



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 05/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 305

In collaborazione con



L'amministrazione delle Pratiche Enologiche

Adempimenti Agroalimentare, il servizio in Cloud di TeamSystem per le aziende vitivinicole e del settore agroalimentare disponibile sulla piattaforma **TeamSystem Digital** consente di adempiere alle comunicazioni e comunicazioni preventive previste dal “Testo Unico del Vino” (**Legge 12 dicembre 2016, n. 238**) in modo semplice ed efficace con il nuovo modulo per l'amministrazione delle **Pratiche Enologiche**.

Attraverso le maschere dell'applicazione è possibile gestire in modo semplice e intuitivo tutto l'iter telematico previsto dalla normativa.

I principali vantaggi sono:

- La gestione in autonomia delle **comunicazioni verso il MIPAAF**, con verifica prima e dopo l'invio;
- L'invio delle **operazioni all'ICQRF** in modo singolo o cumulativo;
- La verifica dello **stato delle operazioni** inviate ed eventualmente, in caso di errori, la correzione e il re-invio.

Con **Pratiche Enologiche** il modulo Adempimenti Agroalimentare diventa un unico centro di controllo dal quale inviare e gestire le comunicazioni telematiche con il ministero e previste dalla normativa.

Per maggiori informazioni:
[scarica la brochure](#)

Lavoro e previdenza

Le criticità del nuovo <i>bonus</i> carburante	2
Criteri per l'approvazione dei programmi di riorganizzazione per la richiesta di Cigs	4
Auu - maggiorazioni per il nucleo per figli maggiorenni e genitori separati	6
Ultimi chiarimenti dall'Agenzia dell'entrate	9
Tfr: coefficiente di marzo 2022	10

Economia e finanza

Equo canone di marzo 2022	11
---------------------------	----

Fisco e tributi

Disponibilità finanziarie all'estero: presunzione di fruttuosità anche per le annualità successive?	12
La clausola statutaria di prelazione nella cessione di partecipazioni	18
Cessioni gratuite e dintorni - Trattamento fiscale ai fini Ires	24

Le criticità del nuovo *bonus* carburante

Il D.L. 21/2022, in vigore dal 22 marzo scorso e che dovrà essere convertito in legge, ha introdotto misure urgenti per contrastare gli effetti negativi della crisi ucraina, tra le quali la previsione di non concorrenza al reddito, per il solo 2022 e nel limite di 200 euro, di buoni carburante (o titoli similari) che le aziende volessero cedere ai lavoratori dipendenti per agevolarli.

Introduzione

Per l'anno 2022, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti a titolo gratuito da aziende private ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di 200 euro per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 51, comma 3, Tuir (che prevede che non concorra a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dal datore di lavoro al lavoratore se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro e che, se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorra interamente a formare il reddito). Per chi deciderà di concedere nel 2022 tali titoli agevolati fino a 200 euro annui, il costo per l'acquisto dei buoni è interamente deducibile dal reddito d'impresa.

La disposizione, nella sua essenzialità, determina diverse problematiche interpretative che saranno evidenziate nella tabella seguente, consigliando di attendere eventuali modifiche della norma in sede di conversione o, comunque, istruzioni dell'Agenzia delle entrate prima di applicarla, onde evitare conseguenze non volute.

Ricordiamo, altresì, che la norma prevede appositi stanziamenti a copertura dell'agevolazione e che, quindi, anche al fine di un'eventuale separata indicazione nella CU 2023, sarà opportuno far transitare tali erogazioni con voce separata nel LUL.

Profili soggettivi

Datori di lavoro - Solo le aziende del settore privato (il pubblico è, perciò, escluso) possono (è una facoltà e non un obbligo) cedere ai lavoratori i titoli non imponibili nei limiti previsti.

Considerato che le norme del Tuir si riferiscono ai datori di lavoro, mentre la norma utilizza il termine "Aziende", si pone il problema in relazione ai dipendenti dei professionisti (che non sono ritenuti talvolta aziende), che potrebbero essere esclusi dal vantaggio qualora fosse data alla disposizione un'interpretazione troppo letterale, che pare non condivisibile.

Lavoratori - Sono identificati dalla norma quali beneficiari dell'agevolazione i lavoratori dipendenti (tutte le categorie e tipologie), perciò sembrerebbero esclusi i collaboratori (amministratori, co.co. co, etc.) e gli altri soggetti percettori di redditi di lavoro assimilato a quello dipendente.

Tuttavia, l'articolo 51, comma 3, Tuir, richiamato dalla norma, è stato ritenuto applicabile anche ai titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, dunque si potrebbe sostenere la loro inclusione tra i destinatari.

La norma non richiede, per il riconoscimento dell'agevolazione, che i titoli siano ceduti alla generalità o a categorie omogenee di lavoratori. L'articolo 51, comma 3, Tuir, richiamato dalla norma, che a sua volta non contiene riferimenti al concetto di generalità o categorie di dipendenti, non è, inoltre, mai stato interpretato dall'Amministrazione Finanziaria in tale direzione. Si può, pertanto, ritenere che la cessione possa avvenire anche in via discrezionale.

Non pare potersi escludere l'inclusione del beneficio in un regolamento aziendale o in un accordo sindacale aziendale.

Limite annuale

La disposizione limita l'agevolazione a un valore massimo di titoli pari a 200 euro per il solo anno 2022, ceduti dalle aziende ai lavoratori, non specificando se il suddetto limite debba riferirsi o meno

a ogni rapporto di lavoro intercorso nell'anno in capo ai lavoratori.

Pertanto, rispetto a nuovi assunti che abbiano intrattenuto precedenti rapporti di lavoro in corso d'anno, potrebbe determinarsi la necessità di recuperare l'informazione sull'eventuale precedente percezione dei buoni agevolati (i 200 euro) da parte di altro datore di lavoro e del loro ammontare, onde evitare il superamento del tetto di importo previsto. Anche in questo senso è augurabile che tale erogazione sia transitata sul LUL con voce distinta e specifica, così da poterla distinguere da quanto eventualmente erogato ad altro titolo (258,23 euro).

Cumulabilità

Altra questione concerne la cumulabilità del valore dell'agevolazione (200 euro) con quello dell'articolo 51, comma 3, Tuir, richiamato dalla norma (258,23 euro).

La relazione illustrativa della norma recita testualmente: *"La norma, nel contesto del caro carburanti, intende prevedere la possibilità che le aziende private assegnino in liberalità ai propri dipendenti buoni benzina che non concorrono, per l'ammontare di 200 euro per dipendente (ulteriori rispetto alla soglia attualmente prevista), alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".* I 200 euro, pertanto, sarebbero da considerare aggiuntivi rispetto ai 258,23 euro, salvo che chiarimenti futuri sostengano il contrario, portando il totale non imponibile a 458,23 euro.

Chi volesse erogare buoni carburante per un valore superiore a 200 euro, sfruttando la supposta cumulabilità fino a 458,23 euro, è consigliato di tenere comunque distinti i 200 euro della norma agevolativa (basta scegliere tagli dei buoni di massimo 200 euro) dal resto, anche ai fini di poterli indicare con voce separata nel LUL.

Volendo erogare valori di buoni carburante che, da soli o unitamente ad altri benefits (buoni spesa, alloggio, auto in uso promiscuo, etc.), superino il tetto complessivo disponibile (458,23 euro), determinano il superamento del tetto previsto e, quindi, il recupero a imponibile dell'intero valore erogato ai sensi dell'articolo 51, comma 3, Tuir, ci si chiede se, comunque, i 200 euro della norma agevolativa possano, invece, restare non imponibili, ferma restando l'imponibilità del resto. Al momento non c'è risposta ufficiale, quindi il consiglio non può che essere di attendere, almeno per la cessione dei buoni carburante della norma agevolativa (200 euro).

Nell'ambito di tale ragionamento rientra anche l'ipotesi dei lavoratori che abbiano in concessione un'auto in uso promiscuo per la quale, normalmente, si determina il superamento del tetto di 258,23 euro e, quindi, l'imponibilità sin dal primo euro del relativo valore. I 200 euro di buoni carburante, in tal caso, possono dunque ritenersi comunque non imponibili o subiscono la sorte dell'altro benefit?

Riferimenti normativi

D.L. 21/2022

Criteri per l'approvazione dei programmi di riorganizzazione per la richiesta di Cigs

Con D.M. 33/2022 sono stati ridefiniti i criteri per l'approvazione dei programmi di riorganizzazione aziendale che l'impresa deve soddisfare se intende richiedere il trattamento di integrazione salariale straordinario per processi di transizione.

Tali azioni possono realizzarsi mediante:

- la pianificazione di processi innovativi di transizione digitale e tecnologica;
- l'individuazione di processi orientati al rinnovamento e alla sostenibilità ambientale ed energetica.

Introduzione

Con il D.M. 33/2022 sono stati definiti anche i criteri per l'esame delle domande di assegno di integrazione salariale del Fis, non solo per la causale straordinaria della riorganizzazione, ma anche per quelle relative alla crisi e al contratto di solidarietà.

Cigs per riorganizzazione

In particolare, relativamente alla richiesta di Cigs per intervento di riorganizzazione, l'azienda dovrà presentare un programma di interventi volti a fronteggiare le inefficienze della struttura gestionale, commerciale o produttiva anche mediante ristrutturazioni aziendali, fusioni, acquisizioni. Viene, altresì, precisato che l'impresa che richiede il trattamento di integrazione salariale per un intervento di riorganizzazione per realizzare processi di transizione deve presentare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un programma di interventi che, nelle linee di programmazione industriale, può essere condiviso anche con le Regioni interessate ovvero, per le imprese di rilevanti dimensioni, con il Mise, nel quale siano esplicitamente indicate le azioni dirette alla transizione e riconversione produttiva ovvero funzionali a rispondere in maniera efficace all'evoluzione dei contesti economici e produttivi. In caso di riconversione degli impianti già esistenti, devono essere indicate le azioni di riconversione, che possono essere finalizzate anche all'efficientamento energetico oppure a un potenziamento straordinario in tema di misure di sicurezza. Il processo di transizione può ricondursi a specifici contesti territoriali e a trasformazioni che producono effetti limitati a particolari settori produttivi. Nel programma, in particolare, devono essere indicati tutti gli investimenti posti in essere per la realizzazione del processo di transizione, indicando specificamente quelli relativi all'aggiornamento tecnologico e digitale, al rinnovamento e alla sostenibilità ecologica ed energetica e alle straordinarie misure di sicurezza. Devono essere, altresì, indicate le azioni di recupero occupazionale dei lavoratori coinvolti dal programma e interessati dalle sospensioni o riduzioni di orario, realizzabili prioritariamente attraverso percorsi di formazione diretti alla riqualificazione professionale e al potenziamento delle competenze.

Fis

In caso di richiesta di intervento del Fis per la causale della riorganizzazione, il datore di lavoro richiedente deve presentare un programma volto a fronteggiare le inefficienze della struttura gestionale, commerciale, produttiva o di prestazione di servizi attraverso interventi idonei a gestire le inefficienze o attraverso interventi idonei alla gestione di processi di transizione, anche, eventualmente, mediante un aggiornamento tecnologico o digitale. Il programma deve contenere indicazioni relative agli investimenti per l'attuazione degli interventi e indicazioni relative all'eventuale attività di formazione e riqualificazione professionale dei lavoratori per la valorizzazione delle risorse interne. Il programma deve essere comunque finalizzato a un consistente recupero occupazionale, anche in termini di riqualificazione professionale e potenziamento delle competenze. Contestualmente, il richiedente deve presentare un piano di sospensioni coerente con il program-

ma di riorganizzazione nonché un piano di gestione non traumatica delle eventuali eccedenze di personale, anche attraverso l'eventuale programmazione di attività di formazione e riqualificazione professionale.

