell'infezione da SARS-CoV-2 del figlio;</li><li>- della quarantena del figlio a seguito di contatto, ovunque avvenuto.</li></ul> <p>Il beneficio è riconosciuto, altresì, ai genitori di figli con disabilità in situazione di gravità accertata, a prescindere dall'età del figlio, per la durata dell'infezione da SARS-CoV-2 del figlio, per la durata della quarantena del figlio ovvero nel caso in cui sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica o educativa in presenza o il figlio frequenti centri diurni a carattere assistenziale dei quali sia stata disposta la chiusura.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             | <p>Il congedo può essere fruito in forma giornaliera o oraria.<br/>Per i periodi di astensione è riconosciuta, nel limite di spesa di 28,7 milioni di euro per l'anno 2021, un'indennità pari al 50% della retribuzione.<br/>I suddetti periodi sono coperti da contribuzione figurativa.<br/>In caso di figli di età compresa fra 14 e 16 anni, uno dei genitori, alternativamente all'altro, ha diritto di astenersi dal lavoro senza corresponsione di retribuzione o indennità né riconoscimento di contribuzione figurativa, con divieto di licenziamento e diritto alla conservazione del posto di lavoro.</p> <p><u>Conversione congedo parentale ordinario</u><br/>Gli eventuali periodi di congedo parentale ordinari fruiti dai genitori a decorrere dall'inizio dell'anno scolastico 2021/2022 fino al 22 ottobre 2021, durante i periodi di sospensione dell'attività didattica o educativa in presenza del figlio ovvero di sospensione delle attività dei centri diurni a carattere assistenziale dei quali sia stata disposta la chiusura, di durata dell'infezione da SARS-CoV-2 del figlio, di durata della quarantena del figlio, possono essere convertiti a domanda nel congedo in parola, con diritto all'indennità e non sono computati né indennizzati a titolo di congedo parentale.</p> <p><u>Alternatività fra genitori</u><br/>Per i giorni in cui un genitore fruisce del congedo oppure non svolge alcuna attività lavorativa o è sospeso dal lavoro, l'altro genitore non può fruire del medesimo congedo, salvo che sia genitore anche di altri figli minori di anni 14 avuti da altri soggetti che non stiano fruendo di alcuna delle stesse misure.</p> <p><u>Lavoratori iscritti alla Gestione separata e lavoratori autonomi</u><br/>I genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata hanno diritto, fino al 31 dicembre 2021, a uno specifico congedo per i figli conviventi minori di 14 anni, in alternativa fra loro, per il quale è riconosciuta un'indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50% di 1/365 del reddito, individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità.<br/>La medesima indennità è estesa ai genitori lavoratori autonomi iscritti all'Inps ed è commisurata, per ciascuna giornata indennizzabile, al 50% della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto.</p> |
| Articolo 10 | <p><b>Integrazione salariale per i lavoratori di Alitalia in amministrazione straordinaria</b><br/>Il trattamento di integrazione salariale straordinaria può essere concesso ai lavoratori dipendenti di Alitalia Sai e Alitalia Cityliner in amministrazione straordinaria per una durata complessiva di 12 mesi. Il predetto trattamento può proseguire anche successivamente alla conclusione dell'attività del commissario e, in ogni caso, non oltre il 31 dicembre 2022. La proroga dei trattamenti è riconosciuta nel limite di 63,5 milioni di euro per l'anno 2022.<br/>Il Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale è, pertanto, incrementato di 212,2 milioni di euro per l'anno 2022, per l'integrazione dei trattamenti di integrazione salariale straordinaria.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Articolo 11 | <p><b>Proroga ammortizzatori Covid: assegno ordinario e Cigd</b><br/>I datori di lavoro privati con diritto all'assegno ordinario e alla Cigd, che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19, possono presentare, per i lavoratori in forza al 22 ottobre 2021, domanda di trattamenti Covid per una durata massima di 13 settimane nel periodo tra il 1° ottobre e il 31 dicembre 2021. Per tali trattamenti non è dovuto alcun contributo addizionale.<br/>I trattamenti sono concessi nel limite massimo di spesa pari a 657,9 milioni di euro per l'anno 2021, ripartito in 304,3 milioni di euro per i trattamenti di assegno ordinario e in 353,6 milioni di euro per i trattamenti di Cigd.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

|                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                          | <p>Tale ulteriore periodo è concesso ai datori di lavoro ai quali sia stato già interamente autorizzato il periodo di 28 settimane previsto dal D.L. 41/2021, decorso il periodo autorizzato. Le domande devono essere inoltrate all'Inps, a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. In fase di prima applicazione, il termine di decadenza è fissato entro la fine del mese di novembre 2021.</p> <p>In caso di pagamento diretto, ferma restando la possibilità di ricorrere all'anticipazione ex articolo 22-<i>quater</i>, comma 4, D.L. 18/2020, il datore di lavoro è tenuto a inviare all'Inps tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale entro la fine del mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, oppure, se posteriore, entro il termine di 30 giorni dall'adozione del provvedimento di concessione. In sede di prima applicazione, i termini sono spostati al trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del decreto (21 novembre 2021), se posteriore.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Articolo 11              | <p><b>Proroga ammortizzatori Covid settore tessile</b></p> <p>I datori di lavoro delle industrie tessili, delle confezioni di articoli di abbigliamento e di articoli in pelle e pelliccia, e delle fabbricazioni di articoli in pelle e simili, identificati, secondo la classificazione delle attività economiche ATECO 2007 con i codici 13, 14 e 15, che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19, possono presentare, per i lavoratori in forza al 22 ottobre 2021, domanda di trattamento ordinario di integrazione salariale Covid per una durata massima di 9 settimane nel periodo tra il 1° ottobre e il 31 dicembre 2021.</p> <p>Per tali trattamenti non è dovuto alcun contributo addizionale.</p> <p>I trattamenti sono concessi nel limite massimo di spesa pari a 140,5 milioni di euro per l'anno 2021.</p> <p>Tale ulteriore periodo è concesso ai datori di lavoro ai quali sia stato già interamente autorizzato il periodo di 17 settimane previsto dal D.L. 73/2021</p> <p>Le domande devono essere inoltrate all'Inps, a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. In fase di prima applicazione, il termine di decadenza è fissato entro la fine del mese di novembre 2021.</p> <p>In caso di pagamento diretto, ferma restando la possibilità di richiedere l'anticipazione, il datore di lavoro è tenuto a inviare all'Inps tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale entro la fine del mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, oppure, se posteriore, entro il termine di 30 giorni dall'adozione del provvedimento di concessione. In sede di prima applicazione, i termini sono spostati al trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del decreto (21 novembre), se posteriore.</p> |
| Articolo 11, comma 6     | <p><b>Proroga ammortizzatori Covid: fondi di solidarietà bilaterale alternativi</b></p> <p>I fondi di solidarietà bilaterale alternativi garantiranno l'erogazione dell'assegno ordinario Covid con le medesime modalità prima indicate e nei limiti delle risorse stanziare. A tal fine, sono rideterminate le risorse previste dal D.L. Sostegni.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Articolo 11, commi 7 e 8 | <p><b>Blocco licenziamenti</b></p> <p>Ai datori di lavoro che presentano domanda di integrazione salariale Covid-19 ai sensi del decreto, resta precluso, per la durata della fruizione del trattamento di integrazione salariale, l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo e il recesso per giustificato motivo oggettivo, e sono sospese le procedure in corso ex articolo 7, L. 604/1966.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

|                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                            | <p>Rimangono possibili i licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa oppure dalla cessazione definitiva dell'attività di 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 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, con diritto alla NASpI. Sono, altresì, 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. Nel caso in cui l'esercizio provvisorio sia disposto per uno specifico ramo dell'azienda, sono esclusi dal divieto i licenziamenti riguardanti i settori non compresi nello stesso.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Articolo 11, comma 15      | <p><b>Somministrazione di lavoro</b><br/>È stabilizzata la previsione dell'articolo 31, comma 1, D.Lgs. 81/2015, che consente l'impegno in somministrazione a tempo determinato per oltre 24 mesi di lavoratori assunti a tempo indeterminato dall'agenzia.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Articolo 11, commi 16 e 17 | <p><b>Aree di crisi industriale complessa Sicilia</b><br/>Ai lavoratori che abbiano cessato di percepire la NASpI nel 2020 e che abbiano presentato nel 2020 richiesta per l'indennità pari al trattamento di mobilità comprensiva dell'indennità figurativa, la stessa può essere concessa in continuità fino al 31 dicembre 2021, nei limiti delle risorse stanziare.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Articolo 13                | <p><b>Salute e sicurezza nei luoghi di lavoro</b><br/><u>Sistema informativo nazionale</u><br/>Gli organi di vigilanza alimenteranno apposita sezione dedicata alle sanzioni irrogate in vigilanza sulla salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.</p> <p><u>Vigilanza</u><br/>Anche l'INL vigilerà sull'applicazione della legislazione in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.</p> <p><u>Sospensione dell'attività</u><br/>Viene sostituito l'articolo 14, D.Lgs. 81/2008 (T.U. sicurezza).<br/>La sospensione per lavoro irregolare scatta a fronte del riscontro, da parte degli ispettori del lavoro, che almeno il 10% (anziché 20%) dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro risulti occupato, al momento dell'accesso ispettivo, senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro. Rimane il divieto di adottare il provvedimento di sospensione per lavoro irregolare quando il lavoratore trovato irregolare sia l'unico occupato dall'impresa.<br/>A prescindere dal settore di intervento, e senza più alcun vincolo di reiterazione, qualora in sede ispettiva si accertino gravi violazioni in materia di tutela della salute e della sicurezza del lavoro di cui al nuovo Allegato I al decreto, l'attività sarà sospesa. Il nuovo Allegato I al D.Lgs. 81/2008 elenca violazioni che espongono:<br/>- a rischi di carattere generale: mancata elaborazione del DVR, mancata elaborazione del Piano di emergenza ed evacuazione, mancata formazione e addestramento, mancata costituzione del servizio di prevenzione e protezione e nomina del relativo responsabile e mancata elaborazione Piano operativo di sicurezza (Pos), omessa vigilanza in ordine alla rimozione o modifica dei dispositivi di sicurezza o di segnalazione o di controllo;<br/>- al rischio di caduta dall'alto: mancata fornitura del DPI contro le cadute dall'alto e mancanza di protezioni verso il vuoto;<br/>- al rischio di seppellimento: mancata applicazione delle armature di sostegno, fatte salve le prescrizioni desumibili dalla relazione tecnica di consistenza del terreno;</p> |

- al rischio di elettrocuzione: lavori in prossimità di linee elettriche in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi; presenza di conduttori nudi in tensione in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi; mancanza protezione contro i contatti diretti e indiretti (impianto di terra, interruttore magnetotermico, interruttore differenziale).

Rispetto all'elenco contenuto nel precedente Allegato I scompare il riferimento al rischio amianto, mentre viene inserita la mancata vigilanza alla rimozione o alla modifica dei dispositivi di sicurezza, di segnalazione o di controllo.

La sospensione per ragioni di sicurezza è adottata in relazione alla parte dell'attività imprenditoriale interessata dalle violazioni o alle attività svolte dai lavoratori privi di formazione e addestramento o del DPI contro le cadute dall'alto.

Congiuntamente al provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale, l'INL potrà imporre specifiche misure atte a far cessare il pericolo per la sicurezza o per la salute dei lavoratori durante il lavoro.

L'INL adotta il provvedimento di sospensione immediatamente, in sede di accertamento, o su segnalazione di altre Amministrazioni, entro 7 giorni dal ricevimento del relativo verbale.

È previsto il differimento degli effetti sospensivi alle ore 12 del primo giorno lavorativo successivo ovvero dal momento della cessazione dell'attività lavorativa in corso che non sia possibile interrompere; la decorrenza degli effetti sospensivi deve essere comunque immediata se si riscontrano situazioni di pericolo imminente o di grave rischio per la salute dei lavoratori o dei terzi o per la pubblica incolumità.

Per le violazioni in materia di prevenzione incendi, la competenza esclusiva è del Comando provinciale dei vigili del fuoco territorialmente competente.

Nell'ambito di accertamenti in materia di tutela della salute e della sicurezza del lavoro, il potere di sospensione è confermato anche in capo ai servizi ispettivi delle Asl e precisamente ai Servizi per la prevenzione e la sicurezza negli ambienti di lavoro (Spsal) dei Dipartimenti di prevenzione delle Asl (comunque denominati).

L'organo di vigilanza che ha adottato il provvedimento può revocarlo, su istanza dell'imprenditore sospeso, se sussistono le seguenti condizioni:

- regolarizzazione dei lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria, anche sotto il profilo degli adempimenti in materia di salute e sicurezza;
- accertamento del ripristino delle regolari condizioni di lavoro nelle ipotesi di violazioni della disciplina in materia di tutela della salute e della sicurezza sul lavoro;
- rimozione delle conseguenze pericolose delle gravi violazioni di sicurezza di cui all'Allegato I.

Si conferma l'ulteriore obbligo del pagamento di una somma aggiuntiva per ottenere la revoca e riprendere lo svolgimento delle attività sospese:

- pari a 2.500 euro fino a 5 lavoratori irregolari o a 5.000 euro, se sono impiegati più di 5 lavoratori irregolari (in precedenza era pari a 2.000 euro, a prescindere dal numero dei lavoratori), nelle ipotesi di sospensione per lavoro irregolare;

- variabile a seconda delle violazioni riscontrate secondo quanto indicato nell'Allegato I, D.Lgs. 81/2008, con riferimento a ciascuna fattispecie di illecito prevista in 3 soglie: 3.000, 2.500 oppure 300 euro per ciascun lavoratore interessato (in precedenza era pari a euro 3.200, a prescindere dal tipo di violazione accertata) nelle ipotesi di sospensione in materia di salute e sicurezza.

Le somme aggiuntive sono raddoppiate se, nei 5 anni precedenti all'adozione del provvedimento, la stessa impresa è stata destinataria di un provvedimento di sospensione.

Rimane la possibilità di ottenere, su istanza di parte, la revoca della sospensione senza versare subito l'intera somma prevista, pagando immediatamente il 20% della somma aggiuntiva dovuta e l'importo residuo, con una maggiorazione del 5%, entro i 6 mesi successivi alla presentazione dell'istanza di revoca: in caso di omesso o di parziale versamento dell'importo residuo nel termine fissato, il provvedimento di revoca costituisce titolo esecutivo per la riscossione dell'importo non versato.

Il ricorso amministrativo è possibile esclusivamente nei confronti dei provvedimenti di sospensione per lavoro irregolare, mentre viene escluso il contenzioso amministrativo per la sospensione in materia di sicurezza sul lavoro.

Nei confronti dei provvedimenti di sospensione adottati dall'ITL per l'impiego di lavoratori senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro è ammesso ricorso, entro 30 giorni, all'Ispettorato interregionale del lavoro territorialmente competente, il quale si pronuncia nel termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso. Decorso inutilmente il termine di 30 giorni per la decisione, il ricorso si intende accolto.

#### Quadro sanzionatorio

È fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali, civili e amministrative vigenti.

Chi non ottemperi al provvedimento di sospensione è punito:

- con l'arresto fino a 6 mesi nelle ipotesi di sospensione per le violazioni in materia di tutela della salute e della sicurezza sul lavoro;
- con l'arresto da 3 a 6 mesi o con l'ammenda da 2.500 a 6.400 euro nelle ipotesi di sospensione per lavoro irregolare.

Per tutto il periodo di sospensione è fatto divieto all'impresa di contrattare con la P.A.. A questo fine, il provvedimento di sospensione deve essere comunicato all'Autorità nazionale anticorruzione (Anac) e al Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili, per gli aspetti di rispettiva competenza.

#### **Riferimenti normativi**

D.L. 146/2021

## Ampliamento delle attività con obbligo di assicurazione al Fpls

**N**ella circolare n. 155/2021 l'Inps illustra le novità normative introdotte dall'articolo 66, D.L. Sostegni-bis (D.L. 73/2021), in materia di obblighi assicurativi derivanti dallo svolgimento di attività di insegnamento o di formazione svolte in enti accreditati presso le Amministrazioni pubbliche o da queste organizzate, nonché di attività remunerate di carattere promozionale di spettacoli dal vivo, cinematografici, televisivi o del settore audiovisivo, nonché di altri eventi organizzati o promossi da soggetti pubblici o privati che non hanno come scopo istituzionale o sociale l'organizzazione e la diffusione di spettacoli o di attività educative collegate allo spettacolo.

### Introduzione

Le disposizioni si applicano a decorrere dal 1° luglio 2021, ma gli adempimenti Inps di regolarizzazione (denunce di variazione, etc.) relativi ai periodi con decorrenza 1° luglio 2021 potranno essere effettuati entro il terzo mese successivo a quello di pubblicazione della circolare, quindi entro il 31 gennaio 2022, senza l'aggravio di oneri accessori.

La norma ha introdotto 2 nuove fattispecie che comportano l'obbligo assicurativo verso il Fondo pensione lavoratori dello spettacolo (Fpls) e per le quali:

- sono esclusi gli adempimenti relativi al certificato di agibilità di cui all'articolo 6, D.Lgs. 708/1947;
- la platea di riferimento è individuata in relazione all'appartenenza del lavoratore a una delle categorie professionali di cui all'articolo 3, comma 1, D.Lgs. 708/1947;
- sono rilevanti gli ulteriori profili riguardanti le specifiche attività svolte fuori dall'ambito dello spettacolo e, con particolare riferimento alla prima ipotesi, la tipologia dell'utilizzatore nei confronti del quale tale attività è esercitata.

In generale, l'obbligo contributivo nei confronti della Gestione per i lavoratori dello spettacolo sorge in tutti i casi in cui un soggetto appartenente alle categorie professionali indicate svolga attività di spettacolo, intesa come manifestazione a carattere artistico, ricreativo o culturale (ovvero ogni attività volta alla formazione di un prodotto con funzione culturale o di divertimento) indirizzata a un pubblico presente o virtuale e la cui fruizione può avvenire dal vivo (concerto, spettacolo in piazza, spettacolo teatrale, etc.) ovvero a distanza di tempo e di luogo, mediante la riproduzione di un supporto a tale fine predisposto (registrazioni fonografiche, radiotelevisive, cinematografiche, etc.), anche se per soggetti datoriali che non esercitano professionalmente o istituzionalmente tale attività.

Ciò premesso, e fermo il necessario presupposto dell'appartenenza del lavoratore a una delle categorie professionali elencate all'articolo 3 citato, con le disposizioni introdotte dal Decreto Sostegni-bis, l'obbligo contributivo sorge in relazione ai soggetti già iscritti al Fpls ogni qualvolta questi svolgano una delle specifiche attività (diverse da quelle tipiche del settore dello spettacolo), individuate dall'articolo 2, comma 2-bis, lettere a) e b), D.Lgs. 182/1997, introdotto appunto dal Decreto Sostegni-bis.

Al pari di quanto previsto per la generalità dei lavoratori dello spettacolo, sono comunque dovute dai lavoratori autonomi e subordinati interessati dalle disposizioni in esame le contribuzioni "minori" previste dalla normativa vigente.

### **Attività retribuite di insegnamento/formazione (articolo 2, comma 2-bis, lettera a), D.Lgs. 182/1997)**

È previsto l'obbligo assicurativo per tutti i soggetti che, in quanto appartenenti a una delle categorie professionali elencate all'articolo 3 citato, risultino già iscritti, svolgano attività di insegnamento o di formazione retribuite nei confronti di Pubbliche Amministrazioni o enti accreditati presso di esse.

Per attività retribuite di formazione si devono intendere sia quelle di formazione impartita dalle predette figure professionali, sia quelle di formazione ricevuta laddove il lavoratore percepisca una qualche forma di retribuzione.

L'obbligo contributivo insorge, dunque, con esclusivo riferimento a quei soggetti che, in qualità di lavoratori dello spettacolo, svolgano un'ulteriore attività di insegnamento/formazione riconducibile in senso lato alla propria categoria professionale preventivamente individuata: ciò vale sempre per le qualifiche professionali "ontologicamente" appartenenti al settore dello spettacolo, come gli attori e i ballerini, anche laddove non sussista una perfetta coincidenza con la qualifica rivestita; diversamente, nel caso di lavoratori appartenenti alle categorie "generiche" quali truccatori, maestranze e tecnici, per i quali l'iscrizione al Fpls deriva dallo svolgimento di prestazioni direttamente connesse con la realizzazione e la produzione di spettacolo, l'obbligo insorge ogni qualvolta essi siano chiamati a svolgere attività di insegnamento/formazione corrispondente alla qualifica professionale rivestita in ragione dell'attinenza dell'attività all'ambito dello spettacolo.

Ulteriore elemento necessario è che le attività siano svolte nei confronti di soggetti determinati, quali le P.A. o enti accreditati presso le medesime. Fra i soggetti individuati dalla norma rientrano tutte le scuole e istituzioni formative di rilevanza nazionale che operano nei settori audiovisivo e cinema, teatro, musica, danza e letteratura di competenza del Ministero della cultura che rilasciano titoli di studio equipollenti rispetto alla laurea, alla laurea magistrale e al diploma di specializzazione. Per le attività afferenti a discipline artistiche/tecniche rese per conto di P.A. operanti in ambito scolastico/universitario (ad esempio, scuole di ogni ordine e grado: primarie, secondarie, scuole dell'infanzia statali o comunali; istituzioni universitarie, etc.), l'obbligo si configura solo a fronte di incarichi individuali con contratti di lavoro autonomo a esperti di particolare e comprovata specializzazione, anche universitaria, sempreché ne ricorrano i presupposti di legittimità: laddove l'attività di insegnamento sia prestata da soggetto assunto con contratto di lavoro subordinato da una P.A. operante in ambito scolastico/universitario, la gestione previdenziale di competenza resta quella ex Inpdap. Con riferimento alle Università non statali legalmente riconosciute, resta ferma l'assicurazione alla Gestione previdenziale ex Inpdap nei soli casi in cui specifiche norme statutarie l'abbiano prevista in relazione al personale che svolge attività di insegnamento (professori universitari, ricercatori). In tutti gli altri casi, laddove ricorrano i presupposti fondanti l'obbligo assicurativo al Fpls, la Gestione previdenziale di riferimento sarà quella dello spettacolo.

## **Attività remunerate di carattere promozionale (articolo 2, comma 2-bis, lettera b), D.Lgs. 182/1997)**

Se in un evento o iniziativa promozionale un soggetto svolge mansioni riferibili a una delle figure tabellate, sussiste già l'ordinario obbligo contributivo, a prescindere dal settore in cui opera l'impresa e dall'ambito in cui la prestazione viene svolta, pertanto la disposizione deve intendersi riferita a tutte le attività promozionali non già assoggettabili a contribuzione. Si prescinde dai tratti distintivi del datore di lavoro e/o dal suo scopo istituzionale, così come dalla natura giuridica pubblica o privata dell'azienda. L'ambito oggettivo di riferimento della nuova disposizione è da individuare, pertanto, in tutte le attività promozionali remunerate rese dalle figure di cui all'articolo 3 citato, ulteriori e diverse da quelle riconducibili allo spettacolo o a prestazioni di contenuto artistico/tecnico proprie della categoria professionale di appartenenza (ad esempio, recitazione per gli attori, danza per i ballerini), per le quali l'obbligo assicurativo già sussiste.

La fattispecie si configura in ragione della mera partecipazione del lavoratore già iscritto al Fpls a un qualsiasi evento di carattere promozionale, senza che abbia rilevanza lo svolgimento in concreto delle attività/mansioni di contenuto artistico/tecnico proprie della categoria professionale di appartenenza. Per tali motivi, sono elementi essenziali ai fini della integrazione della fattispecie:

- l'essere un lavoratore dello spettacolo iscritto al Fpls;
- partecipare all'evento o comunque svolgere un'attività finalizzata alla promozione dello spettacolo o di altri eventi in virtù della propria qualificazione come artista o tecnico, anche quando tale attività venga svolta in contesti diversi da quelli propri dello spettacolo, anche senza ne-

cessariamente esibirsi, ma semplicemente presenziando.

Qualsiasi utilizzatore/committente pubblico/privato, anche al di fuori delle attività promozionali riconducibili alla realizzazione di uno spettacolo, è tenuto ad assolvere all'obbligo contributivo ogni qualvolta ingaggi il lavoratore già assicurato al Fpls, in ragione della sua specifica qualità artistica o tecnica, per lo svolgimento di una qualsiasi attività remunerata avente carattere promozionale, anche di mera partecipazione. Per contro, restano escluse le figure "generiche", per le quali è previsto che l'obbligo contributivo si configuri solo qualora l'attività sia direttamente connessa con la realizzazione e la produzione di spettacolo.

## Istruzioni operative

Laddove ricorrano le nuove fattispecie introdotte, i datori di lavoro/committenti sono tenuti a trasmettere le dichiarazioni retributive e contributive relative alle attività secondo le modalità previste per la generalità dei lavoratori iscritti al Fpls (Inps, circolare n. 154/2014 e messaggio n. 5327/2015). In particolare, a seconda della fattispecie che ricorrerà, il datore di lavoro/committente sarà tenuto a compilare l'elemento <CodiceQualifica> della sezione <DatiParticolari> del flusso UniEmens, utilizzando uno dei seguenti codici:

- 901 per le attività di insegnamento/formazione lavoratori con qualifica professionale prevalente di cui al raggruppamento a) del D.M. 15 marzo 2005;
- 902 per le attività di insegnamento/formazione lavoratori con qualifica professionale prevalente di cui al raggruppamento b) del D.M. 15 marzo 2005;
- 903 per le attività promozionali rese da lavoratori con qualifica professionale prevalente di cui al raggruppamento a) del D.M. 15 marzo 2005;
- 904 per le attività promozionali rese da lavoratori con qualifica professionale prevalente di cui al raggruppamento b) del D.M. 15 marzo 2005.