Gli elementi infradescritti, comprensivi dei relativi dati di natura economica e organizzativa, sono resi dal datore di lavoro in modalità semplificata in una relazione unica - anche sulla base di modelli standardizzati messi a disposizione dall'Inps - resa come autocertificazione ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000.

I criteri per l'esame delle domande di assegno di integrazione salariale per crisi sono i seguenti:

- verifica della crisi dell'attività del datore di lavoro anche in considerazione degli effetti che tale situazione critica potrà produrre immediatamente dopo l'istanza. Una relazione resa ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, documenta la situazione critica derivante da una contrazione dell'attività e le motivazioni che la determinano e che possono coincidere con la diminuzione degli ordini di lavoro o delle commesse, decremento delle vendite, contrazione dell'attività produttiva o di prestazione di servizi o dati negativi relativi al bilancio e al fatturato con riferimento all'annualità precedente. La relazione, oltre ad attestare la situazione critica, potrà essere accompagnata da documentazione relativa al bilancio e al fatturato o da altra documentazione attestante la negativa situazione economico finanziaria;
- ridimensionamento o stabilità dell'organico nel semestre precedente la presentazione dell'istanza. Deve riscontrarsi, altresì, l'assenza di nuove assunzioni, con particolare riguardo a quelle assistite da agevolazioni contributive e/o finanziarie. Nel caso in cui il datore di lavoro abbia proceduto ad assumere personale, ovvero intenda assumerne durante il periodo di fruizione dell'assegno di integrazione salariale, deve motivare la necessità delle suddette assunzioni, nonché la loro compatibilità con la disciplina e le finalità dell'assegno di integrazione salariale;
- previsione di un piano di risanamento con azioni e interventi correttivi volti a fronteggiare gli squilibri di natura produttiva, finanziaria o gestionale o derivanti da condizionamenti esterni e finalizzati alla continuazione dell'attività aziendale e alla salvaguardia occupazionale;
- piano di gestione non traumatica delle eventuali eccedenze di personale.

Il datore di lavoro, unitamente ai relativi dati di natura economica e organizzativa, autocertificherà gli elementi di cui sopra in modalità semplificata in una relazione unica, anche sulla base di modelli standardizzati messi a disposizione dall'Inps.

L'assegno di integrazione salariale può essere autorizzato anche quando la situazione di crisi sia conseguente a un evento improvviso e imprevisto, esterno alla gestione del datore di lavoro. In tal caso, il datore di lavoro, nella relazione, deve rappresentare l'imprevedibilità dell'evento causa della crisi, la rapidità con la quale l'evento ha prodotto effetti negativi, la completa autonomia dell'evento rispetto alle politiche di gestione del datore di lavoro.

I datori di lavoro possono accedere all'assegno di integrazione salariale anche a seguito di stipula di un contratto di solidarietà. La riduzione media oraria non può essere superiore all'80% dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati al contratto di solidarietà. Per ciascun lavoratore, la percentuale di riduzione complessiva dell'orario di lavoro non può essere superiore al 90% nell'arco dell'intero periodo per il quale il contratto di solidarietà è stipulato.

Riferimenti normativi

D.M. 33/2022

Auu - maggiorazioni per il nucleo per figli maggiorenni e genitori separati

Con il messaggio n. 1714/2022 l'Inps ha fornito ulteriori precisazioni in merito alla disciplina dell'Assegno unico universale, a integrazione di quanto già chiarito con il messaggio n. 4748/2021 e con la circolare n. 23/2022, con particolare riferimento ad alcune tematiche specifiche evidenziate nei successivi paragrafi.

Riconoscimento della maggiorazione per genitori entrambi lavoratori

Nel caso in cui entrambi i genitori siano titolari di reddito da lavoro, è prevista una maggiorazione dell'assegno per ciascun figlio minore pari a 30 euro mensili in presenza di Isee pari o inferiore a 15.000 euro e che si riduce gradualmente fino ad annullarsi in corrispondenza di un Isee pari a 40.000 euro. Per livelli di Isee superiori a 40.000 euro la maggiorazione non spetta.

Ai fini di tale maggiorazione rilevano:

- i redditi da lavoro dipendente o assimilati nonché i redditi da pensione, i redditi da lavoro autonomo o d'impresa, posseduti al momento della domanda e percepiti per un periodo prevalente nel corso dell'anno;
- gli importi percepiti a titolo di NASpI e DIS-COLL, a condizione che il soggetto risulti percettore di tali prestazioni al momento della domanda e per un periodo prevalente nel corso dell'anno;
- il reddito del genitore che lavora all'estero con residenza fiscale in Italia.

La maggiorazione spetta, altresì, ai nuclei di genitori lavoratori agricoli autonomi. Il titolare di reddito agrario è colui che esercita l'impresa agricola, svolgendo un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali e attività connesse (quali manipolazione, trasformazione, conservazione di prodotti agricoli). Pertanto, l'Inps ritiene che tali lavoratori agricoli autonomi possano essere beneficiari della maggiorazione prevista per i genitori lavoratori.

Nel caso dei braccianti agricoli e di altri lavoratori che svolgono attività di lavoro tipicamente stagionali, la maggiorazione è, altresì, riconosciuta in considerazione del fatto che le predette attività comunque siano coperte da contribuzione annuale.

La maggiorazione non può essere richiesta in caso di domanda presentata per un nucleo composto da un solo genitore, anche se lavoratore.

Riconoscimento della maggiorazione in caso di nuclei numerosi

Sono previste maggiorazioni che tengono conto della numerosità del nucleo familiare. In particolare, è stata introdotta una maggiorazione per ciascun figlio successivo al secondo di importo pari a 85 euro mensili, che spetta in misura piena per un Isee pari o inferiore a 15.000 euro e che si riduce gradualmente, fino a raggiungere un valore pari a 15 euro, in corrispondenza di un Isee pari a 40.000 euro. Per livelli di Isee superiori a 40.000 euro l'importo rimane costante.

È prevista una maggiorazione forfettaria per i nuclei familiari con 4 o più figli, pari a 100 euro mensili per nucleo.

Ove siano presenti nel nucleo figli con genitori diversi, le maggiorazioni spettano unicamente ai soggetti per i quali è accertato il rapporto di genitorialità con i figli (ad esempio, in un nucleo composto da 4 figli nel quale i 2 genitori facenti parte del nucleo Isee hanno in comune solo 3 dei 4 figli dichiarati nella DSU, la maggiorazione spetta al 100% al genitore, madre o padre, di tutti e 4 figli presenti nel nucleo).

Sono considerati tutti i figli a carico sulla base delle regole di appartenenza al nucleo Isee, ancorché alcuni di essi non abbiano diritto all'Auu. In mancanza di Isee, dovrà farsi riferimento alla composizione del nucleo familiare autodichiarato, in base alle medesime regole valide per l'Isee. Ad esempio, un figlio di età pari a 27 anni che convive con i suoi genitori e 3 fratelli minorenni, non può beneficiare dell'Auu, ma concorre a formare la composizione del nucleo familiare. In tale caso,

spetterà la maggiorazione prevista dalla norma in presenza di almeno 4 figli.

Con successivo messaggio sarà comunicato il rilascio della funzionalità nel modello di domanda che consentirà di dichiarare, nell'autocertificazione, il numero di eventuali ulteriori figli non compresi nella domanda e in nessun'altra domanda di Auu, ma comunque a carico e facenti parte del nucleo secondo le regole Isee; tale dato è, infatti, utile per il calcolo delle maggiorazioni previste dalla norma per i nuclei numerosi. Il richiedente, in questa fase, oltre al numero, dovrà specificare anche i codici fiscali degli eventuali ulteriori figli a carico.

Riconoscimento dell'Auu ai genitori separati

Il principio regolatore generale è che l'assegno unico e universale è erogato in pari misura tra coloro che esercitano la responsabilità genitoriale ovvero hanno l'affidamento condiviso dei figli; tuttavia, i genitori possono stabilire che il contributo venga interamente erogato solo a uno dei 2, attestando in procedura l'accordo tra le parti.

A eccezione alla regola generale, l'assegno viene sempre erogato interamente a un solo genitore se:

- da un provvedimento del giudice o da un accordo scritto tra le parti risulta che quel genitore ha l'esercizio esclusivo della responsabilità genitoriale ovvero l'affidamento esclusivo;
- il giudice, nel provvedimento che disciplina la separazione di fatto, legale o il divorzio dei genitori, ha disposto che dei contributi pubblici usufruisca uno solo dei genitori.

Tali condizioni devono essere dichiarate nella domanda, selezionando l'apposita opzione, chiedendo l'erogazione dell'Auu al 100%.

Inoltre, qualora l'assegno venga già erogato con ripartizione al 50%, il genitore ha la possibilità di chiedere la modifica delle modalità di erogazione, integrando la domanda on line a suo tempo già presentata, chiedendo il pagamento al 100%.

In sede di prima domanda e/o modifica di una domanda già presentata, non è richiesto al genitore di allegare alcuna documentazione comprovante il suo diritto, che gli potrà comunque essere richiesta dall'Istituto anche in un momento successivo (accordo scritto tra le parti, decreto di separazione, sentenza di separazione o di divorzio). L'altro genitore, in ogni caso, potrà chiedere all'Inps il riesame della ripartizione, trasmettendo idonea documentazione a comprova.

Le domande che ricadono nella casistica del riesame per la parte relativa alla ripartizione dell'assegno non saranno più modificabili dall'altro genitore o dal patronato. Solo il richiedente potrà, in un momento successivo, modificare questa scelta, qualora cambino le condizioni giuridiche esistenti al momento della domanda.

Figli maggiorenni

L'Auu è riconosciuto ai nuclei familiari per ciascun figlio maggiorenne a carico, fino al compimento dei 21 anni di età, al ricorrere di una delle seguenti condizioni al momento della domanda e per tutta la durata della prestazione:

- frequenti un corso di formazione scolastica o professionale, ovvero un corso di laurea;
- svolga un tirocinio ovvero un'attività lavorativa e possieda un reddito complessivo inferiore a 8.000 euro annui;
- sia registrato come disoccupato e in cerca di un lavoro presso i servizi pubblici per l'impiego;
- svolga il servizio civile universale.

Il figlio maggiorenne fino ai 21 anni, che convive con uno o entrambi i genitori, fa parte del nucleo familiare del genitore/dei genitori con il quale/con i quali convive, a prescindere dal carico fiscale, e con l'ulteriore condizione che, nell'anno di riferimento della domanda di Auu, non possieda un reddito complessivo ai fini Irpef superiore a 8.000 euro.

Nell'ipotesi di figlio maggiorenne, che non convive con alcuno dei genitori, il figlio può comunque fare parte del nucleo dei suoi genitori in cui "viene attratto"; ciò si verifica qualora il figlio abbia un'età inferiore a 26 anni, sia a carico dei genitori ai fini Irpef e non sia, a sua volta, coniugato e/o abbia figli propri. Nel caso in cui i genitori appartengano a nuclei familiari distinti, il figlio maggio-

renne di età inferiore a 26 anni, a carico Irpef di entrambi i genitori, fa parte del nucleo di uno dei 2 genitori, da lui scelto.

Ai fini dell'Auu, il carico per i figli maggiorenni di età non superiore a 21 anni, "attratti" nel nucleo dei genitori, è verificato se congiuntamente:

- nel secondo anno solare antecedente, il reddito complessivo lordo non è superiore alla soglia di 4.000 euro;
- nell'anno di riferimento dell'Auu, il reddito complessivo lordo presunto non supera l'importo pari a 8.000 euro.

Il limite di reddito complessivo lordo presunto, pari a 8.000 euro, non si applica per i figli maggiorenni disabili.

Il figlio maggiorenne, per il quale sia stato disposto un provvedimento di affidamento temporaneo prorogato fino ai 21 anni, può scegliere di fare nucleo a sé stante o fare parte del nucleo familiare dell'affidatario. Nel caso di neomaggiorenni in uscita da convivenza anagrafica o affidamento temporaneo, infatti, il principio di attrazione "*al nucleo familiare naturale*" non si applica e il figlio fa parte di un nucleo diverso da quello dei genitori, presentando direttamente o per il tramite dell'affidatario la domanda di Auu.

Raggiungimento della maggiore età dopo l'inoltro della domanda di Auu

La norma prevede la possibilità che il figlio presenti domanda di Auu per conto proprio, il che comporta la decadenza della "scheda" presente nella domanda del genitore e prosegue, pertanto, l'erogazione della prestazione direttamente al figlio maggiorenne, limitatamente alla quota di assegno a lui spettante.

Qualora, invece, prosegua la validità della domanda presentata da uno dei 2 genitori/affidatari e il figlio non presenti domanda per conto proprio, a partire dal mese di compimento del diciottesimo anno, la domanda verrà messa in stato "Evidenza", per consentire al cittadino l'integrazione delle dichiarazioni relative al figlio maggiorenne sulla base delle ulteriori condizioni previste per i figli maggiorenni di età inferiore a 21 anni: il genitore richiedente dovrà accedere alla domanda on line, nella sezione "Consulta e gestisci le domande che hai presentato", selezionare la "scheda" relativa al figlio neomaggiorenne e accedere alla nuova pagina, nella quale dovrà selezionare la presenza di una delle condizioni alternative previste dalla norma. Dopo il salvataggio dei dati inseriti, la domanda integrata è posta nuovamente in istruttoria per le necessarie verifiche, con riconoscimento, in caso di esito positivo, delle somme arretrate spettanti (dal mese successivo a quello di compimento della maggiore età). L'integrazione sarà possibile solo fino alla fine dell'anno di riferimento della prestazione e cioè fino al 28 febbraio dell'anno successivo. Una volta scaduta la validità della domanda, non sarà più possibile effettuare l'integrazione dei dati mancanti.

Riferimenti normativi

Inps messaggio n. 1714/2022

Ultimi chiarimenti dall'Agenzia dell'entrate

L 'Agenzia delle entrate è di recente intervenuta, con risposte a interpello n. 158/E/2022 e n. 185/E/2022, su temi legati al reddito da lavoro dipendente.

Sconto ai lavoratori su beni prodotti dal datore: la fattispecie

La casistica, sollevata da un'impresa che svolge commercio all'ingrosso di prodotti alimentari, riguarda il corretto trattamento tributario da riservare allo sconto che la datrice di lavoro ha introdotto a favore dei propri dipendenti, quale prassi commerciale; il vantaggio si sostanzia nella possibilità per i lavoratori di acquistare, utilizzando il badge aziendale come mezzo di riconoscimento, i prodotti commercializzati dalla datrice di lavoro con uno sconto. Viene specificato, inoltre: l'uso del badge citato consente di identificare precisamente i relativi lavoratori titolari; lo sconto sull'acquisto dei prodotti venduti dalla datrice di lavoro è pari al 5% del prezzo di vendita, fruibile tutti i giorni dell'anno, ma entro il limite della retribuzione netta; tale procedura agevolata vale soltanto per acquisti esclusivamente personali. Viene, infine, spiegato che uno sconto come quello praticato ai dipendenti viene offerto dalla società in varie campagne promozionali, ai propri clienti, per cui si può parlare di "sconto d'uso".

La datrice di lavoro, quindi, chiede se la concessione dello sconto ai propri dipendenti, come sopra regolamentato, rappresenti o meno un compenso in natura imponibile Irpef secondo il disposto del Tuir.

La risposta a interpello n. 158/E/2022

L'Agenzia delle entrate, in via preliminare, ribadisce il criterio di omnicomprensività che presidia il reddito da lavoro dipendente, facendo presente che l'articolo 51, comma 1, Tuir dispone: *"Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*. Continua, poi, con la citazione del comma 3 del medesimo articolo e dell'articolo 9, comma 3, Tuir, riguardo all'eventuale metodologia di valorizzazione ove si riscontri l'emersione di una retribuzione in natura.

La ricostruzione porta i tecnici dell'Agenzia a citare la precedente risoluzione n. 26/E/2010, che ebbe modo di occuparsi dei beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, così come la ben nota e datata circolare n. 326/E/1997, nella quale venne presa in considerazione anche l'ipotesi di cessione del bene o servizio ai lavoratori sia gratuitamente che contro pagamento di un corrispettivo, sia pur ridotto.

Sulla base di tali precedenti, l'Agenzia delle entrate conclude che se per la cessione del bene il dipendente corrisponde delle somme, il valore da assoggettare a tassazione è pari alla differenza tra il valore normale (ex articoli 9 e 51, Tuir) del bene ricevuto e le somme pagate. Nel caso specifico in esame, tuttavia, considerato che il lavoratore corrisponde il valore normale del bene al netto degli "sconti d'uso", non viene ritenuto imponibile l'importo corrispondente a tale sconto.

Risarcimento per demansionamento quale perdita di chance: la fattispecie

Un'azienda ha operato l'erogazione della somma di 28.507,40 euro a un ex dipendente, a titolo di risarcimento per demansionamento, a seguito di una sentenza del Tribunale. Quest'ultimo ha, infatti, riconosciuto al ricorrente di aver subito un danno alla professionalità, quale conseguenza del demansionamento, al contempo, tuttavia, negandogli il riconoscimento di un danno non patrimoniale, biologico, morale ed esistenziale. Sull'importo erogato a titolo di risarcimento del danno e sugli accessori la società ha operato, in via prudenziale, la ritenuta Irpef ex articolo 23, D.P.R. 600/1973, provvedendo, poi, al versamento all'Erario della stessa e al rilascio della relativa CU.

L'ex dipendente, successivamente, ha contestato alla datrice di lavoro l'assoggettamento a tassazione della somma ricevuta, secondo lui da qualificarsi, invece, come non soggetta. La società, evitando contenzioso, ha provveduto a restituire, all'ex lavoratore, le somme in precedenza tratteneute a titolo di acconto Irpef.

La datrice di lavoro sottopone, quindi, all'Agenzia delle entrate 2 domande complementari:

- sapere se l'importo versato a titolo di risarcimento per demansionamento sia volto a reintegrare il c.d. danno emergente e, pertanto, privo di rilevanza reddituale, ovvero sia volto a reintegrare il c.d. lucro cessante, in tal caso con piena rilevanza reddituale;
- conoscere, nel caso in cui l'importo fosse privo di rilevanza reddituale, le modalità con le quali possono essere recuperate le ritenute versate.

La risposta a interpello n. 185/E/2022

I tecnici dell'Agenzia fanno subito presente il disposto ex articolo 6, Tuir, secondo il quale i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, ovvero le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi (con esclusione di quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte), costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Stessa sorte per eventuali interessi moratori o per dilazione di pagamento.

In buona sostanza, viene ribadito il concetto, già espresso in precedenza dalla prassi, secondo il quale devono essere assoggettate a tassazione le indennità corrisposte a titolo risarcitorio, sempreché le stesse abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente (sostituzione di mancati redditi ossia "*lucro cessante*"). Al contrario, non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al solo fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio stesso (identificate come "*danno emergente*"). Per la specifica ipotesi di danno da demansionamento, viene, quindi, indicata la necessità di distinguere tra:

- danno patrimoniale, derivante dall'impoverimento della capacità professionale del lavoratore o dalla mancata acquisizione di maggiori capacità, con la connessa perdita di chance ossia ulteriori possibilità di guadagno;
- danno non patrimoniale, il quale comprende sia l'eventuale lesione dell'integrità psico-fisica del lavoratore, sia il danno esistenziale, quale situazione che alteri le abitudini e gli assetti relazionali propri del soggetto.

Sulla scorta di insegnamenti giurisprudenziali, viene, quindi, rilevato come le somme liquidate a titolo di perdita di chance professionali possano essere correttamente qualificate alla stregua di risarcimenti di danno emergente, laddove l'interessato abbia fornito la prova concreta dell'esistenza e dell'ammontare di tale danno.

Rispondendo alla prima domanda proposta, quindi, l'Agenzia delle entrate ritiene che, nel caso in esame, le somme, derivanti da danno per demansionamento, risultano erogate a seguito della lesione della capacità professionale del lavoratore; le stesse, pertanto, sono da considerarsi non imponibili, in quanto configurabili come danno emergente e, quindi, volte a risarcire la perdita economica subita dal patrimonio.

Venendo al secondo quesito, avendo l'azienda provveduto alla tassazione delle somme erogate, ma poi restituite al lavoratore, la medesima potrà recuperare l'importo versato quale ritenuta presentando la dichiarazione integrativa del modello 770.

Riferimenti normativi

risposta a interpello n. 158/E/2022

risposta a interpello n. n. 185/E/2022

Tfr: coefficiente di marzo 2022

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a marzo 2022 è risultato pari a 109,9: a marzo 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 2,987994

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
Gennaio 2022	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
Febbraio 2022	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
Marzo 2022	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994

Equo canone di marzo 2022

L' *inflazione del mese di marzo 2022 è stata pari a 6,4%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 4,8% (quattrovirgolaotto).*

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di marzo 2022 rispetto a marzo 2021 è risultata pari a 6,4% (seivirgolaquattro). 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 4,8% (quattrovirgolaotto);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di marzo 2022 rispetto a marzo 2020 risulta pari a 7,1% (settevirgolauno). Il 75% risulta pari a 5,325% (cinquevirgolatrecentoventicinque).

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

Disponibilità finanziarie all'estero: presunzione di fruttuosità anche per le annualità successive?

La Corte di Cassazione è recentemente intervenuta in materia di monitoraggio fiscale, affermando che, qualora sia accertata l'esistenza di disponibilità finanziarie all'estero, l'articolo 6, D.L. 167/1990 legittima l'Amministrazione finanziaria a presumere che tale detenzione non solo generi frutti, ma si protragga anche per le annualità successive, salvo prova contraria del contribuente. Quest'ultimo principio, tuttavia, appare poco condivisibile alla luce delle argomentazioni che nel presente contributo si esporranno.

Premessa

La necessità di adottare disposizioni di natura fiscale atte a consentire la possibilità di controllo delle disponibilità finanziarie all'estero, anche in vista della predisposizione di meccanismi di cooperazione e di scambio di informazioni tra i Paesi membri dell'Unione Europea, ha trovato compiuta risposta nell'emanazione del D.L. 167/1990.

Come noto, tale provvedimento, recante la disciplina del c.d. "monitoraggio fiscale", ha introdotto alcuni adempimenti a carico dei contribuenti che detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, nonché specifici obblighi di comunicazione a carico degli intermediari bancari e finanziari e di altri operatori che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, in operazioni di trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento.

In via generale, l'articolo 4, D.L. 167/1990 stabilisce che i contribuenti devono indicare nella dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti e le attività attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia. Alla previsione di tale obbligo di monitoraggio, fanno seguito, oltre alle sanzioni amministrative per errata od omessa compilazione del quadro RW, anche talune presunzioni relative alle disponibilità finanziarie all'estero, e in particolare la presunzione di fruttuosità di cui all'articolo 6, D.L. 167/1990, sulla quale si è recentemente pronunciata la Cassazione, con sentenza n. 10/2022, sancendo dei principi solo in parte condivisibili.

Il presente contributo intende dar conto di tale pronuncia, dopo aver sinteticamente richiamato la disciplina sul monitoraggio fiscale e sulla presunzione di fruttuosità di cui si è detto.

L'obbligo di monitoraggio fiscale a carico dei contribuenti

La disciplina contenuta nel D.L. 167/1990, convertito, con modificazioni, nella L. 227/1990, ha introdotto misure, di natura fiscale, volte al controllo delle disponibilità finanziarie all'estero di persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e soggetti equiparati ai sensi dell'articolo 5, Tuir, che siano residenti in Italia.