I flussi che espongono i nuovi <CodiciQualifica> potranno essere inviati a partire dal 1° novembre 2021, avendo cura di specificare nei rispettivi elementi la natura del rapporto di lavoro in virtù del quale viene prestata l'attività di insegnamento/formazione e, nei casi di rapporto di lavoro subordinato, se il medesimo rapporto è a tempo determinato ovvero a tempo indeterminato, così da consentire la corretta determinazione delle annualità assicurative ai fini pensionistici. Si ricorda, infatti, che, ai soli fini del diritto alla prestazione pensionistica, il requisito di un'annualità assicurativa viene conseguito, a seconda della tipologia di figura professionale e della durata (tempo determinato o tempo indeterminato) del rapporto di lavoro. Il D.M. 15 marzo 2005, in particolare, ha ridefinito, in relazione ai soggetti assicurati obbligatoriamente al Fpls, i 3 gruppi (A, B o C) delle categorie che individuano un diverso numero di giornate lavorative per il soddisfacimento del requisito dell'annualità assicurativa. I lavoratori a termine soddisfano tale requisito con 120 contributi (90 dal 1° luglio 2021) ovvero 260 contributi giornalieri, a seconda che appartengano a qualifiche professionali di cui al raggruppamento a) ovvero b). I lavoratori con rapporti di lavoro a tempo indeterminato sono stati inseriti nel raggruppamento c).

Con specifico riferimento alla classificazione ai fini previdenziali, si ricorda che è avvenuta già da tempo l'estensione, ai datori di lavoro che impiegano lavoratori dello spettacolo, delle procedure di iscrizione e dei sistemi di autenticazione in uso presso le aziende con dipendenti (circolare n. 154/2014). Con specifico riferimento alle P.A., è previsto, invece, un apposito codice statistico contributivo 1.18.10 (circolare Inps n. 98/2019) atto a identificare in maniera puntuale i soggetti datoriali pubblici che si avvalgano di prestazioni di soggetti iscritti al Fpls.

Come anticipato, è prevista l'esclusione degli adempimenti relativi al certificato di agibilità laddove l'obbligo assicurativo al Fpls ricorra in virtù delle attività di insegnamento/formazione ovvero delle attività promozionali.

## Riferimenti normativi

INPS, circolare n. 155/2021

## Tfr: coefficiente di settembre 2021

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a settembre 2021 è risultato pari a 104,5: a settembre 2021 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2020 è risultata pari a 2,150538

| Decorrenza            | Periodo                   | Indice ISTAT | Aumento rispetto al 2020 | Tasso mensile | 75% Differenza 2020 | Rivalutazione |
|-----------------------|---------------------------|--------------|--------------------------|---------------|---------------------|---------------|
| <b>Gennaio 2021</b>   | 15 gennaio - 14 febbraio  | 102,9        | 0,586510                 | 0,125         | 0,439883            | 0,564883      |
| <b>Febbraio 2021</b>  | 15 febbraio - 14 marzo    | 103,0        | 0,684262                 | 0,140         | 0,513196            | 0,763196      |
| <b>Marzo 2021</b>     | 15 marzo - 14 aprile      | 103,3        | 0,977517                 | 0,375         | 0,733138            | 1,108138      |
| <b>Aprile 2021</b>    | 15 aprile - 14 maggio     | 103,7        | 1,368524                 | 0,500         | 1,026393            | 1,526393      |
| <b>Maggio 2021</b>    | 15 maggio - 14 giugno     | 103,6        | 1,270772                 | 0,625         | 0,953079            | 1,578079      |
| <b>Giugno 2021</b>    | 15 giugno - 14 luglio     | 103,8        | 1,466276                 | 0,750         | 1,099707            | 1,849707      |
| <b>Luglio 2021</b>    | 15 luglio - 14 agosto     | 104,2        | 1,857283                 | 0,875         | 1,392962            | 2,267962      |
| <b>Agosto 2021</b>    | 15 agosto - 14 settembre  | 104,7        | 2,346041                 | 1,000         | 1,759531            | 2,759531      |
| <b>Settembre 2021</b> | 15 settembre - 14 ottobre | 104,5        | 2,150538                 | 1,125         | 1,612903            | 2,737903      |

## Equo canone di settembre 2021

**L'**inflazione del mese di settembre 2021 è stata pari a 2,6%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 1,95% (unovirgolanoventacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2021 rispetto a settembre 2020 è risultata pari a 2,6% (duevirgolasei). 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 1,95% (unovirgolanoventacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2021 rispetto a settembre 2019 risulta pari a 2,0% (duevirgolazero). Il 75% risulta pari a 1,5% (unovirgolacinque).

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

## Lo stato dell'arte in tema di recesso parziale del socio di Srl

**I**l presente contributo intende riportare lo stato dell'arte in tema di recesso parziale del socio di una Srl, analizzando non solo le tesi che, in assenza di una norma statutaria che preveda espressamente tale diritto, ne sostengono o ne negano l'ammissibilità *tout court*, ma avendo anche riguardo alla prassi del mercato e all'autonomia privata che, dalla Riforma del 2003, sempre più spingono a una conformazione "sartoriale" degli statuti societari (i quali necessitano, per la loro corretta comprensione e applicazione, di un'interpretazione unitaria dell'intero complesso statutario).

### Il recesso parziale nelle società di capitali: tra divieti e silenzi normativi

Il nostro Legislatore ha concepito il recesso quale diritto fondamentale di ciascun socio e, in particolare, del socio di minoranza: "esso altro non è che un'espressione del diritto alla liquidazione della quota, di cui all'articolo 2350, cod. civ., dato che ne rappresenta una sorta di anticipazione. Sotto il profilo prettamente definitorio il diritto di recesso consiste nel diritto spettante al socio dissenziente di "uscire" (componente amministrativa del diritto di recesso) dalla società, ottenendo la liquidazione (componente economico-patrimoniale del diritto di recesso) della propria quota, allorché la maggioranza dei soci adotti alcune modifiche statutarie di particolare gravità, tutte riconducibili a un'alterazione profonda delle condizioni di rischio presenti al momento della sottoscrizione originaria del contratto di società. Tale diritto ha, al tempo stesso, un rilievo decisivo in un'ottica di continuazione dell'impresa, consentendo alla maggioranza di adeguare la struttura societaria alle mutevoli esigenze prospettate dal mercato"<sup>1</sup>.

Ebbene, quanto all'ammissibilità (o all'inammissibilità) di un eventuale esercizio parziale di tale diritto, l'articolo 2437, comma 1, cod. civ. ammette espressamente il recesso parziale in tema di Spa, quale prototipo di tutte le società di capitali, al contrario, tale esercizio parziale è espressamente vietato per le società cooperative (ex articolo 2532, comma 1, cod. civ.) e per le società soggette ad attività di direzione e coordinamento nel caso previsto dall'articolo 2497-quater, comma 1, lettera b), cod. civ..

In tema di Srl, la norma di riferimento per la disciplina del recesso è l'articolo 2473, cod. civ.. Tuttavia, questa disposizione non prende espressamente posizione sul punto, lasciando ampio spazio all'autonomia statutaria nel determinare "quando il socio può recedere dalla società e le relative modalità".

Pertanto, ci si chiede se, nelle Srl, sia possibile ipotizzare un recesso parziale "di default", rinviando alla norma espressa in tema di Spa, non avendo il Legislatore vietato espressamente tale diritto, e se, in caso negativo, possa ritenersi valida una clausola statutaria che riconosca esplicitamente tale facoltà al socio recedente. Può quindi il socio, in presenza di eventi legittimanti il recesso, decidere soltanto di ridurre l'entità del suo investimento, anziché disinvestire completamente?

Con riferimento alla prima questione, la dottrina prevalente<sup>2</sup> si è orientata in senso negativo fin dall'entrata in vigore della Riforma Societaria del 2003.

Gli argomenti contrari all'ammissibilità del recesso parziale *tout court* sono tratti, in primo luogo,

<sup>1</sup> L. Salvatore, "Il "nuovo" diritto di recesso nelle società di capitali", in *Contratto e Impr.*, 2003, II, pag. 629 e ss..

<sup>2</sup> Contrari al recesso parziale F. Annunziata, "Commento sub art. 2473 cod. civ.", in *Commentario alla riforma del diritto delle società*, diretto da P. Marchetti, L. A. Bianchi, F. Ghezzi, M. Notari, Milano, 2008, pag. 498 e ss.; F. Chiappetta, "Nuova disciplina del recesso di società di capitali: profili interpretativi e applicativi", in *Riv. soc.*, 2005, pag. 505 e ss. ("quantomeno in assenza di una specifica clausola statutaria"); F. Magliulo, "Il recesso e l'esclusione", in C. Caccavale, F. Magliulo, F. Maltoni, M. Tassinari, "La riforma della società a responsabilità limitata", in *Not. e nuovo dir. soc.* diretto da Laurini, 2004, pag. 225; L. Enriques, A. Sciolla, A. Vaudano, "Il recesso del socio di Srl: una mina vagante nella riforma", in *Giur. comm.*, 2004, I, pag. 765 e ss.; M. Tanzi, "Commento art. 2473", in G. Niccolini, A. Stagno D'Alcontres (a cura di), *Società di capitali. Commentario*, III, 2004, pag. 1540 e ss.; M. Stella Richter, "Diritto di recesso e autonomia statutaria", in *Riv. dir. comm.*, 2004, pag. 410 e ss. (ammettendo la possibilità di recesso parziale se prevista dallo statuto); M. Perrino, "La "rilevanza del socio" nella Srl: recesso, diritti particolari, esclusione", in *Giur. comm.*, 2003, I, pag. 820 e ss.; M. Rivolta, "Profilo della nuova disciplina della società a responsabilità limitata", in *Banca, borsa, tit. cred.*, 2003, I, pag. 695 e ss.; L. Salvatore, *op. cit.*; G. Zanarone, "Introduzione alla nuova società a responsabilità limitata", in *Riv. soc.*, 2003, pag. 79.

dal silenzio del Legislatore in tema di Srl sul punto, da contrapporre all'esplicita previsione di tale possibilità per le Spa.

Inoltre, la partecipazione di Srl è caratterizzata dall'essere unica e unitaria per ciascun socio anche nel caso di successivi acquisti (a differenza delle Spa dove il socio è titolare di diverse azioni e non di un unico e indiviso pacchetto di azioni), stante anche la centralità attribuita dalla Riforma alla persona del singolo socio per questo tipo di società di capitali<sup>3</sup>, piuttosto che all'investimento dallo stesso effettuato. Questi elementi, in particolare, imporrebbero al recedente la scelta "secca" tra conservazione del rapporto societario e la risoluzione unilaterale del contratto.

Per i sostenitori della opposta tesi<sup>4</sup>, invece, la mancanza di un'esplicita previsione normativa non consente di risolvere univocamente la questione, e, anzi, dall'assenza di un divieto espresso si dovrebbe, al contrario, far discendere la legittimità del recesso parziale, anche in assenza di una clausola statutaria che lo contempli espressamente.

Le disposizioni che espressamente vietano il recesso parziale (articolo 2532, cod. civ. in tema di società cooperative e l'articolo 2497-quater, comma 1, lettera b, cod. civ. in tema di società soggette ad attività di direzione e coordinamento) parrebbero volte a risolvere specifici problemi interni del tipo societario cui si riferiscono le norme e non sarebbero espressione di alcun divieto generale di recesso parziale:

*"- l'articolo 2532, cod. civ. in tema di cooperativa ha l'evidente funzione di neutralizzare, sul punto, il rinvio (articolo 2519, cod. civ.) alla disciplina della Spa, che invece il recesso parziale ammette (articolo 2437 cit.), e quindi risolve una questione interna al tipo società cooperativa e non esprime un principio generale;*

*- egualmente non può trarsi principio generale dall'articolo 2497-quater (lettera b). La disposizione vieta il recesso parziale del socio della società eterodiretta che ha esercitato azione di responsabilità ex articolo 2497, cod. civ. nei confronti della società o ente che esercita attività di direzione e coordinamento e ha ottenuto sentenza di condanna. Tale norma non implica di per sé che il recesso parziale sia, fuori da quest'ipotesi, sempre consentito al socio, indipendentemente dal tipo sociale e dalle regole organizzative della società eterodiretta"<sup>5</sup>.*

In tal senso, l'articolo 2437, cod. civ. non si porrebbe quale norma eccezionale del diritto societario. Ancora, l'indivisibilità della quota di Srl trovava espresso fondamento normativo nell'impianto del codice anteriore alla Riforma del 2003, dove l'articolo 2482, cod. civ. (rubricato, appunto, "Indivisibilità della quota"), fatta salva la contraria disposizione dell'atto costitutivo, ammetteva la divisibilità della quota soltanto nel caso di successione a causa di morte o di alienazione e non anche in ipotesi di altre vicende societarie, come il recesso del socio. Tale disposizione, tuttavia, è stata abrogata dalla Riforma Societaria e non è stato riproposto, negli stessi stringenti termini, un principio di normale indivisibilità della quota<sup>6</sup>.

Proprio la centralità del ruolo del socio nella Srl, anziché costituire un limite all'esercizio parziale del recesso, dovrebbe viceversa confermarne l'ammissibilità, in quanto contribuirebbe a risaltare ancor più l'importanza dell'impegno personale rispetto all'impegno finanziario. Si finirebbe così con il garantire al socio recedente la possibilità di "rimodulare" il proprio investimento a fronte di deter-

<sup>3</sup> Articolo 3, comma 1, lettera a), L. 366/2001 "La riforma della disciplina della società a responsabilità limitata è ispirata ai seguenti principi generali: ... a) prevedere un autonomo ed organico complesso di norme, anche suppletive, modellato sul principio della rilevanza centrale del socio e dei rapporti contrattuali tra i soci".