In tale ambito soggettivo sono ricomprese le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Pertanto, l'obbligo di dichiarazione sussiste, indipendentemente dal tipo di contabilità adottata, anche nel caso in cui le operazioni siano poste in essere dagli interessati in qualità di esercenti attività commerciali o professionali, e nonostante essi siano soggetti a tutti gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili previsti dalle norme fiscali (cfr. circolare n. 45/E/2010).

Resta inteso che i soggetti interessati devono essere fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. A tal fine, nel caso delle persone fisiche, occorre fare riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2, comma 2, Tuir, in base alla quale si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Tali criteri sono, come noto, alterna-

tivi, essendo sufficiente che sia verificato anche uno solo di essi affinché una persona fisica possa considerarsi fiscalmente residente in Italia.

I contribuenti residenti sono tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale nell'ipotesi di detenzione di attività, finanziarie e patrimoniali, a titolo di proprietà o di altro diritto reale e indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, e quindi anche se pervengono da eredità o donazioni.

Qualora sul bene sussistano più diritti reali, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto, sia il titolare della nuda proprietà. Ciò, in quanto sia la titolarità del diritto di usufrutto che della nuda proprietà sono in grado di generare redditi di fonte estera (cfr. risoluzione n. 142/E/2010).

Se le attività finanziarie o patrimoniali sono in comunione o cointestate l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con riferimento al valore relativo alla propria quota di possesso.

In particolare, il monitoraggio è riferito alla sola quota parte di propria competenza qualora l'esercizio dei diritti relativi all'intero bene richiede un analogo atto di disposizione da parte degli altri cointestatari (ad esempio, azioni in comunione, immobili in comproprietà).

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione (cfr., Cassazione, sentenze n. 9320/2003; n. 17051/2010 e n. 17052/2010).

Conseguentemente, in caso di attività finanziarie o patrimoniali in comunione o cointestate, il quadro RW deve essere compilato da ogni intestatario con riferimento all'intero valore delle attività (e non limitatamente alla quota parte di propria competenza) qualora questi abbia la disponibilità piena delle stesse.

Sotto il profilo oggettivo, poi, gli investimenti da indicare nel quadro RW sono costituiti dai beni patrimoniali collocati all'estero e che sono suscettibili di produrre reddito di fonte estera imponibile in Italia.

A titolo esemplificativo, sono oggetto di segnalazione i seguenti investimenti: gli immobili situati all'estero o i diritti reali immobiliari o quote di essi (ad esempio, comproprietà o multiproprietà), gli oggetti preziosi e le opere d'arte che si trovano fuori del territorio dello Stato, le imbarcazioni o le navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri, nonché quelli che, pur non essendo iscritti nei predetti registri, avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia (cfr. circolari n. 43/E/2009 e n. 49/E/2009).

La presunzione di fruttuosità delle disponibilità finanziarie all'estero

In materia di monitoraggio fiscale, possiedono un impatto significativo, oltre alle sanzioni per errata od omessa compilazione del quadro RW, le presunzioni relative alle disponibilità finanziarie estere. Ai sensi dell'articolo 6, D.L. 167/1990, gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria, trasferiti o costituiti all'estero, senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, si presumono, salvo prova contraria, fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo di imposta (cfr. circolare n. 38/E/2013).

La suddetta presunzione di fruttuosità è una presunzione relativa dal momento che può essere superata dal contribuente specificando (nella dichiarazione annuale dei redditi) che i redditi oggetto di contestazione saranno percepiti in un successivo periodo di imposta o indicando che determinate attività non sono produttive di redditi.

Detto in altri termini, fermi restando gli obblighi di monitoraggio e di compilazione del quadro RW, qualora sulla base della legislazione o della prassi vigente in taluni Paesi le attività finanziarie non abbiano prodotto redditi nel periodo di imposta o siano infruttifere, sarà opportuno che gli interessati acquisiscano dagli intermediari esteri documenti o attestazioni da cui risulti tale circostanza per giustificare, in caso di successivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, la mancata compilazione del relativo quadro reddituale.

La prova delle predette condizioni deve essere fornita dal contribuente entro 60 giorni dal ricevi-

mento della espressa richiesta notificatagli dall'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria non possa emettere avvisi di accertamento fondati sulla presunzione di fruttuosità delle attività e degli investimenti trasferiti o costituiti all'estero senza avere precedentemente sentito il contribuente, consentendogli di documentare i motivi per cui il reddito non è stato dichiarato o è stato dichiarato in misura inferiore al tasso medio di sconto vigente in Italia.

Restano comunque impregiudicati gli ordinari poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, compresa l'applicazione dell'articolo 12, D.L. 78/2009, che prevede una presunzione relativa in base alla quale si considerano costituite con redditi sottratti a tassazione le attività detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, indicati nel D.M. 4 maggio 1999 e nel D.M. 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni ivi previste.

Il caso

Venendo alla fattispecie affrontata dalla Cassazione con sentenza n. 10/2022, occorre rilevare che essa trae origine dalla grande mole di informazioni contenute nella c.d. "lista Pessina".

Come noto, tale lista prende il nome dall'avvocato e notaio svizzero tratto in arresto, a febbraio 2009 a Milano, in esecuzione di un'ordinanza di custodia cautelare per fatti di riciclaggio, cui seguiva il sequestro di un personal computer al cui interno vi erano archiviati centinaia di nominativi relativi a rapporti di clientela assistita dal professionista o dal suo studio.

In particolare, dall'analisi delle informazioni tratte da tale pc, l'Agenzia delle entrate appurò che, in conseguenza di rapporti di mandato e di consulenza con i propri clienti, il citato avvocato aveva promosso, anche tramite una società svizzera allo stesso riconducibile, la costituzione di *trust* e fondazioni nel Lichtenstein o in altri Paesi stranieri, ovvero l'interposizione di società veicolo.

La finalità perseguita con tali operazioni era quella di consentire la permanenza all'estero di capitali italiani scudati, così come la promozione di finanziamenti e ristrutturazioni societarie per il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero.

Tra i vari nominativi rinvenuti nella citata "lista Pessina", vi era anche quello di un contribuente che risultava titolare di disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate per l'annualità 2005.

Sulla scorta di tali rilievi, l'Amministrazione finanziaria aveva notificato al contribuente, oltre a un avviso di accertamento riguardante l'annualità 2005, anche un avviso di accertamento riguardante l'annualità 2008, nonché 2 atti di irrogazione delle sanzioni relativi rispettivamente agli anni 2007 e 2008.

Con specifico riferimento ai separati giudizi di impugnazione degli atti impositivi e sanzionatori relativi alle annualità 2007 e 2008, il ridetto contribuente risultava vittorioso all'esito di entrambi i gradi di merito.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso in Cassazione affidato a un unico motivo avverso la sentenza emessa dalla CTR del Veneto.

La questione

La *vexata quaestio* sottoposta all'attenzione dei giudici di legittimità è se l'accertata esistenza di disponibilità finanziarie all'estero per una determinata annualità (nella specie, anno di imposta 2005), rappresenti di per sé un fatto grave, preciso e concordante, idoneo a legittimare la presunzione semplice prevista dagli articoli 2727 e 2729, cod. civ., per cui le medesime attività siano state mantenute all'estero anche nelle annualità successive (nella specie, anni di imposta 2007 e 2008). Con un unico motivo di ricorso, infatti, l'Agenzia delle entrate denunciava la violazione di legge in relazione agli articoli 2727 e 2729, cod. civ. e all'articolo 6, D.L. 167/1990, in quanto i giudici di appello avevano ritenuto non provata, da parte dello stesso ufficio, la detenzione di disponibilità finanziarie all'estero per le annualità successive al 2005, e quindi per aver escluso che tale disponibilità si fosse mantenuta per le annualità 2007 e 2008. Più precisamente, la ricorrente deduceva che: "Ove vi sia una disponibilità valutaria, pecuniaria, finanziaria all'estero, si deve presumere (essendo l'esistenza di disponibilità fatto grave, preciso e concordante nel senso appresso indicato) che essa

permanga esistente, salvo che il contribuente provi che essa è cessata e la data di cessazione”.

A corroboramento di tale assunto, l'ufficio sosteneva altresì che l'articolo 6, D.L. 167/1990 contempla una presunzione legale per la quale ogni somma trasferita all'estero si presume che generi frutti in misura pari al tasso medio ufficiale di sconto vigente nei vari anni di imposta per i quali vi è ragione di presumere l'attività esistente, fino a che ovviamente il contribuente dimostri il contrario. Detto in altri termini, secondo il ragionamento dell'Amministrazione finanziaria, l'attestata esistenza di disponibilità finanziarie all'estero per l'anno di imposta 2005, rappresenta un fatto grave, preciso e concordante, idoneo a configurare la presunzione semplice ex articoli 2727 e 2729, cod. civ. che le medesime attività siano state mantenute anche nelle annualità successive.

Ciò troverebbe conferma – sempre secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate – nella disposizione normativa contenuta nell'articolo 6, D.L. 167/1990, la quale prevede una presunzione legale per cui ogni attività finanziaria costituita o trasferita all'estero, senza che ne siano dichiarati i redditi effettivi, si considera generatrice di frutti in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo di imposta.

Viene riconosciuta ovviamente la possibilità della prova contraria da parte del contribuente, il quale è ammesso a dimostrare, entro 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti notificatagli dall'ufficio, che non sussiste la fruttuosità o che si tratta di redditi la cui percezione avviene in un successivo periodo di imposta.

La soluzione giuridica

Nella pronuncia in rassegna, richiamando il contenuto dell'articolo 6, D.L. 167/1990 sulla c.d. “*tassazione presuntiva*”, i giudici di legittimità hanno rilevato che, quando il contribuente non espone sul quadro RW del modello di dichiarazione annuale dei redditi un'attività finanziaria detenuta all'estero che invece avrebbe dovuto dichiarare, scatta la presunzione di fruttuosità della stessa, salvo prova contraria da parte del contribuente.

Quindi, in considerazione del chiaro disposto normativo – ha precisato la Corte di Cassazione – la CTR del Veneto ha errato nell'escludere la fruttuosità del denaro detenuto all'estero e non dichiarato dal contribuente nel quadro RW, sulla base della mancata dimostrazione da parte dell'ufficio del mantenimento di detta fruttuosità anche per le annualità successive, in quanto, così statuendo, ha finito per violare i principi in materia di prova presuntiva e travolgere la stessa ratio dell'articolo 6, D.L. 167/1990.

A corroboramento di tale assunto, i giudici di vertice hanno osservato che l'operatività della presunzione posta dalla disposizione in parola, si fonda sulla naturale fecondità della disponibilità valutaria o di denaro (altrimenti detto, gli interessi sono frutti naturali del denaro), con la conseguenza che tale fruttuosità esiste (o, meglio, si presume esistente) fino al momento in cui si dimostri il contrario (presunzione relativa) ovvero si dimostri che quella data disponibilità finanziaria non produce frutti. D'altronde, così come evidenziato dalla Suprema Corte, lo stesso principio di vicinanza della prova postula che questa gravi sulla parte che, per la sua posizione, si trovi più vicina alla fonte di prova, per cui è evidente che, nelle fattispecie come quella in esame, la prova contraria incombe sul contribuente, il quale, con la controprova, può evitare la ripresa a tassazione dei frutti pecuniari.

Ad adiuvandum, la Cassazione ha precisato che la pronuncia impugnata, facendo leva sulla mancata dimostrazione da parte dell'ufficio del mantenimento della fruttuosità anche per le annualità successive, si pone nettamente in senso contrario alla ratio dell'articolo 6, D.L. 167/1990, che invece stabilisce la presunzione, a favore dell'ufficio, della fruttuosità delle disponibilità estere. In tal senso, quindi, essa ha concluso che:

“Il trasferimento di capitali all'estero non si esaurisce in una condotta istantanea ma determina effetti permanenti costituiti dal persistere della disponibilità all'estero delle attività occultate, con la conseguenza che la presunzione prevista dalla norma in parola riguarda sia la redditività dei capitali esportati e nascosti al fisco, sia la presunzione di mantenimento della disponibilità finanziaria per gli anni successivi e prossimi all'anno di costituzione della disponibilità estera non dichiarata”.

Sulla scorta di tali argomentazioni, la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'ufficio, cassando la

sentenza impugnata e rinviando alla CTR del Veneto per un nuovo esame della fattispecie.

Osservazioni

Come detto, con sentenza n. 10/2022, la Cassazione ha affermato il principio per cui, qualora sia accertata l'esistenza di disponibilità finanziarie all'estero, l'articolo 6, D.L. 167/1990 legittima l'Amministrazione finanziaria a presumere che tale detenzione si protragga e generi frutti anche per le annualità successive. Tuttavia, il contribuente è ammesso a provare che la detenzione è terminata ovvero che non sussista la suddetta fruttuosità.

Innanzitutto, è assolutamente condivisibile il mancato accoglimento, da parte dei giudici di vertice, della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui la presunzione semplice del mantenimento all'estero delle attività non dichiarate anche per le annualità successive si fonderebbe sulla presunzione legale di fruttuosità contemplata dall'articolo 6, D.L. 167/1990.

Appare evidente, infatti, che tale prospettazione dell'ufficio, laddove accolta, avrebbe richiesto alla Suprema Corte ulteriori argomentazioni utili al superamento del divieto di doppia presunzione (c.d. *praesumptio de praesumpto*).

La pronuncia in rassegna, invece, non appare assolutamente condivisibile laddove afferma che l'articolo 6, D.L. 167/1990 porrebbe una doppia presunzione legale, la quale si esplica sia in riferimento alla "*fruttuosità*" (o redditività) delle disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate, sia in riferimento alla "*permanenza*" delle medesime attività negli anni successivi a quello in cui ne è stata appurata l'esistenza, a meno che il contribuente dimostri che tale permanenza è cessata.

Emerge *ictu oculi* come quest'ultima inferenza presuntiva, diretta a legittimare l'asserito mantenimento delle disponibilità finanziarie all'estero anche negli anni successivi a quello in cui ne è stata appurata l'esistenza, non emerge in alcun modo dal tenore letterale della norma.

Il timore, quindi, è che l'Agenzia delle entrate faccia leva su tale tesi in vista dei futuri accertamenti, utilizzando l'articolo 6, D.L. 167/1990 non più solo per assolvere al suo scopo fisiologico (ovvero, la presunzione di fruttuosità), ma anche per legittimare la presunzione sulla "*permanenza*" delle disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate anche negli anni successivi a quello in cui ne è stata appurata l'esistenza.

Riferimenti normativi

articolo 4, D.L. 167/1990

articolo 6, D.L. 167/1990

articolo 12, D.L. 78/2009

articolo 2, comma 2, Tuir

articolo 5, Tuir

articoli 2727 e 2729, cod. civ.

Corte di Cassazione, sentenza n. 9320/2003

Corte di Cassazione, sentenza n. 17051/2010

Corte di Cassazione, sentenza n. 17052/2010

Corte di Cassazione, sentenza n. 10/2022

circolare n. 43/E/2009

circolare n. 49/E/2009

circolare n. 45/E/2010

circolare n. 38/E/2013

risoluzione n. 142/E/2010

La clausola statutaria di prelazione nella cessione di partecipazioni

Quando un socio intende vendere la propria quota, deve verificare se lo statuto pone dei limiti alla circolazione. Una clausola particolarmente frequente negli statuti è quella di prelazione: essa impone di offrire la quota o le azioni prima agli altri soci. I limiti alla circolazione delle partecipazioni sono legittimi. Tuttavia, cosa succede se non viene rispettata la clausola di prelazione e la quota viene venduta dal socio a un terzo?

La (mancante) disciplina legislativa della prelazione

La figura della "prelazione" non è menzionata nell'ambito della disciplina legislativa delle società, seppure si tratti di un istituto di frequente ricorrenza pratica¹.

Limitando l'analisi alla Srl (quale tipo societario più diffuso nel nostro sistema economico caratterizzato da piccole e medie imprese), la disposizione che - ma solo indirettamente - disciplina la prelazione è l'articolo 2469, comma 1, cod. civ., il quale afferma che *"le partecipazioni sono liberamente trasferibili per atto tra vivi e per successione a causa di morte, salvo contraria disposizione dell'atto costitutivo"*. L'atto costitutivo può dunque limitare la libera circolazione e uno dei meccanismi con i quali può essere limitata la circolazione è la clausola di prelazione.

Il Legislatore è tuttavia preoccupato che le partecipazioni (e dunque la ricchezza) non circolino e si affretta a stabilire che *"qualora l'atto costitutivo preveda l'intrasferibilità delle partecipazioni o ne subordini il trasferimento al gradimento di organi sociali, di soci o di terzi senza prevederne condizioni o limiti, o ponga condizioni o limiti che nel caso concreto impediscono il trasferimento a causa di morte, il socio o i suoi eredi possono esercitare il diritto di recesso ai sensi dell'articolo 2473"* (articolo 2469, comma 2, cod. civ.). Se il socio non può vendere la partecipazione, egli può – almeno – recedere dalla società, ottenendo lo stesso risultato:

1. cessare la qualità di socio;
2. ricevere il corrispettivo per la quota².

La clausola di prelazione, sebbene non disciplinata espressamente dalla legge, può essere definita come una pattuizione statutaria che impone al socio che intende vendere la propria quota di offrirla prima – allo stesso prezzo offerto dal terzo – agli altri soci. Lo scopo della clausola è quello di lasciare intatta la compagine sociale, evitando che entrino in società persone non conosciute dagli altri soci o non gradite.

Volendo fare un esempio, una clausola di prelazione contenuta nello statuto di una Srl potrebbe avere il seguente tenore *"in caso di trasferimento delle partecipazioni sociali o di parte di esse per atto tra vivi, a titolo oneroso o gratuito, è riservato a favore degli altri soci il diritto di prelazione. A tal fine il socio che intende trasferire la propria partecipazione deve darne comunicazione a tutti gli altri soci mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, indicando il nominativo dell'acquirente, il corrispettivo e tutte le altre condizioni dell'alienazione. La comunicazione vale come proposta contrattuale nei confronti dei soci, che possono determinare la conclusione del contratto comunicando al proponente la loro accettazione entro 60 giorni dalla ricezione della proposta"*³.

¹ Sulle clausole statutarie di prelazione, cfr. M. Franchi, "In tema di violazione della clausola di prelazione statutaria", in Banca borsa titoli credito, 2016, II, pag. 515 e ss.; M. Morgese, "Sull'ambito di applicazione e sui meccanismi operativi della clausola di prelazione genericamente formulata", in Rivista di diritto societario, 2017, II, pag. 900 e ss.; A. M. Perrino, "Violazione della clausola di prelazione statutaria ed inopponibilità degli effetti", in Società, 2017, pag. 986 e ss..

² Nell'ambito della Spa, la disposizione di riferimento è l'articolo 2355-bis, comma 1, cod. civ., secondo cui *"nel caso di azioni nominative ed in quello di mancata emissione dei titoli azionari, lo statuto può sottoporre a particolari condizioni il loro trasferimento"*.

³ Si vedrà meglio sotto che questa formulazione non appare conforme all'orientamento giurisprudenziale, il quale ritiene che la comunicazione del socio cedente agli altri soci non possa essere considerata come una "proposta", bensì solo come un *"invito a offrire"*. In altre parole, secondo l'indirizzo prevalente della giurisprudenza, l'accordo sulla cessione non si perfeziona per il mero fatto che gli altri soci prelatonari dichiarano di accettare l'offerta.

In caso di esercizio del diritto di prelazione da parte di più soci, questi si dividono la quota offerta in vendita in modo che tra essi rimanga inalterato il rapporto di partecipazione al capitale sociale. La rinuncia al diritto di prelazione, espressa o presunta nel caso di mancata risposta nel termine di 60 giorni dalla ricezione della comunicazione, consente al socio di cedere liberamente la sua quota esclusivamente al soggetto e alle condizioni indicate nella comunicazione. Il trasferimento deve comunque avvenire entro i 30 giorni successivi alla rinuncia al diritto di prelazione".

Nell'ambito del presente articolo si riporteranno diversi modelli di clausola di prelazione, prendendo spunto dai casi giurisprudenziali che saranno esaminati, oltre a indagare lo stato della giurisprudenza in tema di clausole di prelazione.

La denuntiatio

In presenza di una clausola di prelazione, al fine di poter vendere liberamente a terzi, il socio deve prima esperire il procedimento previsto nello statuto. Si tratta, in sostanza, di comunicare a tutti gli altri soci l'intenzione di vendere e di attendere un ragionevole termine entro il quale gli altri soci possono comunicare le proprie intenzioni (acquistare oppure non acquistare). La procedura è dunque aperta da una comunicazione del socio cedente agli altri soci. A questa comunicazione ci si riferisce, usualmente, con il termine latino di "*denuntiatio*" (comunicazione dell'intenzione di vendere)⁴.

La denuntiatio deve essere rivolta a tutti gli altri soci della società, non potendo qualcuno di essi essere escluso, dovendosi invece assicurare la parità di trattamento. Si tenga presente che, nelle Srl, il numero di soci è generalmente piccolo, dell'ordine di alcune unità solo. Non si porranno dunque di norma particolari problemi organizzativi nel comunicare l'intenzione di vendere, salva la necessità per il socio cedente di provare l'invio e la ricezione della comunicazione a tutti i soci. A questo fine il meccanismo usato è quasi sempre quello della raccomandata con ricevuta di ritorno. Laddove i soci siano muniti di pec, la raccomandata può essere sostituita da una pec. Va peraltro osservato che i soci persone fisiche spesso non dispongono di un indirizzo di posta elettronica certificata. Effettuata la denuntiatio agli altri soci, il socio cedente non sa se e quale fra gli altri soci possa accettare la sua offerta. Si possono verificare le seguenti situazioni:

- tutti i soci esercitano la prelazione;
- alcuni soci soltanto esercitano la prelazione;
- nessun socio esercita la prelazione.

Se nessun socio esercita la prelazione (fattispecie più semplice), il socio può liberamente vendere al terzo.

In un secondo scenario (relativamente semplice), tutti i soci esercitano la prelazione. Il socio cedente procederà alla vendita agli altri soci.

Potrebbe però capitare che alcuni solo dei soci esercitino il diritto di prelazione. Ciò ostacola la vendita al terzo, il quale non potrebbe più acquistare l'intera quota messa in vendita, in quanto una parte viene acquistata dagli attuali soci. In situazioni del genere, il socio (ipotetico cedente) potrebbe sottrarsi alla vendita anche agli altri soci. Si immagini, per fare un esempio, che la quota messa in vendita sia del 40% e che ci siano altri 3 soci (ciascuno al 20%) che hanno il diritto di prelazione: se anche uno solo degli altri soci esercita il diritto di prelazione, la quota messa in vendita non può più essere ceduta nella sua misura intera del 40% al terzo, poiché una parte viene rilevata da uno degli altri soci.

Una recente ordinanza del Tribunale di Milano si è occupata proprio di questo aspetto: la prelazione è stata esercitata da alcuni soltanto dei soci, impedendo al cedente di vendere l'intera propria partecipazione al terzo⁵. Nel caso affrontato dal Tribunale di Milano si trattava di una Srl con 3 soci, il primo con il 50% del capitale, il secondo con il 45% del capitale e il terzo con il restante 5% del

⁴ In tema di denuntiatio, cfr. F. Riganti, "Per una breve riflessione in tema di "denuntiatio" e prelazione societaria", in *Nuovo diritto società*, 2015, fasc. 15, pag. 82 e ss.; V. Santarsiere, "Quota di s.r.l. e diritto di prelazione. Vendita senza "denuntiatio" e inibitoria cautelare di iscrizione dell'acquirente al libro dei soci", in *Foro padano*, 2016, I, pag. 238 e ss.; A. Simionato, "Prelazione statutaria, modalità di conclusione del contratto e natura della "denuntiatio"", in *Società*, 2015, pag. 1126 e ss.