<sup>4</sup> Cfr. R. Rosapepe, "Appunti su alcuni aspetti della nuova disciplina della partecipazione sociale nella Srl," in Giur. comm., 2003, I, pag. 499 e ss.; E. A. Bononi, "Ammissibilità del recesso parziale del socio nella società a responsabilità limitata", in Soc. 2015, pag. 931 e ss.; M. S. Spolidoro, "Questioni in tema di recesso dalle società di capitali a margine di un libro recente", in Riv. Soc. 2012, pag. 403 e ss.; M. Maltoni, "Questioni in tema di recesso da S.R.L.", in Riv. Not. 2014, pag. 451 e ss.; P. Piscitello, "Recesso ed esclusione nella s.r.l.", in Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum G. F. Campobasso, Torino, 2007, pag. 724 e ss..

<sup>5</sup> Sul punto si veda Tribunale Torino, sez. spec. in materia di imprese, sentenza del 3 luglio 2017.

Per M. Ventoruzzo, "Recesso da società a responsabilità limitata e valutazione della partecipazione del socio recedente", in Nuova Giur. Civ., 2005, VI, pag. 20434 e ss.: "Da tale circostanza non discende tuttavia affatto... un argomento a favore della generale ammissibilità del recesso parziale. Semplicemente, la disposizione nega la facoltà di rimodulare liberamente la consistenza della propria partecipazione tramite recesso, anche qualora la disciplina del tipo di società eterodiretta consentirebbe tale facoltà: quindi, nel solo caso delle Spa. soggette a direzione e coordinamento".

<sup>6</sup> Vi sarebbero, al contrario, talune disposizioni che, in maniera esplicita, implicherebbero l'esistenza del principio di normale divisibilità della quota di Srl: l'articolo 2466, cod. civ. in tema di vendita della quota del socio moroso (da acquistarsi dagli altri soci in proporzione alla partecipazione posseduta da ciascuno) e l'articolo 2473, comma 4, cod. civ. laddove è consentito che il rimborso della quota del socio receduto possa essere effettuato mediante acquisto, sempre pro quota, da parte degli altri soci.

minati eventi senza doverlo costringere, in alternativa, a uscire, in via definitiva, dalla compagine societaria<sup>7</sup>.

## Il recesso parziale: ammissibile la clausola statutaria che lo consenta?

Alla questione in ordine all'ammissibilità del recesso parziale in caso di silenzio dell'atto costitutivo, stante l'orientamento dottrinario prevalente, sopra brevemente ricordato, è quindi preferibile fornire risposta negativa.

Secondo i fautori della tesi allo stato dominante, infatti, il recesso, in via di principio, non rappresenta che un'ipotesi di risoluzione del rapporto contrattuale ex articolo 1373, cod. civ., la quale, per le caratteristiche del tipo societario, non può che riguardare la posizione contrattuale del socio nella sua interezza<sup>8</sup>, così come analogamente avviene anche nella disciplina delle associazioni e in quella delle società di persone (tipo societario, quest'ultimo, al quale la Riforma del 2003 ha ritenuto di riavvicinare le Srl, distinguendole dalla "sorella maggiore" Spa)<sup>9</sup>.

È, tuttavia, importante precisare che, qualora si tratti di Srl pmi, ove le quali - a fronte di una specifica previsione statutaria recettiva di quanto disposto dall'articolo 26, comma 2, D.L. 179/2012<sup>10</sup> - abbiano effettivamente emesso "categorie di quote"<sup>11</sup> standardizzate, non vi è ragione per ritenere che non valgano le stesse considerazioni accolte dal Legislatore nelle società azionarie in merito all'ammissibilità di un recesso parziale con specifico riferimento alla quota riconducibile a una singola categoria, permanendo tuttavia immutato il problema ove ci si ponga "all'interno" della categoria<sup>12</sup>.

Occorre, quindi, analizzare la questione se una clausola statutaria possa legittimare il recesso parziale nelle Srl, o se l'autonomia contrattuale incontri un limite invalicabile "di sistema".

In questo caso, la soluzione più liberale si ritiene preferibile, sia che si tratti di una causa di recesso legale sia nel caso di recesso convenzionale.

In primo luogo, la stessa ampiezza e genericità della formulazione adottata dal Legislatore all'articolo 2473, cod. civ., che rimette completamente all'atto costitutivo (e, quindi, all'autonomia privata dei soci) la disciplina in ordine a "quando il socio può recedere dalla società e le relative modalità" di esercizio del diritto di recesso.

In secondo luogo, le argomentazioni basate sulla rilevanza personale della compagine sociale e sulla unitarietà della quota di Srl, devono cedere innanzi a una chiara volontà dei soci di consentire tale opzione (non espressamente vietata per il tipo Srl né per le società di persone), quale miglior risposta alle proprie mutate esigenze e interessi<sup>13</sup>. Anzi, proprio consentendo di rimanere comunque all'interno della società, sebbene in misura minore, si giunge a riconoscere la massima centralità alla persona del socio.

<sup>7</sup> Cfr. anche P. Reviglioni, "Il recesso nella società a responsabilità limitata", Milano, 2008, pag. 337 "il disinvestimento parziale può rappresentare, per il socio, la possibilità di reagire adeguatamente di fronte ad eventi lesivi della sua posizione mediante un'attenuazione del rilievo economico delle conseguenze pregiudizievoli e, nel contempo, la conservazione di tutti i diritti connessi allo status di socio".

<sup>8</sup> In tal senso, anche la posizione contrattuale del socio di Srl e, più in generale, di qualsiasi tipo societario deve dirsi caratterizzata da unitarietà e, pertanto, anche il recesso societario, analogamente al recesso contrattuale, costituisce un'ipotesi di risoluzione del rapporto che non può che avere ad oggetto la posizione contrattuale del socio nella sua totalità, dovendosi allora considerare il recesso parziale in tema di Spa un'esplicita deroga eccezionale.

<sup>9</sup> In senso contrario, si veda A. M. Minerva, A. Nironi Ferraroni, "Brevi cenni in tema di diritto di recesso parziale nelle Srl", in *ILcaso.it*, "Allo stesso modo non sarebbe, poi, condivisibile l'assunto secondo cui il recesso nell'ambito del diritto societario sia equiparabile a quello tipico della materia contrattuale. È stato sostenuto, in proposito, che gli interessi tutelati dall'ordinamento nelle 2 fattispecie sarebbero assai differenti e, in tal senso, sono stati portati a sostegno di tale conclusione sia la disciplina della nullità della società a responsabilità limitata una volta costituita (articolo 2463, terzo comma, c.c. che richiama l'articolo 2332, cod. civ.) - previsioni queste che recano una disciplina "lontana" e difforme rispetto a quella detta in ambito contrattuale (articolo 1418 e ss., cod. civ.) - sia la peculiare caratteristica del contratto di società il quale, diversamente che i contratti di scambio, si caratterizza per il fatto di avere quale fine principale il perseguimento di uno scopo economico comune attraverso la creazione di un soggetto giuridico connotato da struttura complessa e portatore di interessi sostanzialmente propri".

<sup>10</sup> Convertito con L. 221/2012.

<sup>11</sup> La facoltà di emettere "categorie di quote", originariamente riconosciuta alle sole Srl *start up* innovative, è stata estesa a tutte le Srl pmi in forza del D.L. 50/2017 (convertito con L. 96/2017), che ha novellato il D.L. 179/2012.

<sup>12</sup> Così, A. M. Minerva, A. Nironi Ferraroni, *Ult. op. cit.*. In tal senso, cfr. Comitato interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie, orientamento I.N.12 - (Legittimità del recesso riferito ad una sola delle quote di categoria detenute da un medesimo socio - 1° pubblicazione 9/18) "Poiché l'interesse al disinvestimento tutelato dalle norme che consentono il recesso può ricorrere in maniera diversificata per ciascuna categoria di quote create dalla società, in quanto legato ai profili di rischio e di redditività propri di ciascuna di esse, si deve ritenere che al verificarsi di una causa che legittimi il recesso lo stesso possa essere esercitato anche con riferimento ad una sola delle quote di categoria possedute dal medesimo socio, prescindendo dalla circostanza che l'atto costitutivo consenta o meno il recesso parziale".

<sup>13</sup> Cfr. M. Stella Richter, "Diritto di recesso e autonomia statutaria", in *Riv. dir. comm.*, 2004, pag. 410 e ss..

Inoltre, ritenere legittima e ammissibile una clausola statutaria che contempli il recesso parziale, non sembra contrastare con esigenze inderogabili legate alla tutela dei creditori e alla consistenza del patrimonio sociale: gli effetti patrimoniali conseguenti all'esercizio di tale facoltà, infatti, sarebbero più contenuti, rispetto all'ipotesi ordinaria di *exit* totale, nella quale è liquidata l'intera partecipazione sociale (evento che potrebbe comportare la riduzione del capitale sociale per l'intera quota detenuta dal socio receduto).

Se, da un lato, il recesso parziale, non ponendo l'alternativa tra conservazione dell'intera partecipazione e la perdita della qualità di socio, potrebbe condurre a un più frequente ricorso all'*exit* (parziale) rispetto al caso di recesso integrale; dall'altro lato, la possibilità di rimodulare la propria partecipazione ottenendo un rimborso solo parziale può ridurre, in alcuni casi, l'incidenza dell'esercizio del diritto sulla situazione economica dell'ente<sup>14</sup>.

Conclusivamente, in quanto migliorativa dei diritti del socio, non vi sono ragioni che ostino all'ammissibilità di una clausola statutaria che preveda la possibilità di recedere soltanto per parte della propria partecipazione (in presenza degli eventi legittimanti il recesso)<sup>15</sup>, sia quale diritto spettante in via generale a tutti i soci, sia quale diritto particolare spettante ex articolo 2468, comma 3, cod. civ. a uno o più particolari soci.

Non c'è dubbio comunque che, dato l'orientamento prevalente sopra analizzato, sia opportuna un'attenta riflessione in sede di confezione ovvero, ove opportuno, in sede di revisione dello statuto sociale. Solo la chiara ed evidente volontà dei soci, consacrata nei patti sociali, potrà infatti fugare ogni dubbio interpretativo e prevenire l'insorgere di conflitti avanti l'Autorità giudiziaria.

## **Nel silenzio dello statuto, un'interpretazione permissiva alla luce del sistema statutario**

Si è detto che l'orientamento prevalente è compatto nel ritenere inammissibile un diritto di recesso parziale, immanente nella disciplina delle Srl, pur nel silenzio del Legislatore e dell'atto costitutivo/statuto al riguardo.

Come osservato da attenta dottrina<sup>16</sup>, tuttavia, sul piano applicativo tale soluzione *"non sembra espressione di un favor per il diritto di exit, inteso quale strumento di contrattazione con altri soci e con la maggioranza della società, un mezzo "per "costringere" la maggioranza a negoziare le misure in discussione, mediante un'attenta valutazione dei costi e benefici concernenti una decisione che vede contrapposti diversi soci, come già ricordato in sede introduttiva, poiché lo stesso recedente è posto di fronte a un dilemma drastico: o dentro o fuori dalla società"*.

Il fine della partecipazione al capitale di una Srl, anche laddove corredata da altri obblighi personali accessori e non capitalizzati, è pur sempre di investimento, cioè finalizzata alla remunerazione del capitale investito in sede di sottoscrizione o di acquisto della quota.

In tale prospettiva, si rivela invero pregiudizievole l'imposizione al socio di Srl (a fronte di una decisione dal medesimo non condivisa e incidente sulle prospettive del suo investimento) di accettare *"ob torto collo"* la decisione (per conservare la qualità di socio) ovvero a uscire per sempre dalla società (per recuperare il capitale investito): dovrebbe essergli consentito, invece, di ridurre il suo investimento della misura sufficiente a contenere il diverso rischio d'impresa, specialmente laddove lo statuto non escluda (pur nel rispetto dei limiti alla circolazione della partecipazione<sup>17</sup>) la possibilità di una cessione parziale della partecipazione.

<sup>14</sup> Così M. Ventrone, *ult. op. cit.*, il quale sottolinea come *"Non si ritiene, peraltro, che sia possibile negare il recesso parziale sulla scorta di argomenti economici volti a sottolineare come i "costi" del complesso procedimento di rimborso delle quote si giustificano solo a fronte della definitiva perdita dello status di socio. Mancano infatti solidi appigli interpretativi per fondare un giudizio di proporzione tra costi del recesso e importanza quantitativa, in relazione alla propria quota o in assoluto, della partecipazione del recedente, o per far discendere da tale giudizio la risposta alla questione della legittimità del recesso parziale"*.

<sup>15</sup> Conforme, Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie I.H.11 - (Recesso parziale - 1° pubblicazione 9/05), il quale lo ammette in via generalizzata anche per le società di persone v. orientamento O.A.5 (Clausola di recesso parziale - Ammissibilità - 1° pubblicazione 09/06). *"È legittimo prevedere nei patti sociali di società di persone una clausola che ammette, ed eventualmente disciplina, il recesso parziale. Tale forma di recesso non può essere infatti ritenuta contraria all'ordine pubblico in quanto già prevista per le società di persone soggette ad attività di direzione e coordinamento dall'ultimo comma dell'articolo 2497-quater, cod. civ."*

<sup>16</sup> Così M. Maltoni, *op. cit.*, pag. 462 e ss.; nello stesso senso, si veda anche M. S. Spolidoro, *"Questioni in tema di recesso dalle società di capitali a margine di un libro recente"*, in Riv. Soc., 2012, marzo-giugno 2012.

<sup>17</sup> Limiti che spesso sono riprodotti nella disciplina legale (assimilabile ad un gradimento c.d. "alla francese") o statutaria del recesso.