⁵ Tribunale di Milano, 28 gennaio 2020, in *dirittobancario.it*.

capitale. Va detto, ragionando in astratto, che non si tratta di una ripartizione ottimale delle quote, in quanto nessuno dei soci ha la maggioranza assoluta. Una situazione peggiore si ha quando vi sono 2 soli soci, ciascuno con il 50% del capitale. Nella prassi, una suddivisione paritaria del capitale sociale va - se appena possibile - evitata. Difatti, in caso di conflitti fra soci, è molto difficile raggiungere un accordo, e talvolta l'unica soluzione è la messa in liquidazione della società.

Nel caso affrontato dal Tribunale di Milano, il socio con il 50% trova un potenziale acquirente della sua partecipazione: il terzo valuta la società 800.000 euro e dunque offre 400.000 euro per il 50%. Si può osservare, per le ragioni già esposte, che è abbastanza inusuale che un terzo sia disposto ad acquistare esattamente il 50% del capitale della società, in quanto - una volta divenuto socio - non raggiunge la necessaria maggioranza in assemblea. Per evitare questo rischio, è necessario fare prima un accordo parasociale con uno dei soci già presenti in società.

Tornando comunque all'esame della fattispecie affrontata nella sentenza del Tribunale di Milano, lo statuto prevedeva una clausola di prelazione con il seguente tenore *"in caso di trasferimento di quote di partecipazione per atto tra vivi, i soci avranno diritto di prelazione per l'acquisto di quote a parità di condizioni coi terzi. Pertanto il socio che vorrà cedere, in tutto o in parte, la propria quota dovrà darne comunicazione a tutti gli altri soci mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Per poter esercitare il diritto di prelazione, i soci dovranno comunicare la loro decisione al socio cedente entro 30 giorni dal ricevimento della suddetta lettera raccomandata. Il diritto di prelazione spetterà ai soci in proporzione alle quote dagli stessi possedute"*.

Nel caso milanese, diligentemente il socio cedente comunicò agli altri 2 soci l'intenzione di vendere. Tuttavia, mentre il socio con il 5% dichiarò di voler esercitare la prelazione, il socio con il 45% dichiarò di non voler esercitare la prelazione. A queste condizioni, non è più possibile vendere il 50% al terzo, in quanto la quota disponibile per la cessione si riduce nella misura in cui viene acquistata dal socio con il 5%. Il socio cedente, preso atto che un altro socio intendeva rilevare - ma solo pro quota - la sua partecipazione, comunicò che non intendeva più procedere con la vendita al terzo (e nemmeno al socio di minoranza pro quota). A questo punto il socio di minoranza (quello con il 5%) agì in giudizio davanti al Tribunale di Milano per ottenere una sentenza costitutiva del suo diritto ad acquistare pro quota la partecipazione messa in vendita dal primo socio.

Il Tribunale di Milano rigetta la domanda del socio di minoranza. Secondo il giudice milanese, la denuntiatio è solo un invito a offrire. Essa non costituisce una proposta piena che si perfeziona con la dichiarazione di accettazione di un altro socio. Inoltre, il Tribunale di Milano rileva che non vi è coincidenza fra la denuntiatio (il socio voleva vendere il 50%) e l'offerta (l'altro socio voleva rilevare solo un altro 5% del capitale sociale).

La questione della natura della denuntiatio (ossia se essa configuri una vera e propria *"proposta"* del socio che intende cedere oppure solo un *"invito a offrire"*) è stata esaminata anche dal Tribunale di Catania⁶. Secondo il giudice catanese il diritto di prelazione non può pregiudicare il socio cedente, nel senso che questi sia obbligato a cedere la propria partecipazione agli altri soci che dichiarano di esercitare il diritto di prelazione. Se il socio potenziale cedente - dopo aver ricevuto l'offerta del terzo e dopo aver comunicato agli altri soci che possono esercitare la prelazione - cambia idea, non può essere costretto a vendere la sua partecipazione ai soci prelazionari. In altre parole, la denuntiatio non è una *"proposta"*, bensì un *"invito a offrire"*. Se gli altri soci esercitano il diritto di prelazione, gli altri soci fanno una *"proposta"*. Sarà infine il socio potenziale cedente a decidere se accettare o meno la proposta degli altri soci.

Per completare l'illustrazione dei precedenti, si osservi che - ancor prima - si era occupato di problematiche simili il Tribunale di Venezia⁷. Un socio intende vendere la propria quota in una Srl ed effettua la denuntiatio, comunicando agli altri soci che intende vendere. Uno degli altri soci accetta l'offerta. Successivamente il socio cedente cambia idea e non intende procedere alla vendita. Il socio che aveva accettato l'offerta agisce allora in giudizio per ottenere una sentenza costitutiva che lo dichiari acquirente della partecipazione messa in vendita.

⁶ Tribunale di Catania, 10 giugno 2017, in giurisprudenzadelleimprese.it.

⁷ Tribunale di Venezia, 17 novembre 2014, in *Società*, 2015, pag. 1124 e ss., con nota di A. Simionato.

Secondo il giudice veneziano, l'accettazione dell'offerta da parte di un altro socio non implica automatico perfezionamento del contratto di cessione. Quando il potenziale cedente negozia il contratto con il terzo (non socio) interessato a rilevare la partecipazione, il cedente seleziona il terzo e negozia le condizioni della cessione. Effettuando poi la denuntiatio agli altri soci (essendovi costretto dalla clausola di prelazione), il socio cedente non sa se e quale fra gli altri soci possa accettare la sua offerta. Secondo il Tribunale di Venezia, il socio cedente non è obbligato a vendere al socio che esercita la prelazione. Esprimendo il concetto con altre parole, la clausola di prelazione vieta di vendere a terzi la quota, ma non impone di vendere agli altri soci la quota. Si consideri che il terzo potrebbe avere capacità finanziarie maggiori del socio che esercita la prelazione, cosicché al socio potenziale cedente non può essere impedito di sottrarsi alla vendita ad altro socio, se reputa che non sia conveniente/opportuno/sicuro vendere ad altro socio. Il prezzo della compravendita, in termini assoluti, è uguale: quello offerto dal terzo e quello offerto dal socio. Tuttavia, possono esistere altre ragioni (ad esempio la minore capacità finanziaria dell'altro socio) che possono far sì che il socio potenziale cedente si rifiuti di vendere all'altro socio.

Le conseguenze della violazione della clausola di prelazione

La questione più importante dal punto di vista pratico è quale sia il destino delle quote o delle azioni che siano state cedute in violazione della clausola di prelazione. Si tratta del caso in cui lo statuto contiene la clausola di prelazione, ma – ciò nonostante – un socio vende al terzo senza prima aver offerto la sua quota agli altri soci.

Va osservato che sarebbe dovere del notaio verificare l'esistenza, il contenuto e l'avvenuto rispetto della clausola di prelazione. In teoria si pone dunque anche un problema di possibile responsabilità del notaio. Similarmente sono ipotizzabili responsabilità o corresponsabilità sia del venditore (che era già socio e doveva conoscere il contenuto dello statuto) sia dell'acquirente (che si apprestava a diventare socio e avrebbe potuto/dovuto esaminare lo statuto).

Il Tribunale di Roma si è occupato, molto recentemente, di una vendita di quota di Srl avvenuta in violazione della clausola di prelazione⁸. Un socio di Srl, in violazione del diritto di prelazione, vende il suo 12,5% del capitale della società al fratello, pretermettendo gli altri soci. I restanti soci agiscono in giudizio contro il vecchio socio venditore e contro il nuovo socio compratore del 12,5%.

Nel caso affrontato dal giudice romano, lo statuto prevedeva una clausola sulla prelazione con il seguente tenore *"nell'ipotesi di trasferimento eseguito senza l'osservanza di quanto di seguito prescritto, l'acquirente non avrà diritto di essere iscritto nel libro dei soci, non sarà legittimato all'esercizio del voto e degli altri diritti amministrativi e non potrà alienare la partecipazione con effetto verso la società. Pertanto, il socio che intende alienare o comunque trasferire la propria partecipazione dovrà comunicare la propria offerta a mezzo lettera raccomandata all'organo amministrativo: l'offerta dovrà contenere le generalità del cessionario e le condizioni della cessione, fra le quali, in particolare, il prezzo e le modalità di pagamento. L'organo amministrativo, entro 30 giorni dal ricevimento della raccomandata, comunicherà l'offerta agli altri soci, che dovranno esercitare il diritto di prelazione con le seguenti modalità:*

a) ogni socio interessato all'acquisto deve far pervenire all'organo amministrativo la dichiarazione di esercizio della prelazione con lettera raccomandata consegnata alle poste non oltre 30 giorni dalla data di ricevimento (risultante dal timbro postale) della comunicazione da parte dell'organo amministrativo;

b) la partecipazione dovrà essere trasferita entro 30 giorni dalla data in cui l'organo amministrativo avrà comunicato al socio offerente – a mezzo raccomandata da inviarsi entro 30 giorni dalla scadenza del termine di cui sub a) - l'accettazione dell'offerta con l'indicazione dei soci accettanti, della ripartizione tra gli stessi della partecipazione offerta, della data fissata per il trasferimento e del notaio a tal fine designato dagli acquirenti".

Si tratta di una clausola di prelazione abbastanza *standard*, peraltro con una peculiarità di rilievo.

⁸ Tribunale di Roma, 26 maggio 2021, in giurisprudenzadelleimprese.it.

Normalmente le clausole di prelazione prevedono che il socio cedente comunichi direttamente agli altri soci l'intenzione di vendere, senza l'intermediazione degli amministratori. Nella clausola in esame, invece, le comunicazioni fra soci avvengono mediante l'organo amministrativo. Deve reputarsi che ambedue le possibilità (comunicazione diretta fra soci oppure comunicazione mediante gli amministratori) siano legittime. Il passaggio mediante gli amministratori rischia tuttavia di complicare inutilmente il procedimento, soprattutto nelle società in cui il numero di soci è particolarmente esiguo.

Tornando all'esame del contenzioso giunto all'attenzione del Tribunale di Roma, questo giudice osserva che la clausola di prelazione ha efficacia reale e in caso di violazione è opponibile al terzo acquirente. La violazione della pattuizione statutaria comporta l'inopponibilità della cessione nei confronti della società. Ciò significa che colui il quale ha acquistato, pur essendo legittimo il contratto di cessione e pur avendo pagato il prezzo della quota, non potrà legittimarsi come socio nei confronti della società. L'acquirente non potrà esercitare né i diritti amministrativi (come il diritto di voto in assemblea), né i diritti patrimoniali (come quello di percepire gli utili della società).

Il Tribunale di Roma chiarisce che la vendita della partecipazione in violazione della clausola di prelazione non implica invece alcun profilo di invalidità o di inefficacia della cessione fra le parti. Ciò ha per conseguenza che gli altri soci (quelli cui sarebbe spettato il diritto di prelazione) non possono riscattare la quota ceduta al terzo. Sulla base di queste considerazioni, nel caso di specie le domande svolte dai soci pretermessi vengono rigettate dal giudice romano. I soci difatti avevano invocato l'inadempimento e la conseguente risoluzione del contratto di cessione.

Il Tribunale di Roma osserva che, paradossalmente, è il terzo a poter far valere l'inadempimento dei soci venditori. Difatti i soci venditori hanno venduto un bene (la quota), la quale – a causa della violazione del diritto di prelazione – non legittima all'esercizio dei diritti sociali.

La tesi secondo cui la violazione della clausola di prelazione implica solo l'inopponibilità alla società della vendita è sostenuta dalla Corte di Cassazione. La Cassazione, in un provvedimento del 2015, ha affermato che la violazione della clausola statutaria contenente un patto di prelazione comporta l'inopponibilità nei confronti della società – stante l'efficacia reale del patto inserito nello statuto sociale – della cessione della partecipazione societaria (che resta, però, valida fra le parti stipulanti), nonché l'obbligo di risarcire il danno eventualmente prodotto⁹. La Corte di Cassazione ha altresì specificato che siffatta violazione non comporta il diritto di riscattare la partecipazione nei confronti dell'acquirente.

Si segnala infine che anche il Tribunale di Milano ha aderito alla tesi per cui la violazione della clausola di prelazione inserita nello statuto sociale comporta l'inopponibilità della cessione nei confronti della società¹⁰. Si trattava di una Srl e 2 soci vendettero le proprie quote a un altro socio senza offrirle prima in prelazione a tutti i soci. I soci pretermessi agiscono in giudizio davanti al giudice milanese, citando in giudizio i 2 soci venditori, il terzo socio acquirente e la società. Il Tribunale di Milano dichiara l'inefficacia nei confronti della Srl, per violazione del diritto di prelazione previsto dallo statuto sociale, dell'atto notarile di cessione delle quote. Conseguentemente, il giudice milanese ordina al conservatore del Registro Imprese l'iscrizione della propria decisione.

La prelazione in caso di conferimento

La clausola di prelazione "classica" concerne il solo caso della vendita della partecipazione da un socio a un terzo, riservando agli altri soci il diritto di acquistare detta partecipazione con preferenza rispetto al terzo. Talvolta può peraltro capitare che la clausola di prelazione sia formulata nello statuto in modo ampio, così da ricomprendervi anche operazioni diverse dalla vendita della quota. Ci si riferisce a questa fattispecie con l'espressione di prelazione "impropria".

Il Tribunale di Napoli si è occupato di un interessante caso di prelazione impropria, statuendo che – quando la clausola di prelazione di uno statuto di Spa include termini generici (quali cessione, trasferimento, alienazione) – essa si riferisce anche a operazioni diverse dalla vendita, come il

⁹ Cassazione n. 24559/2015, in Banca borsa titoli di credito, 2016, II, pag. 509 e ss., con nota di M. Franchi.

¹⁰ Tribunale di Milano, 13 novembre 2015, in giurisprudenzadelleimprese.it.

conferimento¹¹. Nella fattispecie affrontata dal giudice napoletano, la clausola statutaria stabiliva quanto segue *"il socio che intendesse cedere in tutto o in parte le proprie azioni dovrà comunicare l'offerta di alienazione, indicando il prezzo unitario delle azioni e il nominativo dell'acquirente, al CdA e al collegio sindacale.*

Il CdA entro i successivi 60 giorni comunica agli altri soci, così come indicati nel libro soci, l'offerta a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

I soci che intendessero esercitare la prelazione dovranno comunicare, entro i 30 giorni successivi alla ricezione della comunicazione del CdA ... la volontà di esercitare la prelazione al CdA e al cedente, intendendosi il pagamento del prezzo da effettuarsi nei 30 giorni successivi all'esercizio del diritto".

Come si può notare, il testo della clausola di prelazione usa il termine di *"alienazione"* (e non quello tecnico di *"compravendita"*). Nel caso affrontato dal Tribunale di Napoli, i soci effettuarono un conferimento delle loro azioni, senza osservare la prelazione riservata agli altri soci, ponendosi così la questione se la clausola di prelazione riguardi anche operazioni diverse dalla vendita. Il giudice napoletano propende per la soluzione positiva.

Il provvedimento del Tribunale di Napoli stabilisce altresì che il prezzo di cessione da indicare nella denunziatio è determinato secondo i criteri indicati nell'articolo 2437-ter, cod. civ., disposizione che costituisce il parametro di riferimento in tutte le ipotesi in cui la clausola statutaria non indica il procedimento per la determinazione del prezzo.

Bisogna considerare che in caso di conferimento, diversamente dalla fattispecie della vendita, non vi è un prezzo offerto dal terzo per la partecipazione. Tuttavia, il socio conferente riceve, in cambio, le quote o azioni della società nella quale effettua il conferimento. Il *"prezzo"* dell'operazione è dunque connesso al valore della società nella quale viene effettuato il conferimento.

L'articolo 2355-bis, comma 2, cod. civ., nell'ambito della disciplina dei limiti alla circolazione delle azioni, stabilisce che *"le clausole dello statuto che subordinano il trasferimento delle azioni al mero gradimento di organi sociali o di altri soci sono inefficaci se non prevedono, a carico della società o degli altri soci, un obbligo di acquisto oppure il diritto di recesso dell'alienante... Il corrispettivo dell'acquisto ... sono determinati secondo le modalità e nella misura previste dall'articolo 2437-ter".*

Il senso della disposizione è che il socio non può essere *"bloccato"* per sempre in società: se gli altri soci non danno il consenso alla vendita della partecipazione, essi stessi soci oppure la società devono rilevare la quota del socio che intende cedere.

Nel caso di cessione della partecipazione alla società o agli altri soci, bisogna quantificare il valore delle azioni. A questo riguardo l'articolo 2355-bis, cod. civ., richiama l'articolo 2437-ter, cod. civ., sui criteri di determinazione del valore delle azioni nell'ambito del diritto di recesso. Il Tribunale di Napoli ritiene che, anche in caso di conferimento delle azioni, debba essere rispettata la clausola di prelazione prevista dallo statuto a favore degli altri soci e che il valore delle azioni debba determinarsi usando i criteri previsti dall'articolo 2437-ter, cod. civ..

Riferimenti normativi

articolo 2469, comma 1, cod. civ.

articolo 2355-bis, comma 2, cod. civ.

articolo 2437-ter, cod. civ.

¹¹ Tribunale di Napoli, 11 febbraio 2015, in Rivista di diritto societario, 2017, II, pag. 893 e ss., con nota di M. Morgese.

Cessioni gratuite e dintorni - Trattamento fiscale ai fini Ires

Le cessioni gratuite possono essere qualificate secondo diverse tipologie, ognuna di queste ha risvolti reddituali diversi che dipendono dalla natura sottostante all'operazione che si vuole realizzare. Nella prassi vengono identificate quali cessioni gratuite le operazioni che comportano l'invio di un bene o la prestazione di un servizio senza ricevere come contropartita un corrispettivo. Rientrano fra le cessioni gratuite gli omaggi, la cessione di campioni, gli sconti merce, le operazioni a premio e ulteriori transazioni a esse assimilabili che si andranno ad analizzare.

Premessa

Nella prassi commerciale è frequente procedere a cessioni gratuite di beni, rientranti o meno nell'attività principale dell'impresa, per perseguire fini di vario genere, fra cui quelli promozionali, divulgativi, commerciali, sociali o altro.

Per poter inquadrare il corretto trattamento fiscale ai fini Ires dei costi sostenuti per tali tipologie di transazioni è necessario preliminarmente valutare se la singola fattispecie rientri o meno nelle previsioni dell'articolo 108, Tuir in tema di spese di rappresentanza. In particolare, il D.M. 19 novembre 2008, nel definire in via generale le spese di rappresentanza, individua delle specifiche caratteristiche che le contraddistinguono, fra le quali la gratuità, la finalità promozionale o di pubbliche relazioni, la loro ragionevolezza e l'obiettivo di generare benefici economici (anche potenziali). Il medesimo D.M. 19 novembre 2008 prevede, inoltre, un elenco specifico di spese che "per definizione" sono classificabili quali spese di rappresentanza¹.

Fatta questa doverosa premessa si analizzeranno di seguito le più comuni tipologie di cessioni gratuite, esaminando gli elementi sostanziali che le contraddistinguono e verificando se ricorrono o meno i presupposti per essere qualificate come spese di rappresentanza, andando a descrivere il corretto trattamento fiscale dei costi sostenuti dall'impresa a fronte di tali cessioni.

Gli omaggi

La cessione di omaggi è probabilmente l'operazione più usuale fra quelle configurabili tra le cessioni gratuite. Nel Tuir non vi è una previsione ad hoc sugli omaggi e pertanto i costi sostenuti dall'impresa per tale tipologia di cessione viene normalmente qualificata nell'ambito delle spese di rappresentanza disciplinate dall'articolo 108, Tuir con particolare riferimento a quanto previsto in tema di cessione gratuita di beni².

Viene quindi creata una distinzione fra i beni il cui valore unitario non superi i 50 euro, la cui cessione gratuita sarà quindi integralmente deducibile, e i beni il cui valore unitario supera i 50 euro la cui cessione gratuita sarà, invece, soggetta alle limitazioni previste per la deducibilità delle spese

¹ "Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;

b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;

c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;

d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;

e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma".

² In particolare, il comma 2 dell'articolo 108, Tuir, in tema di deducibilità delle spese di rappresentanza, prevede "...Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Mef, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro; b) allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro; c) allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro".

di rappresentanza e indicate al comma 2 dell'articolo 108, Tuir.

Il D.M. 19 novembre 2008, ai fini della deducibilità di tali spese, fornisce da un lato i criteri per valutare il rispetto del principio di inerenza e dall'altro impone specifici oneri documentali posti a carico del contribuente a giustificazione della spesa. In particolare, si considerano inerenti le spese effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, nonché quelle il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Sempre il medesimo D.M. 19 novembre 2008 fornisce, inoltre, un elenco esemplificativo di quelle che possono essere configurabili come spese di rappresentanza, indicando, all'ultimo punto *"ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma"* facendovi rientrare, quindi, anche la cessione di omaggi.

Valore unitario

Ai fini di individuare il limite di 50 euro del valore unitario dell'omaggio è utile richiamare la circolare n. 34/E/2009 che al § 5.4 sancisce il principio secondo cui tale limite deve essere riferito all'omaggio nella sua interezza e non all'eventuale valore dei singoli beni che lo compongono. Viene riportato come esempio il caso del cesto natalizio il cui costo rientrerebbe nelle limitazioni previste dal comma 2 dell'articolo 108, Tuir qualora, seppur dovesse comporsi di più beni il cui valore unitario non supera il limite di 50 euro, la somma dei beni che lo compongono sia superiore a tale limite. D'altro canto, se i beni componenti il cesto natalizio venissero regalati alla medesima persona, ma confezionati singolarmente, allora il limite di 50 euro sarebbe rispettato.

Nell'eventualità in cui i beni ceduti gratuitamente siano prodotti dall'impresa cedente, ai fini della verifica del limite di 50 euro è utile richiamare la risoluzione n. 27/E/2014. Il comma 2 dell'articolo 108, Tuir, infatti, fa riferimento alle *"spese relative a beni distribuiti gratuitamente"* pertanto non vi è dubbio del parametro da considerare per quantificare il valore unitario in caso di acquisto di beni da terzi, ma in caso di beni autoprodotti ci si è posti il problema se è da considerare il costo di produzione di tali beni o il loro valore di mercato. Orbene, in tale ambito è intervenuta la citata risoluzione secondo la quale *"con l'utilizzo della locuzione "valore" in luogo di quella di "costo", il Legislatore abbia voluto riferirsi al valore normale dei beni, secondo la definizione dell'articolo 9, Tuir, che, peraltro, il Legislatore assume ogni qual volta occorre quantificare l'entità delle liberalità, a vario titolo erogate, nell'ambito del regime d'impresa"*.

Conclude quindi la risoluzione n. 27/E/2014 che il valore di mercato del bene autoprodotto deve essere preso a riferimento per poter inquadrare l'omaggio nell'ambito delle spese di rappresentanza oltre i 50 euro o inferiori a 50 euro. Una volta classificato l'omaggio in una delle 2 categorie sarà in ogni caso il costo di produzione dello stesso a essere eventualmente soggetto ai limiti di deducibilità previsti dal comma 2 dell'articolo 108, Tuir.