A tale riguardo, si rivelerebbe maggiormente performante un'analisi dei patti sociali e dell'assetto organizzativo che i soci abbiano dato all'organigramma societario (in particolare, la presenza di limiti alla circolazione delle quote o diritti particolari spettanti ai soci ex articolo 2468, cod. civ.), al fine di poter evidenziare la logica dell'investimento nella società.

Laddove la partecipazione alla Srl riveli una logica di mero investimento, consentendo comunque la possibilità di cessione parziale (anche laddove limitata o condizionata da peculiari vincoli statutari) della partecipazione, non si dovrebbe escludere a priori la possibilità di un recesso parziale, quale tecnica di disinvestimento alternativa alla cessione.

Qualora, invece, lo statuto sia caratterizzato dall'attribuzione a singoli soci di situazioni soggettive peculiari e diversificate all'interno della compagine sociale, si dovrebbe fare riferimento alle clausole volte a disciplinare la cessione della partecipazione di tali soci e gli effetti sulle loro situazioni soggettive: allo stesso modo potrà operare il recesso<sup>18</sup>.

Secondo tale Autorevole posizione dottrina, infatti, la risposta in ordine all'astratta ammissibilità del recesso parziale nelle Srl è strettamente correlata al regime di circolazione delle partecipazioni e al riconoscimento di particolari diritti al socio, pertanto:

- se in una Srl, senza attribuzione di diritti particolari ad alcun socio, sia prevista l'intrasferibilità assoluta della partecipazione o l'indivisibilità della stessa, analogamente anche il recesso non potrebbe essere che totale;
- qualora, invece, siano attribuiti a determinati soci diritti particolari e sia consentito loro di ridurre l'entità della loro partecipazione mediante cessione volontaria e parziale della quota, senza ripercussioni sul diritto particolare, non vi dovrebbero essere ragioni che ostino all'ammissibilità del recesso parziale<sup>19</sup>.

Inoltre, ci si è chiesti se di fronte all'esercizio integrale del diritto di recesso di un socio, sia possibile che gli amministratori e gli altri soci possano giungere a un accordo con il receduto, concordando un *exit* solo parziale di quest'ultimo, pur in assenza di una clausola statutaria autorizzativa in tal senso.

Atteso il rispetto delle tutele che gli articoli 2473 e 2482, cod. civ. approntano a favore dei creditori in caso di riduzione del capitale sociale<sup>20</sup>, in questo frangente l'unico interesse rilevante è quello della compagine sociale. Pertanto, se è possibile, attraverso una modifica ad hoc dello statuto sociale, introdurre ex novo il diritto di recesso parziale, parimenti i soci dovrebbero poter adottare (quantomeno, all'unanimità degli stessi) una decisione volta ad autorizzarne il compimento da parte del recedente – senza previa modifica dello statuto –, ancorché si sia verificato un evento che, alla luce di quanto (non) previsto nei patti sociali e dell'orientamento dominante in materia, ne comporterebbe l'*exit* integrale<sup>21</sup>.

## Riferimenti normativi

articolo 2437, comma 1, cod. civ.

articolo 2532, comma 1, cod. civ.

articolo 2497-*quater*, comma 1, lettera b), cod. civ.

<sup>18</sup> Così M. Maltoni, *op. cit.*, pag. 462 e ss..

<sup>19</sup> Sul punto, si veda Tribunale di Torino del 3 luglio 2017, *cit.* "Spetta quindi allo statuto della singola società stabilire se, ricorrendo un caso di legge o altro previsto da statuto, il socio abbia soltanto facoltà di uscire dalla compagine sociale o possa limitarsi a un recesso parziale. Com'è stato convincentemente osservato in dottrina, la verifica di compatibilità del recesso parziale con le regole organizzative della singola Srl deve considerare da un lato l'esistenza di limiti statutari espliciti o impliciti alla divisibilità o alla cessione parziale della quota, dall'altro l'esistenza di clausole che diano una forte impronta personalistica alla società e una connotazione unitaria e indivisibile alla partecipazione, ad es. attribuendo al socio "particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione di utili" (articolo 2468, comma 3) o obbligandolo a conferire la propria opera o servizi a favore della società (articolo 2464, cod. civ.)."

<sup>20</sup> M. Maltoni, *op. cit.*, pag. 462 e ss.; in tal senso, si veda anche A. Ruotolo, D. Boggiali, "Recesso da Srl e comunione ereditaria", quesito n. 152-2014/I CNN, n. 152 del 20 febbraio 2014, secondo il quale "l'esercizio del diritto di recesso limitatamente ad una porzione della propria partecipazione non contrasta neppure con esigenze inderogabili legate alla tutela dei creditori o alla conservazione della consistenza patrimoniale della società, che anzi potrebbe vedere in tale facoltà un antidoto verso il rischio di un suo scioglimento anticipato dovuto alla mancanza negli altri soci di risorse sufficienti per rilevare l'intera partecipazione del recedente, al disinteresse di eventuali terzi ad entrare a far parte della compagine e alla conseguente necessità di ridurre il capitale al di sotto del minimo legale".

<sup>21</sup> In tal senso, si veda anche P. Guida, "Recesso da Srl e liquidazione della quota: tecniche redazionali per un'analisi del procedimento", in *Notariato*, 2012, I, pag. 38 e ss.; G. Fauceglia, "Di alcune questioni in tema di recesso nelle società di capitali", in *Società*, 2019, VI, pag. 735 e ss..

## Regime Iva ad “assetto variabile” per gli accordi transattivi

**C**on una progressiva escalation di risposte alle istanze di interpello, l’Agenzia delle entrate ha raggiunto un punto di approdo che, in linea di principio, ritiene rilevanti ai fini Iva gli importi dovuti sulla base di accordi transattivi.

Si tratta di una soluzione che, attraverso una approfondita analisi della giurisprudenza e dai dati normativi, presuppone la natura novativa della transazione e, inoltre, ai fini del presupposto oggettivo dell’Iva, l’inquadramento delle prestazioni c.d. negative (“non fare” o “permettere”) all’interno della categoria residuale dei servizi.

### La progressiva evoluzione dell’orientamento dell’Agenzia delle entrate

Nell’ultimo anno l’Agenzia delle entrate si è occupata, con numerosi interventi, del trattamento Iva delle somme erogate in adempimento degli impegni assunti in forza di un accordo transattivo.

La soluzione offerta nelle risposte alle istanze di interpello è stata sempre la stessa, vale a dire, che gli importi dovuti sulla base della transazione sono rilevanti ai fini Iva.

Per agevolare il lettore si riassumono, qui di seguito, le vicende sottostanti ai documenti di prassi illustrando, in estrema sintesi, il percorso motivazionale seguito dall’ente impositore.

### Risposta a interpello n. 386/E/2020

In pendenza di un contenzioso civile promosso dal locatore per i presunti danni causati al suo immobile, è stato raggiunto un accordo conciliativo secondo cui il conduttore, pur senza alcuna ammissione di responsabilità, ha accettato di versare una somma al locatore al solo fine di chiudere in via stragiudiziale la controversia.

Da qui la domanda, sollevata con l’interpello, circa l’assoggettamento a Iva degli importi versati dal conduttore in virtù della conciliazione.

La risposta dell’Agenzia delle entrate è così formulata *“nel verbale di conciliazione è espressamente previsto che la società rinuncia nei confronti dell’istante “a ogni altra pretesa fondata sull’inadempimento del contratto di locazione .... La suddetta rinuncia è risolutivamente condizionata al corretto e tempestivo adempimento della presente conciliazione”. Tale circostanza integra, in effetti, la sussistenza del sinallagma tra la prestazione di servizi e la somma di denaro, rappresentando il nesso diretto tra l’impegno assunto dalla società e la somma versata dall’istante”*.

Pertanto *“si ritiene che nel caso in esame sia integrato (anche) il presupposto oggettivo per l’applicazione dell’Iva previsto per le prestazioni di servizi ai sensi del citato articolo 3, D.P.R. 633/1972”*.

### Risposta a interpello n. 145/E/2021

A causa del malfunzionamento degli impianti noleggiati, che ha prodotto dei danni economici all’utilizzatore del bene, viene stipulato fra le parti un accordo transattivo.

Si chiede, in tale contesto, se gli importi corrisposti in dipendenza della transazione novativa siano soggetti all’imposta.

L’Agenzia delle entrate afferma che *“La circostanza che gli stessi ... accordi transattivi ... stabiliscano l’impegno di Alfa a rinunciare all’esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della controparte, a fronte della percezione delle somme dovute ..., consente di qualificare le stesse come il corrispettivo previsto per l’assunzione di un obbligo di non fare/permettere rilevante agli effetti dell’Iva*.

In buona sostanza, il nesso di sinallagmaticità funzionale rinvenibile dagli impegni reciprocamente assunti conferma il carattere novativo degli accordi transattivi in esame, con conseguente rilevanza, agli effetti dell’Iva, delle somme corrisposte da Beta in favore di Alfa”.

## Risposta a interpello n. 179/E/2021

La vicenda trae origine dalla stipulazione di contratti per la progettazione e la costruzione di strutture ospedaliere con enti sanitari locali (AUSL X).

Durante l'esecuzione dei lavori, viene promosso un contenzioso nel quale entrambe le parti rivendicano delle somme a vario titolo, compreso quello risarcitorio. La vertenza si chiude, in via transattiva, attesa la volontà delle parti di non proseguire i giudizi pendenti.

*Quid iuris*, si applica l'Iva agli importi dovuti a seguito della transazione?

All'interrogativo l'estensore risponde osservando che *"... le somme dovute sulla base della transazione intervenuta tra le parti sono soggette a Iva."*

D'altronde, preso atto che *"AUSL X riconosce alla società istante a tacitazione e stralcio di tutte le domande proposte nel Giudizio A e nel Giudizio B, si ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'Iva sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte dell'istante e l'erogazione di una somma di denaro da parte di AUSL X prevista a fronte della assunzione di tale obbligo."*

Inoltre, tale sinallagma sussiste anche con riferimento al pagamento della somma ... con cui AUSL X rinuncia integralmente all'applicazione di una penale che si intende non dovuta, costituendo tale somma (già trattenuta a valere come pagamento parziale della penale) la rata di saldo dei lavori di costruzione dell'ospedale... effettuati dall'istante.

Il pagamento di tale somma per effetto dell'accordo transattivo costituisce, pertanto, il corrispettivo dovuto da AUSL X per la prestazione di servizi (lavori di costruzione) resa dall'istante".

## Risposta a interpello n. 212/E/2021

Una Associazione temporanea di imprese (ATI) sottoscrive un contratto di appalto con la Regione. Per inadempienze di quest'ultima, l'ATI radica un giudizio civile in pendenza del quale le parti raggiungono un accordo transattivo.

Nell'istanza di interpello il contribuente suggerisce di escludere dalla sfera Iva gli importi pagati dalla Regione, siccome erogati a titolo di risarcimento dei danni patrimoniali sopportati dall'ATI.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate precisa che *"nel merito del caso di specie, la scrivente [Agenzia] non condivide la soluzione prospettata dall'istante in ordine alla irrilevanza Iva della somma riconosciuta dalla Regione ... in sede di composizione bonaria della lite insorta tra le parti."*

La circostanza che la somma in esame venga erogata a fronte della rinuncia da parte dell'ATI all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della Regione ... in relazione al contenzioso in corso, consente di qualificare la stessa come il corrispettivo previsto per l'assunzione di una obbligazione rilevante agli effetti dell'Iva.

Al riguardo, infatti, si è dell'avviso che l'esplicita rinuncia da parte dell'ATI appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione nonché della rinuncia a tutte le altre riserve presentate dalla stessa configuri un'obbligazione che soddisfa il presupposto impositivo di imposta, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972".

## Risposta a interpello n. 356/E/2021

A partire dal 2014, un soggetto italiano fornisce dei beni (sistemi satellitari) a un operatore dell'Unione Europea.

Nel 2018, il cliente-committente comunica al cedente la sospensione della fornitura che, però, quest'ultimo contesta. La controversia viene, poi, risolta con un atto transattivo.

In questa situazione, si domanda all'Agenzia delle entrate di chiarire il regime Iva da applicare agli importi stabiliti nella transazione.

L'estensore del documento di prassi osserva che *"... la società istante, al fine di ridefinire gli assetti negoziali scaturenti da 2 precedenti accordi a seguito della sospensione della fornitura disposta dalla società committente, ha concluso con quest'ultima (in data XXX 2020) un accordo transattivo che prevede la corresponsione a favore della società ALFA Spa di una somma di denaro di ammon-tare pari a XXX di euro."*

Detto accordo transattivo stabilisce, infatti, che "le parti con la presente risolvono ogni e qualsiasi reclamo reciproco che le stesse possano avere in connessione con i contratti, la loro esecuzione e sospensione, con reciproca rinuncia di qualsivoglia richiesta e reclamo ai sensi dei contratti - soggetta al pagamento da parte di DELTA ad ALFA di XXX euro (un XXXX/00 euro) (di seguito pagamento) per le attività eseguite e i costi sostenuti da ALFA ai sensi dei contratti prima della data della loro sospensione" ....

Dalla disamina della predetta pattuizione negoziale emerge che la somma di XXX di euro è corrisposta a fronte dell'impegno assunto da ALFA Spa, nell'ambito di un rapporto giuridico intercorrente con DELTA, di rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei confronti della società committente a seguito della risoluzione dei contratti di fornitura disposta a opera di quest'ultima. Detta circostanza consente, quindi, di qualificare la somma dovuta ... come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di non fare/permettere posto a carico della società istante ...".

## **Risposta a interpello n. 401/E/2021**

Nell'ambito di un contratto di appalto, avente a oggetto la realizzazione di lavori per la viabilità locale, il consorzio appaltatore formula al cliente-committente una ingente richiesta risarcitoria.

Le parti sottoscrivono un accordo transattivo, per comporre la potenziale lite, la cui somma "*riguarda riserve di natura risarcitoria e contabile*".

Si chiede, nell'istanza di interpello, "*se in relazione al predetto importo debba essere corrisposta l'Iva*".

La risposta dell'Agenzia delle entrate è così motivata "*... con riferimento alla somma pari a .... euro, che l'interpellante riconosce, ai sensi dell'articolo .... dell'accordo transattivo, al consorzio, a saldo, stralcio e tacitazione di qualsiasi pretesa sorta in dipendenza del contratto di appalto, si ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'Iva sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte del soggetto beneficiario delle predette somme e l'erogazione di una somma di denaro da parte dell'interpellante prevista a fronte della assunzione di tale obbligo*".

A conferma della sussistenza del sinallagma, si osserva che il reciproco condizionamento delle prestazioni obbligatorie assunte dalle parti si ricava anche dalla menzionata clausola risolutiva espressa di cui all'articolo .... dell'accordo transattivo, che subordina l'efficacia delle rinunce previste in tale accordo all'effettivo incasso delle somme pattuite.

Tutto ciò premesso, la somma dovuta sulla base della transazione che interverrà tra le parti deve ritenersi soggetta a Iva".

## **La linea di demarcazione fra le operazioni di dare (cessioni) e le altre operazioni di fare, non fare o permettere (servizi)**

L'orientamento dell'Agenzia delle entrate, appena descritto, muove da 2 presupposti di fondo.

Il primo, civilistico, attiene alla differenza fra la transazione dichiarativa e la transazione novativa<sup>1</sup>, nel senso che quest'ultima, diversamente dalla prima, è caratterizzata da una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello oggetto dell'accordo transattivo.

Il secondo, di natura fiscale, riguarda il profilo oggettivo dell'Iva circoscritto dentro i confini della fondamentale distinzione fra la categoria amplissima delle cessioni e quella, invece, residuale dei servizi.

Si tratta di una differenza propedeutica all'individuazione delle regole per applicazione dell'imposta come, per esempio, quelle riferite al momento di esigibilità dell'Iva o al luogo di effettuazione dell'operazione: regole che, com'è noto, introducono dei criteri difformi a seconda che l'operazione sia configurabile in una (cessione) o nell'altra (servizio) tipologia di operazione.

Analizzando gli articoli 2 e 14 della Direttiva 2006/112/CE, è possibile estrapolare il concetto-chiave di "cessioni di beni" a cui si affianca la nozione di "prestazioni di servizi", quest'ultimi definibili

<sup>1</sup> Cfr., risposta a interpello n. 178/E/2019.

come tutto ciò che non è inquadrabile nelle cessioni.

Emblematica, in tal senso, è la stringata formulazione dell'articolo 24, § 1 della Direttiva che recita così *"Si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni"*.

In più, come stabilito dal successivo articolo 25, § 1, lettera b) *"Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, ... "[nel]l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione"*.

Dalla concatenazione delle disposizioni emerge, rispetto alle cessioni, una seconda categoria, seppur residuale, chiamata convenzionalmente "servizi": i quali, si badi bene, dovrebbero intendersi in senso atecnico perché, seguendo la logica della Direttiva, racchiudono ogni operazione, a titolo oneroso<sup>2</sup>, di fare, non fare o permettere.

Sicché, in linea di principio, nei "servizi" rientrano sia le prestazioni tipiche, sia gli impegni c.d. negativi<sup>3</sup> come, del resto, positivamente previsto dall'articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972.

## Nuovi percorsi argomentativi della Corte di Cassazione

Il disegno sistematico, sopra prospettato, trova un punto di appoggio nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, precisamente, nella sentenza n. 20233/2018.

La controversia è incentrata sulla natura imponibile o meno di un'operazione effettuata da una società che si è impegnata a "finanziare" l'acquisto di un immobile altrui riservandosi, contrattualmente, un diritto di opzione per la gestione dello stesso bene.

Il giudice d'appello, in senso favorevole al contribuente, ha qualificato l'operazione come un finanziamento esente dall'Iva ritenendo, pertanto, illegittimi i provvedimenti sanzionatori motivati dal mancato assoggettamento a imposta della medesima operazione.

Diversa è la conclusione della Suprema Corte la quale, in accoglimento dell'impugnazione proposta dall'ente impositore, ha stabilito che l'operazione debba scontare l'Iva.

In particolare, la Cassazione rimprovera ai giudici di 2° grado di aver erroneamente interpretato le disposizioni in materia di Iva in quanto *"tutto ciò che ha a oggetto un fare o un non fare o un permettere costituisce operazione imponibile ai sensi del citato D.P.R. 633/1972, articolo 3 ..."*

*E nella concreta fattispecie l'obbligazione contrattuale è stata quella di permettere l'esercizio del rammentato diritto di opzione. Un'operazione di permettere – qui collegata al corrispettivo – che per essere assoggettata all'imposta non comporta necessariamente un consumo come è stato invece incidentalmente detto ..."*

*E questo perché la prestazione di servizi – pure in prospettiva unionale – è un'operazione soggetta a Iva anche quando la stessa si risolve in un semplice non fare o come nel nostro caso in un permettere e purché si collochi all'interno di un rapporto sinallagmatico ..."*

*Una restrizione come quella incidentalmente affermata non è in effetti contenuta nell'articolo 6, Direttiva 388/1977 ... e conseguentemente nemmeno nel D.P.R. 633/1972, articolo 3, cit. che ne recepisce la previsione.*

*E invero la prestazione di servizi viene connotata dalle rammentate fonti proprio come alternativa a quella sulla cessione di beni gravante sul consumo e - quindi - prescinde da quest'ultimo".*

In quest'ottica, si pone la successiva decisione della Cassazione, sentenza n. 23668/2018.

Brevemente i fatti salienti della causa.

L'ANAS e le società concessionarie (Autostrade Meridionali e Tangenziale di Napoli), al momento del rinnovo delle concessioni delle tratte autostradali di loro competenza, hanno definito i precedenti rapporti obbligatori.

Più specificamente, le società hanno rinunciato ai corrispettivi crediti a fronte della proroga della

<sup>2</sup> Cfr., Corte di Giustizia UE, sentenza 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, punto 14, secondo cui: *"... una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso" ai sensi dell'articolo 2, n. 1, della VI Direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"*.

<sup>3</sup> Ciò vale anche se l'impegno negativo è irrilevante sul piano civilistico. Si veda, Corte di Giustizia UE, sentenza 17 settembre 2002, C-498/99, *Town and County Factors*, punto 24, secondo cui: *"l'articolo 2, punto 1, della VI Direttiva dev'essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ma che non derivi da obbligazioni di cui si può chiedere l'esecuzione forzata, essendo stato convenuto che il prestatore si impegna solo sull'onore a fornire i detti servizi, costituisce un'operazione soggetta a Iva"*.

concessione.

L'Agenzia delle entrate, riqualificando le operazioni come imponibili Iva, ha emesso l'avviso di accertamento nei confronti di ANAS. In seguito, l'atto impositivo è stato annullato dal giudice tributario di 1° grado con pronuncia ribaltata in appello.

In dettaglio, la CTR, per giustificare la legittimità della pretesa, ha valorizzato al massimo *"la volontà ... transattiva ... delle parti"*. Approdo, poi, confermato dai Supremi giudici con una raffinata motivazione che, per tale motivo, merita di essere riportata nei suoi passaggi rilevanti *"le categorie negoziali del diritto interno"* – puntualizza la Cassazione – *"vanno connotate secondo la prospettiva tributaria, alla stregua della quale finiscono col perdere la loro complessità semantica: ciò che conta sono soltanto i tratti idonei a rivelare l'esistenza del presupposto d'imposta."*

*Ed è a questo fine che la Corte di Giustizia sottolinea che la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'Iva, destinato a prevalere anche sul testo dei contratti ..."*. In questa prospettiva, osservano i Supremi giudici, *"la prestazione di servizi pretende:*

- a)- la configurabilità di un rapporto giuridico da cui scaturiscano le attribuzioni patrimoniali;
- b)- la reciprocità delle attribuzioni, data dalla sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il compenso da costui corrisposto ..."

Quindi, conclude la Cassazione:

*"Nel caso in esame ... in cui, con accertamento rimasto incontrastato, il giudice d'appello ha acclarato che le parti, soggetti passivi Iva, hanno reciprocamente rinunciato ai crediti che l'una vantava nei confronti dell'altra e viceversa, impegnandosi altresì "...a estinguere i relativi giudizi eventualmente pendenti", è senz'altro configurabile l'operazione imponibile ai fini Iva: la prestazione di servizi consiste nella rinuncia al credito e nell'impegno a estinguere il relativo giudizio pendente, che configurano obbligazioni rispettivamente di non fare e di fare e che trovano corrispettivo nella rinuncia e nell'impegno corrispondenti assunti dalla controparte"*.

## Considerazioni conclusive

Il tema del regime Iva applicabile alle prestazioni di servizi, derivanti da accordi transattivi, è stato recentemente esaminato dalla circolare n. 26 del 9 settembre 2021 emessa da Assonime.

Il documento è prezioso, soprattutto per la nitida messa a fuoco delle criticità che attengono alla problematica.

Il rischio, che Assonime vuole giustamente evitare, è il formarsi di una prassi amministrativa che tenda, in ogni caso, a far rientrare nel sistema Iva *"qualsiasi obbligo"* dipendente da un accordo transattivo al punto da trasformare, di fatto, l'Iva in una imposta *"analogà all'imposta di registro la cui applicazione è legata, come noto al contenuto patrimoniale degli atti giuridici"*.

È un rischio che, tuttavia, non sembra concreto.

Come si è visto, l'Agenzia delle entrate arriva all'imponibilità dopo una attenta e approfondita analisi della giurisprudenza, sia della Corte di Giustizia sia della Corte di Cassazione, all'esito della quale gli estensori delle risposte, dando prevalenza alla sostanza economica dell'accordo transattivo valutato in una prospettiva tributaria e non civilistica, ravvisano un nesso di interdipendenza fra la prestazione "negativa" dell'assunzione dell'obbligo di non fare (rinuncia alla lite) e la controprestazione dell'erogazione di una somma di denaro.

Ritenendo, peraltro, irrilevante la circostanza che l'impegno negativo non sia consumabile, in quanto l'Iva colpisce le operazioni a prescindere dal fatto che, a valle, il servizio prestato sia destinato a un soggetto passivo ovvero al consumatore finale<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Cfr., Cassazione, sentenza n. 23668/2018: *"Si deve sul punto dissentire da un indirizzo emerso nella giurisprudenza di questa Corte secondo cui "...La pattuizione di un impegno negativo è ritenuta non imponibile perché l'applicazione dell'imposta in queste ipotesi normalmente si discosta dal paradigma di quella che è concepita come un'imposta generale sul consumo e dal meccanismo del suo funzionamento concreto" ... Anzitutto, l'imponibilità della pattuizione dell'impegno negativo, specificamente dell'impegno di non fare, difatti, è espressamente stabilita nel diritto unionale rispettivamente dall'articolo 6 della VI Direttiva e dall'articolo 25, lettera b) della Direttiva di rifusione 2006/112/CE e, nel diritto interno, dal D.P.R. 633/1972, articolo 3. Inoltre, l'imponibilità di una tale pattuizione non confligge affatto col funzionamento concreto dell'Iva: il sistema è neutro, e caratterizzato, salvo il caso delle importazioni, dalla detrazione di imposta da imposta, in modo da consentire lo scorrimento dell'imposta fra i soggetti interessati e le relative operazioni imponibili, attraverso fasi mediante le quali il peso fiscale raggiunge il consumatore finale. ... D'altronde, le sentenze della Corte di Giustizia citate a sostegno di Cassazione n. 18764/2014 si riferiscono*

È, dunque, l'esistenza del nesso sinallagmatico, regolato all'interno di una transazione novativa<sup>5</sup>, che può giustificare, in teoria, l'assoggettamento a Iva degli importi conseguenti a un accordo transattivo.

Restano, invece, al di fuori dell'imponibilità Iva tutte le fattispecie, correttamente illustrate nella circolare di Assonime, dove il corrispettivo per l'obbligazione di "non fare" è dovuto, in forza dell'autonomia negoziale fra le parti, al fine di risarcire o indennizzare la patologia per l'inadempimento contrattuale.