Omaggi ai dipendenti

Un breve cenno merita il caso in cui l'omaggio sia destinato al personale dipendente dell'impresa. In tale ambito operano le previsioni dell'articolo 95, comma 1, Tuir secondo cui sono deducibili dal reddito di impresa le spese per prestazioni di lavoro dipendente sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

L'unica limitazione a detto principio è rinvenibile nel comma 1 dell'articolo 100, Tuir, a cui viene effettuato specifico rimando dal comma 1 dell'articolo 95, Tuir secondo cui le spese utilizzabili dai dipendenti sostenute per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto sono deducibile nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese per lavoro dipendente.

Campioni gratuiti

Le imprese che commercializzano beni di consumo usano frequentemente, con particolare riferi-

mento all'ipotesi di lancio di nuovi prodotti, fornire ai propri clienti abituali e/o potenziali dei campioni di tali beni, ossia delle quantità spesso ridotte rispetto alla "confezione" originale, al fine di favorirne la conoscenza e l'utilizzo da parte dei consumatori. La risoluzione n. 83/E/2003 definisce con il termine "campioni gratuiti" i "prodotti oggetto dell'attività propria dell'impresa, ceduti gratuitamente per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali".

Diversamente da quanto previsto in tema di Iva con l'articolo 2, comma 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 che detta determinate condizioni al fine di assoggettare i campioni all'imposta, il Tuir non include una previsione analoga in tema di caratteristiche dei campioni al fine di prevederne o meno la deducibilità in sede di determinazione del reddito di impresa. Pertanto, per poter inquadrare il corretto trattamento fiscale dei campioni, occorrerà fare riferimento all'articolo 108, Tuir in tema di spese di rappresentanza. In particolare, come specificato sopra in tema di omaggi, il D.M. 19 novembre 2008 all'articolo 1 qualifica le spese di rappresentanza come "ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente" e, inoltre, considerando l'assenza di alcun rapporto contrattuale tra impresa distributrice e soggetto ricevente dei campioni, è evidente come tali cessioni gratuite saranno assoggettate al medesimo trattamento fiscale previsto per le spese di rappresentanza.

In sintesi, il costo sostenuto per l'acquisto o la produzione dei campioni sarà integralmente deducibile dal reddito di impresa nel caso di valore unitario non superiore a 50 euro, viceversa la deducibilità sarà assoggettata ai limiti previsti dal comma 2 dell'articolo 108, Tuir.

Sconto merce

Nella prassi commerciale è sovente trovarsi nella situazione in cui a fronte di un determinato acquisto l'impresa fornitrice riconosce un'agevolazione sotto forma di cessione gratuita di ulteriore quantità del medesimo bene acquistato (il così detto 3x2) o di altro bene. Tale operazione è configurabile nell'ambito degli sconti merce (o sconti natura) e benché presenti dei connotati promozionali, ai fini delle imposte sui redditi non è qualificata come spesa di rappresentanza secondo la definizione dell'articolo 108, Tuir.

Nonostante nel Tuir non vi sia una definizione specifica, per trovarla bisogna fare riferimento all'articolo 15, comma 1, n. 2, D.P.R. 633/1972, affinché un'operazione possa essere configurata come sconto merce è necessario che tale fattispecie sia prevista "nelle originarie condizioni contrattuali". La cessione gratuita del bene, pertanto, è strettamente collegata a un'operazione a monte (l'acquisto) senza la quale non potrebbe avvenire. Diversamente, gli omaggi (o più in generale le spese di rappresentanza) hanno la caratteristica di essere gratuiti, ossia senza la previsione di un corrispettivo da parte dei destinatari della prestazione e non comportanti una controprestazione a carico dei medesimi³.

La "gratuità" non è rinvenibile nelle operazioni di sconto merce in quanto trattasi di operazioni che hanno origine da un rapporto di natura sinallagmatica e il cui prezzo è incluso nel corrispettivo dovuto per la fornitura principale⁴.

Concludendo, non essendo configurabili le caratteristiche proprie delle spese di rappresentanza, per le ragioni sopra esposte, il costo di acquisto dei beni oggetto di sconto merce sarà deducibile nella determinazione del reddito di impresa secondo le ordinarie regole previste dal Tuir.

Manifestazioni a premio

Rientrano nella casistica delle cessioni gratuite anche le manifestazioni a premio. Tali fattispecie sono disciplinate dal D.P.R. 430/2001 che, distinguendole fra concorsi a premio e operazioni a premio, le definisce come operazioni "consistenti in promesse di premi al pubblico dirette a favorire, nel territorio dello Stato, la conoscenza di prodotti, servizi, ditte, insegne o marchi o la vendita di determinati prodotti o la prestazione di servizi, aventi, comunque, fini anche in parte commerciali" e si caratterizzano per essere "un negozio unilaterale non recettizio che si intende perfezionato

³ Circolare n. 34/E/2009, § 3.1.

⁴ Circolare Assonime n. 16/2009, § 1.1. e circolare Cndcec n. 9/IR/2009, § 2.1.

con la sola dichiarazione del promittente e, pertanto, produce effetto, nel senso di vincolarlo, non appena la sua volontà viene esteriorizzata, resa pubblica, senza necessità dell'accettazione"⁵.

Non volendo entrare in questa sede nella distinzione fra concorsi a premio e operazioni a premio, nonché negli ulteriori aspetti caratterizzanti le manifestazioni a premio e disciplinati dal citato D.P.R. 430/2001, è utile sottolineare come la differenza sostanziale fra gli sconti merce, precedentemente commentati, e le manifestazioni a premio soggiace nel rapporto contrattuale che si instaura fra le parti, ove le prime prevedono un rapporto sinallagmatico fra impresa e consumatore mentre le seconde, invece, rientrano nell'ambito di un negozio unilaterale. È pertanto esclusa la disciplina fiscale prevista per gli sconti merce e trova, invece, applicazione quanto previsto dall'articolo 107, comma 3, Tuir che prevede una diversa deducibilità degli accantonamenti effettuati nell'esercizio a fronte di oneri derivanti da operazioni a premio o da concorsi a premio. In particolare, è prevista la deducibilità pari al:

- 30% degli impegni assunti nell'esercizio riferiti a operazioni a premio;
- 70% degli impegni assunti nell'esercizio riferiti a concorsi a premio.

Qualora l'importo accantonato non sia capiente in sede di utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi, la differenza costituirà una sopravvenienza passiva deducibile. Viceversa, l'eventuale sopravvenienza attiva derivante sarà da considerarsi imponibile.

Sancisce, infine, l'articolo 107, comma 3, Tuir che "L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso".

Erogazioni liberali

Sempre nell'ambito delle cessioni gratuite rientrano anche le erogazioni liberali, con particolare riferimento, ai fini della presente analisi, a quelle in natura, previste dall'articolo 100, comma 2, Tuir nonché da ulteriori disposizioni normative. Per erogazioni liberali si intendono le cessioni poste in essere senza ricevere come contropartita alcun corrispettivo o controprestazione contrattuale (effettuate con "spirito di liberalità senza alcun rapporto sinallagmatico diretto o indiretto fra donante e donatario"⁶) effettuate per fini di utilità sociale. Non trattandosi di spese inerenti all'attività di impresa e non avendo fini promozionali o di pubbliche relazioni, escludendo la fattispecie dalla categoria delle spese di rappresentanza, tali spese sarebbero non deducibili nella determinazione del reddito di impresa. Tuttavia, l'articolo 100, comma 2, Tuir e altre specifiche disposizioni di legge individuano alcune fattispecie di erogazioni liberali per le quali è prevista, con delle limitazioni, la relativa deducibilità (secondo il principio di cassa⁷). La tabella seguente fornisce un elenco delle principali tipologie di erogazioni liberali – che possono avere a oggetto anche beni – con il relativo limite di deducibilità e la principale fonte normativa:

Fonte normativa	Tipologia di erogazione	Criterio di deducibilità
Articolo 100, comma 2, lettera a), Tuir	Erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), Tuir (erogato in favore di Organizzazioni non governative)	Deducibilità limitata al 2% del reddito dichiarato
Articolo 100, comma 2, lettera b), Tuir	Erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica	Deducibilità limitata al 2% del reddito dichiarato

⁵ Circolare Ministero attività produttive n. 1/2002.

⁶ Circolare n. 45/E/2009.

⁷ La risoluzione n. 147/E/2003 sancisce che "l'utilizzo del principio di cassa per la deducibilità degli oneri di utilità sociale, in deroga all'ordinario principio di competenza che regola la determinazione del reddito d'impresa, trova giustificazione, evidentemente, proprio con la mancanza di inerenza degli stessi oneri".

Articolo 100, comma 2, lettera d), Tuir	Erogazioni liberali a favore dei concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario	Deducibilità limitata all'1% del reddito dichiarato
Articolo 16, L. 166/2016	Cessione gratuita in favore degli enti del Terzo settore non commerciali e di enti non profit con finalità civiche e solidali di varie tipologie di beni, fra cui, eccedenze alimentari, medicinali e articoli di medicazione, prodotti per la pulizia della casa, integratori alimentari, prodotti di cartoleria e di cancelleria, libri, prodotti di abbigliamento, mobili e arredamento, giocattoli, pc, tablet, etc. sostanzialmente non più idonei alla commercializzazione ma comunque idonei all'utilizzo	Costo di acquisto/ produzione di tali beni deducibile al 100%
Articolo 83, comma 2, D.Lgs. 117/2017	Liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, D.Lgs. 117/2017	Deducibilità limitata al 10% del reddito dichiarato
Articolo 27, comma 2, L. 133/1999	Beni ceduti gratuitamente in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti	Costo di acquisto/ produzione di tali beni deducibile al 100%
Articolo 27, comma 2, D.L. 23/2020	Cessione gratuita di farmaci a uso compassionevole individuati dal decreto del Ministro della salute del 7 settembre 2017	Costo di acquisto/produzione di tali beni deducibile al 100%

Comodato d'uso gratuito

Fattispecie non strettamente configurabile come cessione gratuita, ma in ogni caso meritevole di essere brevemente commentata è la cessione in comodato d'uso gratuito di un bene. L'articolo 1803, cod. civ. definisce il comodato come *"il contratto col quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta"* ed è proprio l'obbligo di restituzione del bene che non consente di inquadrare tale fattispecie nell'ambito delle cessioni gratuite (ma, tutt'al più, in quello delle concessioni gratuite).

Tuttavia, è utile valutare la deducibilità in capo al comodante del costo sostenuto per l'acquisto ed eventuali ulteriori costi accessori relativi al bene concesso in comodato d'uso. Sul tema ci sono stati numerosi interventi da parte dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza⁸ che sostanzialmente ricalcano il principio secondo cui in presenza di inerenza del costo e di strumentalità del bene rispetto all'attività di impresa esercitata dal comodante i relativi costi possono ritenersi deducibili sulla base delle ordinarie regole del Tuir.

In tale ottica, qualora il bene concesso in comodato preveda l'imputazione di quote di ammortamento in capo all'impresa comodante, varranno le regole dettate dall'articolo 102, Tuir in tema di deducibilità degli ammortamenti così come le eventuali spese di gestione sostenute per un bene concesso in comodato saranno deducibili secondo quanto previsto dall'articolo 109, comma 5, Tuir.

Riferimenti normativi

articolo 95, comma 1, Tuir
 articolo 108, comma 2, Tuir
 articolo 107, comma 3, Tuir
 articolo 15, comma 1, n. 2, D.P.R. 633/1972
 risoluzione n. 83/E/2003
 circolare n. 34/E/2009

⁸ Cfr. ad esempio, circolare n. 90/2001 (§ 3), risoluzioni n. 9/E/2002, n. 225/E/2002 e n. 196/E/2008, Cassazione n. 1389/2011.



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

Redazione:



Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