## Riferimenti normativi

Risposta a interpello n. 386/E/2020

Risposta a interpello n. 145/E/2021

Risposta a interpello n. 179/E/2021

Risposta a interpello n. 212/E/2021

Risposta a interpello n. 356/E/2021

Risposta a interpello n. 401/E/2021

articoli 2 e 14 della Direttiva 2006/112/CE

articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972

Corte di Cassazione, sentenza n. 20233/2018

Corte di Cassazione, sentenza n. 23668/2018

---

*a fattispecie diversa e del tutto disomogenea, presidiata dal perseguimento dell'interesse generale della collettività e non già di quello singolare del committente: era in relazione all'impegno di un produttore agricolo, fronteggiato da un'indennità, di cessare la produzione lattiera, che la Corte Europea osservava che, "assegnando un'indennità ai produttori agricoli che si impegnano a cessare la produzione lattiera, la Comunità non acquista beni né servizi a proprio uso, ma agisce nell'interesse generale, che è quello di promuovere il corretto funzionamento del mercato comunitario del latte. Di conseguenza, l'impegno del produttore agricolo di abbandonare la produzione lattiera non apporta né alla Comunità né alle autorità nazionali competenti vantaggi tali da far ritenere questi soggetti destinatari di un servizio" (Corte Giustizia. 29 febbraio 1996, causa C-215/94, Mohr, punti 21-22). Analogamente, secondo Corte Giustizia 18 dicembre 1997, causa C-384/95, Landboden Agardienste GmbH, gli articoli 6, n. 1, e 11, sub A, n. 1, lettera a), della VI Direttiva debbono essere interpretati nel senso che l'impegno, assunto da un imprenditore agricolo nell'ambito di un regime di indennità nazionale, di astenersi dal raccogliere almeno il 20% delle patate da lui coltivate non costituisce una prestazione di servizi ai sensi della Direttiva 77/388; di conseguenza, l'indennità percepita a tale titolo non è soggetta all'imposta sulla cifra d'affari. ... Ancora diversa, e irrilevante nel caso in esame, è poi la fattispecie esaminata da Cassazione n. 3729/1996, la quale ha escluso che costituisse prestazione di servizi ai fini tributari la corresponsione di una somma di denaro nel quadro di un accordo transattivo, volto a regolare tutte le questioni relative ad un cessato rapporto locativo, ma in base alla considerazione che l'accordo fosse svincolato dai fini dell'impresa. Significativamente la Corte di Giustizia, con la sentenza in causa C-463/14, dinanzi citata, ha liquidato la questione concernente l'imponibilità in generale dell'obbligo di non fare, limitandosi a richiamare l'articolo 25, lettera b), della Direttiva 2006/112/CE, il quale espressamente riconosce che la prestazione di servizi può consistere "(nel)l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione" (si muove in questa direzione, nella giurisprudenza interna, Cassazione n. 6607/2013, a proposito di un affare in cui l'originaria parte interessata all'acquisto era stata sostituita da un'altra per accordo remunerato e col consenso negoziale del venditore; in termini, da ultimo, Cassazione n. 20233/2018)".*

<sup>5</sup> Che è configurabile qualora dalla volontà delle parti e, inoltre, dalle clausole contrattuali risulti che la transazione sia, sostanzialmente, incompatibile con le obbligazioni dei precedenti accordi originari: tutto ciò, è bene sottolinearlo, indipendentemente dalla categoria civilistica nella quale è teoricamente inquadrabile l'accordo transattivo.

## Il regime Oss ci avvicina alla UE

**D**al 1° luglio scorso sono entrate in vigore le disposizioni del D.Lgs. 83/2021, recepenti il contenuto del c.d. pacchetto Iva digitale varato a livello comunitario con le Direttive UE 2017/2455 e 2019/1995, modificative della Direttiva 2006/112/CE. Molte sono le novità introdotte volte, da un lato, a semplificare gli aspetti gestionali e amministrativi a gran parte degli operatori economici che hanno negli scambi con l'estero una "fetta" importante del proprio core business e, dall'altra, a salvaguardare il gettito fiscale per gli Stati membri e, così, ripristinare condizioni di parità con le imprese di Paesi terzi.

Dal 1° luglio scorso sono entrate in vigore le disposizioni del D.Lgs. 83/2021, recepenti il contenuto del c.d. pacchetto Iva digitale varato a livello comunitario con le Direttive UE 2017/2455 e 2019/1995, modificative della Direttiva 2006/112/CE. Molte sono le novità introdotte volte, da un lato, a semplificare gli aspetti gestionali e amministrativi a gran parte degli operatori economici che hanno negli scambi con l'estero una "fetta" importante del proprio core business e, dall'altra, a salvaguardare il gettito fiscale per gli Stati membri e, così, ripristinare condizioni di parità con le imprese di Paesi terzi. Il fenomeno pandemico che nell'ultimo anno e mezzo ha monopolizzato negativamente le esistenze di ciascuno di noi ha altresì condizionato e modificato in modo sostanziale le nostre abitudini. Un esempio lampante di tale cambiamento è rappresentato dalla crescita esponenziale registrata dal commercio *online* che, nel periodo del *lockdown*, ha segnato un incremento di oltre 1,3 milioni di nuovi consumatori, raggiungendo nel 2020 un volume di affari pari a 22,7 miliardi di euro, con un aumento rispetto al 2019 del 4,7%, spinto in particolare dal comparto alimentare (+56%), dell'arredamento (+30%), dell'abbigliamento e della moda (+21%), dell'editoria informatica ed elettronica (+34%)<sup>1</sup>. In questo scenario storico si innesta la riforma alla disciplina fiscale Iva nel commercio elettronico diretto e indiretto voluta dal Legislatore unionale e realizzata in 2 distinti tempi, ovvero, dapprima, nel dicembre 2017 con la Direttiva (UE) 2017/2455 - parte seconda - e, quindi, nel novembre 2019 con la Direttiva (UE) 2019/1995, finalizzata a superare gli ostacoli ancora esistenti in materia, e recepita nel nostro ordinamento, a modifica del D.P.R. 633/1972 e del D.L. 331/1993, dal D.Lgs. 83/2021, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 15 giugno 2021. Le nuove disposizioni relative ai regimi speciali in vigore dal 1° luglio 2021 prevedono, da un lato, l'estensione, con l'acronimo di Oss (*one stop shop*), del regime Moss, precedentemente destinato ai soggetti passivi che prestavano servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici a privati consumatori, a tutte le tipologie di servizi, alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e alle cessioni interne di beni facilitate dalle piattaforme *online*, e, dall'altro, l'introduzione dello Ioss (*import one stop shop*), per le vendite a consumatori finali di beni importati da Paesi o territori terzi in spedizioni di valore non superiore a 150 euro e, infine, il varo di modalità alternative per la dichiarazione e il pagamento dell'imposta relativa alle importazioni.

### Il regime Oss UE

L'acronimo inglese utilizzato dal Legislatore unionale, che nella sua letterale traduzione significa "negozio ove ci si ferma solamente una volta", vuole in poche parole riassumere la logica vera e profonda del nuovo regime impositivo: difatti, il negozio a cui la norma fa riferimento è l'ufficio dell'Amministrazione finanziaria ove l'operatore economico "fa tappa" una volta soltanto, poiché, avendo esercitato online, ovvero sul sito dell'Agenzia delle entrate, la propria opzione per l'adesione al regime, trasmettendo telematicamente i dati contenuti nello schema di cui all'allegato B del provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 168315 del 25 giugno 2021, può assolvere ai propri doveri fiscali nello Stato del cessionario rimanendo comodamente nel proprio Paese, ossia senza doversi necessariamente registrare ai fini Iva

<sup>1</sup> Dati estrapolati dalle informazioni pubblicate dall'osservatorio B2C del Politecnico di Milano.

a destino/consumo come, invece, avveniva obbligatoriamente sino al 30 giugno 2021. Grazie al nuovo regime, pertanto, l'operatore economico è tenuto a rapportarsi solamente con l'Amministrazione finanziaria del proprio Stato, delegando alla stessa lo "smistamento" dell'imposta precedentemente dichiarata e versata dal contribuente. Ai sensi di quanto statuito a livello comunitario dagli articoli 14, 14-bis, 59-quater e articoli da 369-bis a 369-duodecies, Direttiva 2006/112/CE e a livello nazionale dall'articolo 74-sexies, D.P.R. 633/1972 modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera s), D.Lgs. 83/2021 (decreto di recepimento delle norme comunitarie), possono, quindi, accedere al regime speciale in commento:

- i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti e che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, sia per quanto attiene i servizi B2C resi negli altri Stati membri dell'Unione Europea, ossia direttamente indirizzati al consumatore finale non soggetto passivo d'imposta, sia per le vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- i soggetti passivi non stabiliti nell'Unione Europea che ivi dispongono di una stabile organizzazione, ma solamente in relazione alle vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea che non dispongono di una stabile organizzazione nell'Unione Europea e che spediscono o trasportano i beni a partire dallo Stato;
- i soggetti che operano quale interfaccia elettronica, ovvero quale fornitore presunto o "rivenditore", ovunque siano stabiliti, sia per le vendite a distanza intracomunitarie di beni che per talune cessioni nazionali di beni;

per le operazioni relative a:

- servizi TTE e altri servizi B2C a soggetti UE;
- vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- vendite a distanza intracomunitarie di beni e determinate cessioni nazionali di beni dagli operatori di interfacce elettroniche.

Ciò nello specifico significa che, nel caso in cui uno dei soggetti citati dalla norma per le operazioni rientranti nell'ambito oggettivo di applicazione della stessa opti per l'adesione al regime facoltativo in commento, tale libera scelta non avrà mai carattere "selettivo", ma vincolante per tutte le operazioni effettuate, non risiedendo in capo al singolo operatore la possibilità di decidere autonomamente, in base a propri calcoli di convenienza, quali cessioni o prestazioni far rientrare nel regime ordinario di identificazione fiscale ai fini Iva nello Stato di consumo/destino e quali, invece, destinare alla disciplina propria dell'Oss. Quanto appena affermato, fra l'altro, mostra come le modifiche normative introdotte a partire dal 1° luglio 2021 non mirino a stravolgere completamente la previgente prassi operativa ma vogliano, invece, coesistere pacificamente con la stessa e, viaggiando su un binario fiscale parallelo, proporre al contribuente potenzialmente interessato un'alternativa fiscale semplificata al regime ordinario. Se il dettato del comma 1 dell'articolo 74-sexies, D.P.R. 633/1972 afferma quasi l'ovvio, ovvero che possono optare per il regime speciale in commento i soggetti passivi domiciliati e identificati nel territorio dello Stato UE, o ivi residenti, in merito a tutte le operazioni poste in essere e rientranti nelle fattispecie sopra elencate, è il successivo comma 2, che estende l'opzione per il regime sia ai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dalla UE che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che ai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dalla UE, privi di stabile organizzazione nella UE, che spediscono o trasportano i beni a partire dallo Stato, ad aprire vaste praterie su cui far galoppare business che la pandemia ha cercato malamente di azzoppare. Quanto illustrato, difatti, recependo la possibilità accordata dall'articolo 369-bis, § 1, n. 2), Direttiva 2006/112/CE, permette agli operatori extra UE, dotati o meno di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, di ivi identificarsi fiscalmente, dichiarare e versare l'imposta afferente cessioni di beni già immessi in libera pratica e collocati in magazzini presenti nel territorio dello Stato, non qualificabili come stabili organizzazioni, tramite il regime Oss UE<sup>2</sup>. Dai commi 1 e 2 del citato articolo 74-sexies, D.P.R. 633/1972 si desume, pertanto, che possono accedere al regime Oss UE solamente i soggetti stabiliti nello Stato<sup>3</sup>, per quanto attiene

<sup>2</sup> Va sottolineato che, nel caso in cui un soggetto passivo disponga di una stabile organizzazione anche in un altro Stato membro, spedisca o trasporti i beni anche a partire da altri Stati membri, l'opzione per il regime speciale non può essere revocata prima del termine del secondo anno successivo a quello del suo esercizio.

<sup>3</sup> Fermo restando che non sono inclusi nel regime i servizi resi a privati consumatori italiani.

ai servizi B2C, sia i soggetti stabiliti nello Stato che i soggetti extra UE, per le vendite a distanza intracomunitarie, e, infine, le interfacce elettroniche, quando considerate "rivenditori" e nel caso in cui il venditore sottostante non sia stabilito nella UE, sia per le vendite a distanza intracomunitarie che per le vendite domestiche. Le vendite a distanza intracomunitarie di beni, ricomprese nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo regime speciale, sono definite dall'articolo 14, § 4, comma 1, Direttiva Iva 2006/112/CE e dall'articolo 38-bis, comma 2-3, D.L. 331/1993 come cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, da un Paese o territorio terzo, con arrivo della spedizione o del trasporto in uno Stato membro UE a destinazione di persone fisiche non soggetti d'imposta o nei cui confronti sono effettuate cessioni non imponibili ai sensi dell'articolo 72, D.P.R. 633/1972, con esclusione dei beni soggetti ad accisa, a destinazione di cessionari, soggetti passivi o non soggetti passivi, che non sono tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. Sono escluse da tale ambito applicativo le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e le cessioni di beni da installare, montare o assemblare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto. Pertanto, a seguito della modifica normativa apportata dal D.Lgs. 83/2021 per l'individuazione delle vendite a distanza intracomunitarie a essere dirimente è la circostanza che i beni siano spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto. Per quanto attiene, poi, al luogo ove le operazioni rientranti nel regime speciale Oss assumono rilevanza si ritiene importante specificare che, per i servizi Tte, esso è rappresentato dallo Stato UE ove si trova il destinatario del servizio, mentre, per le vendite a distanza intracomunitarie di beni è da rintracciare nell'esatto punto geografico di arrivo a destinazione della spedizione o del trasporto dei beni. Tra le principali novità inserite nella riforma alla disciplina Iva particolare rilievo assume l'abolizione delle previgenti soglie di protezione<sup>4</sup> entro le quali era applicabile l'aliquota d'imposta del Paese del fornitore e la sostituzione delle stesse con un unico limite, quantificato in 10.000 euro, che deve essere calcolato sommando tutte le vendite effettuate nei vari Paesi UE al netto dell'imposta. Da quanto appena illustrato appare evidente come il superamento della nuova piccola-soglia possa essere per gli operatori economici assai facile da realizzare e che, pertanto, sia indispensabile stabilire anzitempo una strategia operativa al fine di non ritrovarsi "scoperti nel momento del bisogno". I fornitori di servizi Tte e i soggetti passivi cedenti beni in vendite a distanza intracomunitarie<sup>5</sup> dovranno, quindi, al superamento della summenzionata soglia unica scegliere se identificarsi ai fini Iva, ovvero nominare un rappresentante fiscale, in ogni singolo Stato membro in cui eseguono le vendite/prestazioni, al fine d'applicare l'Iva locale con le relative regole, oppure aderire al regime Oss, assolvendo in modo centralizzato e digitale, direttamente dall'Italia, gli obblighi fiscali propri dello Stato estero con cui si intrattiene il rapporto commerciale senza dover ivi aprire alcuna posizione Iva<sup>6</sup>. A beneficio del lettore si ritiene, inoltre, importante precisare che se, da un lato, il contribuente-fornitore-prestatore può, sino al raggiungimento della soglia nell'anno in corso, continuare ad applicare l'Iva del proprio Paese e, quindi, procrastinare la valutazione sul metodo più consono alle sue esigenze imprenditoriali al momento in cui avverrà l'effettivo superamento del sopracitato limite, dall'altro, ha facoltà anzitempo, ovvero altresì al non verificarsi del presupposto, di aderire volontariamente al regime speciale, addebitando così al cessionario direttamente l'aliquota d'imposta del Paese di consumo. Tale decisione è vincolante per 2 anni. Si rammenta in tale prospettiva quanto già illustrato nella presente trattazione, ovvero che l'eventuale opzione per il regime speciale risulta avere carattere applicativo "non

<sup>4</sup> I produttori che ricevono ordini da spedire ai privati in altri Stati europei devono verificare che non venga superata la c.d. soglia di protezione, ovvero il limite entro il quale la vendita può essere fatta applicando l'Iva del Paese del fornitore; superata, infatti, suddetta soglia (o per opzione), è dovuta l'Iva del Paese del cliente. Se fino al 30 giugno 2021 tale adempimento dipendeva dall'apertura di una partita Iva, cioè dall'identificazione fiscale nello Stato estero, dal 1° luglio 2021 ciò è possibile anche rimanendo "fermi" in Italia, attraverso l'adesione al regime speciale Oss. La soglia *standard* di protezione da riferire alla totalità delle vendite a consumatori nell'arco di un anno in ciascun Paese era di 35.000 euro, elevata a 100.000 euro solo per 3 Paesi, ovvero per Germania, Lussemburgo e Olanda.

<sup>5</sup> Si precisa che per rientrare nell'ambito applicativo del regime speciale i beni devono essere spediti dallo Stato UE di stabilimento del cedente a quello del cessionario; pertanto, esso non si applica alle cessioni e prestazioni di servizi con luogo di consumo nello stesso Paese di stabilimento del fornitore o prestatore.

<sup>6</sup> Ai sensi dell'articolo 204, Direttiva 2006/112/CE, i fornitori non hanno bisogno di un rappresentante fiscale per utilizzare il regime Oss UE, siano essi stabiliti o meno in Italia. Sebbene gli Stati membri possano imporre la nomina di un rappresentante fiscale per le cessioni di beni (e non anche per i servizi), in sede di recepimento della disciplina unionale è stato ritenuto non necessario prevedere un obbligo in tal senso.

selettivo” e vincolante per 2 anni dal momento di esercizio. Un aspetto che, senza dubbio, esercita un forte impatto sulla libertà decisionale del fornitore-prestatore si ritiene sia rappresentato dalla possibilità di detrarre dall’imposta dovuta nei singoli Paesi quella assolta sugli acquisti effettuati in loco: il regime Oss, difatti, non consente tale operazione e, pertanto, il soggetto passivo straniero può solamente chiedere a rimborso l’imposta versata in eccedenza, come disciplinato dall’articolo 38-bis.3, D.P.R. 633/1972. La sola modalità attraverso la quale il fornitore-prestatore può, eventualmente, accedere all’istituto della detrazione come sopra descritto è il possesso di un numero di identificazione ai fini Iva nel Paese estero utilizzato per operazioni diverse da quelle per cui si applica il regime speciale in commento dal quale decurtare l’imposta assolta sugli acquisti.

Da quanto illustrato appare, pertanto, chiaro come la decisione di identificarsi ai fini Iva piuttosto che aderire al regime Oss, in caso di superamento della soglia-unica, non sia affatto una decisione che il fornitore-prestatore può prendere a “cuor leggero” e che, anzi, essa sia condizionata da altre considerazioni che a lungo andare possono incidere in modo non trascurabile sull’andamento del *business*. Per quanto attiene agli obblighi di fatturazione si evidenzia che l’Italia, per effetto delle modifiche apportate all’articolo 74-sexies, Decreto Iva, ha previsto l’esonero da tale adempimento, oltre che dalla tenuta dei registri Iva e dalla presentazione della dichiarazione Iva annuale, per i contribuenti che optano per il regime speciale in commento, poiché i summenzionati oneri risultano sostituiti dalla compilazione, sulla base dello schema di cui all’allegato E al provvedimento n. 168315 del 25 giugno 2021, e dalla presentazione, anche in assenza di operazioni, di una dichiarazione Iva trimestrale entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre. Nel caso in cui dal summenzionato dichiarativo emergano errori, come previsto dall’articolo 369-octies, § 4, Direttiva 2006/112/CE, il contribuente può provvedere autonomamente alla correzione degli stessi nella dichiarazione relativa ai periodi di imposta successivi (non oltre quella del terzo anno dall’inizio del dichiarativo originario)<sup>7</sup>. La sopracitata documentazione dovrà, poi, secondo le norme attualmente in vigore, essere conservata per 10 anni ed esibita alle Autorità fiscali in caso di richiesta. In tema di controlli si evidenzia che con il provvedimento n. 168315 del 25 giugno 2021 l’Agenzia delle entrate, oltre a definire le modalità operative e gestionali per l’attuazione delle disposizioni relative al regime speciale in commento, ha altresì delegato il Centro operativo di Pescara (Cop) alla lavorazione delle richieste di identificazione e di registrazione, al trattamento delle dichiarazioni Iva trimestrali presentate, all’emissione dei provvedimenti di sospensione, esclusione e cancellazione dal regime speciale, ai controlli automatizzati di cui all’articolo 54-ter, commi 1-3, D.P.R. 633/1972, alla liquidazione dell’imposta dovuta in base alle dichiarazioni, al monitoraggio dei rimborsi, ai sensi degli articoli 38-bis.3, comma 1, e 38-ter, comma 1-bis, D.P.R. 633/1972, alle attività di accertamento di cui all’articolo 54-quinquies, D.P.R. 633/1972 relativamente alle cessioni di beni facilitate da interfacce elettroniche con partenza e arrivo nel territorio dello Stato, ai controlli connessi agli obblighi di cui all’articolo 74-quinquies, comma 10, D.P.R. 633/1972, avvalendosi anche dei poteri di cui agli articoli 51 e 52, D.P.R. 633/1972, per i soggetti non residenti identificati ai sensi dell’articolo 35-ter del citato D.P.R. 633/1972 e, infine, alla gestione del contenzioso nelle controversie relative agli atti emessi nello svolgimento delle attività di cui ai punti precedenti.

Volendo, dunque, riassumere gli obblighi pratici a cui il fornitore-prestatore aderente al regime Oss UE è chiamato ad adempiere, è possibile affermare che egli dovrà:

- indicare l’importo dell’Iva che l’acquirente deve versare nell’Unione Europea al più tardi al momento della finalizzazione del processo di ordinazione;
- riscuotere l’imposta dovuta dall’acquirente unionale sulle prestazioni transfrontaliere di servizi B2C, sulle vendite a distanza intracomunitarie di beni e sulle cessioni nazionali di beni da parte di un fornitore presunto;
- presentare una dichiarazione Iva trimestrale all’Amministrazione finanziaria dello Stato membro di identificazione, dichiarando tutte le prestazioni/cessioni ammissibili;
- effettuare il versamento trimestrale dell’Iva dichiarata nella summenzionata dichiarazione allo

<sup>7</sup> Non viene, quindi, a essere toccata la dichiarazione relativa al medesimo periodo di imposta al quale si riferiscono le correzioni.

Stato membro di identificazione<sup>8 9</sup>;

- conservare la documentazione relativa a tutte le cessioni/prestazioni per 10 anni per eventuali verifiche da parte delle Autorità fiscali degli Stati membri.

## Il regime Oss non UE

Il regime Oss non UE, varato dal Legislatore unionale anch'esso sulla falsa riga del previgente Moss, ricalca a grandi linee le disposizioni proprie dell'omologo regime operante in ambito UE, presentando, però, come statuito dall'articolo 74-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 la particolarità di essere destinato esclusivamente ai soggetti passivi non domiciliati o residenti in alcuno degli Stati membri, privi di stabile organizzazione nella UE, per l'assolvimento degli obblighi Iva relativi a tutti i servizi resi nella UE a committenti non soggetti passivi d'imposta. Pertanto, dal 1° luglio 2021 le imprese non stabilite nella UE che forniscono servizi a committenti non soggetti passivi nella UE possono evitare di registrarsi ai fini Iva in ciascuno Stato membro di consumo, dichiarando e versando l'Iva dovuta sulle prestazioni rese attraverso il regime Oss non UE, ovvero identificandosi, ad esempio, in Italia, e ivi adempiendo agli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'imposta in maniera centralizzata e digitale. Come per il regime Oss UE, i soggetti passivi aderenti all'omologo non-UE sono esonerati dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione Iva annuale, in quanto sostituiti dalla dichiarazione Iva trimestrale, la quale deve essere compilata, sulla base dello schema di cui all'allegato D del provvedimento n. 168315 del 25 giugno 2021 e utilizzando le specifiche funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate, e presentata - anche in assenza di operazioni - entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre. Elemento distintivo del regime in commento è rappresentato dalla registrazione online dei soggetti passivi extra UE che presenta qualche macchinosità in più rispetto a quanto previsto per gli aderenti all'Oss UE: nello specifico, l'operatore dovrà anzitutto compilare un modulo redatto in lingua inglese disponibile sul sito dell'Agenzia nella sezione a libero accesso, e quindi passare al vaglio di verifica del centro operativo di Pescara, il quale, effettuate i necessari controlli, comunicherà al richiedente, via e-mail, il numero di identificazione Iva attribuito, il codice identificativo per l'accesso ai servizi telematici dell'Agenzia, la password di primo accesso e le prime 4 cifre del codice pin, unitamente alle istruzioni per accedere alle funzionalità, esposte in lingua inglese, al fine di completare il processo di registrazione che avviene trasmettendo all'Agenzia delle entrate, per via telematica, i dati contenuti nello schema di cui all'allegato A del provvedimento n. 168315 del 25 giugno 2021. Altresì in tema di accesso alla detrazione dall'imposta dovuta dell'Iva assolta sugli acquisti si registra un trattamento ad hoc per i soggetti aderenti al regime Oss non UE: per questi ultimi, infatti, se tenuti a presentare la dichiarazione Iva in relazione allo svolgimento di attività non rientranti nel regime speciale, il riformulato comma 11 dell'articolo 74-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 prevede la possibilità di esercitare la detrazione dell'imposta anche per le attività che rientrano nel regime speciale, fatto che, invece, resta precluso per gli operatori che svolgono esclusivamente attività nell'ambito del regime speciale, nei confronti dei quali l'imposta può essere recuperata unicamente attraverso la procedura di rimborso.

## Riferimenti normativi

articoli da 369-*bis* a 369-*duodecies*, Direttiva 2006/112/CE

articoli 51 e 52, D.P.R. 633/1972

articolo 38-*bis*.3, D.P.R. 633/1972

articolo 74-*quinquies*, comma 10, D.P.R. 633/1972

<sup>8</sup> Si specifica che il summenzionato versamento posto a carico del soggetto passivo avviene mediante addebito su conto corrente a lui intestato aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle entrate delle somme indicate in dichiarazione che, una volta riscosse, vengono trasferite giornalmente sulla contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale dall'Agenzia delle entrate, oppure, nel caso in cui l'operatore non disponga di un conto aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle entrate, attraverso bonifico, nella cui causale è indicato il numero di riferimento unico della dichiarazione, da accreditare su un'apposita contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale, intestata all'Agenzia delle entrate, secondo le istruzioni fornite dalla stessa tramite i portali Oss.

<sup>9</sup> Ai sensi dell'articolo 74-*octies*, comma 1, D.P.R. 633/1972 e articolo 1, comma 1, D.M. 20 aprile 2015 non è prevista la possibilità di assolvere al debito tributario né effettuando il pagamento tramite modello F24 e nemmeno utilizzando eventuali crediti d'imposta in compensazione "orizzontale".

A man with a beard and a watch is looking at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen. The background is blurred, showing a window with greenery outside.

# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:  
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze  
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati  
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: [www.teamsystem.com/enterprise](http://www.teamsystem.com/enterprise)

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

