

B review



TeamSystem Business review

n. 07-08/2019

Supplemento a TeamSystem Review n. 271-272

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

La nuova Erp Digital Architecture

TeamSystem Enterprise è la nuova soluzione ERP di TeamSystem costruita sulle esigenze dell'impresa digitale. Una esperienza d'uso fluida, incentrata sul valore dei dati e sull'accesso rapido ai programmi, con tanti strumenti utili per recuperare efficienza e collaborare dentro e fuori l'azienda.

Grazie alla piattaforma TeamSystem Digital, il rapporto dell'azienda con le istituzioni è semplice e immediato, portando benefici ed efficienza alla rete clienti-fornitori.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/enterprise

www.teamsystem.com

Lavoro e previdenza

Costituzione di rendita vitalizia per contribuzione omessa e prescritta - I chiarimenti Inps	2
Appalti endoaziendali e organizzazione autonoma dell'appaltatore	4
Decreto Crescita: le novità per il lavoro	7
Requisiti di forma e procedure per il recesso dal contratto aziendale	11
Lavoro intermittente e la regolamentazione della prassi	14
Estensione <i>Bonus Sud</i> : le istruzioni Inps	17
Nuove tariffe Inail: pubblicate le Faq	20
Tfr: coefficiente di giugno 2019	27

Economia e finanza

Equo canone di giugno 2019	28
----------------------------	----

Fisco e tributi

Aspetti civilistici da valutare in ipotesi di donazione d'azienda e imposta di donazione	29
La gestione sociale della Srl: il "tramonto" dei soci e dell'assemblea amministratrice	35
Responsabilità del fornitore in caso di frode dell'esportatore abituale	42
La rivalsa dell'Iva da accertamento	48
Sette sentenze della Cassazione (in un giorno) "chiudono" la questione della fiscalità indiretta del <i>trust</i> ?	55

Costituzione di rendita vitalizia per contribuzione omessa e prescritta - I chiarimenti Inps

L *Inps, con circolare n. 78/2019, ha diramato importanti chiarimenti in ordine alla costituzione di rendita vitalizia ai sensi dell'articolo 13, L. 1338/1962, a copertura dei periodi di lavoro la cui contribuzione sia stata omessa e che non sia recuperabile per il decorso dei termini di prescrizione.*

Introduzione

Il presupposto della costituzione della rendita vitalizia è l'inadempimento dell'obbligo contributivo (Ivs), purché la contribuzione omessa non sia più suscettibile di recupero da parte dell'Inps per maturata prescrizione.

Sono interessati al presente istituto, oltre ai lavoratori dipendenti:

- familiari coadiuvanti e coadiutori dei titolari di imprese artigiane e commerciali (si vedano le circolari n. 31/2002 e n. 65/2008);
- collaboratori del nucleo diretto coltivatore diversi dal titolare e collaboratori dei nuclei colonici e mezzadrili (si vedano le circolari n. 32/2002, n. 36/2003, n. 10/2004 e n. 141/2004);
- tutti coloro che, essendo soggetti al regime di assicurazione obbligatoria nella Gestione separata, non siano però obbligati al versamento diretto della contribuzione, essendo la propria quota trattenuta dal committente/associante e versata direttamente da quest'ultimo (si veda la circolare n. 101/2010);
- iscritti alla Cassa per le pensioni degli insegnanti di asilo e di scuole elementari parificate, a far data dal 1° gennaio 2020 (si veda la circolare n. 169/2017, come modificata dalla circolare n. 117/2018).

Elementi necessari per la costituzione della rendita vitalizia

Ai fini della costituzione di rendita vitalizia è necessario che siano presentati documenti di data certa, dai quali possa evincersi l'effettiva esistenza del rapporto di lavoro e la reale natura del rapporto (articolo 13, comma 4, L. 1338/1962). Qualora permangano margini di incertezza, ambiguità, spazi aperti a diverse interpretazioni sulla riferibilità del documento al rapporto di lavoro in discussione, alla sua effettività o alla sua natura, l'istanza non può essere accolta.

La documentazione, datata e debitamente sottoscritta da colui che ne è l'autore, deve essere completa in ogni sua parte e integra, priva di abrasioni, alterazioni o cancellazioni tali da far presumere che sia stata preconstituita allo scopo di ottenere il riscatto.

Le dichiarazioni ora per allora non sono idonee a provare l'esistenza del rapporto di lavoro.

Le dichiarazioni delle P.A. possono essere utilizzate per evincere la sussistenza del documento di data certa comprovante il rapporto di lavoro, a condizione che siano sottoscritte dai funzionari responsabili e che non facciano un generico riferimento agli atti d'ufficio, bensì contengano la precisa indicazione del tipo di atto, della data e dell'eventuale numero di protocollo del documento stesso, al fine di consentire all'Istituto la verifica dei contenuti e la conformità di questi ai requisiti previsti in materia dall'articolo 13, L. 1338/1962. Il regime probatorio imposto dall'articolo 13, L. 1338/1962, vincola anche il giudice chiamato a decidere sulla sussistenza del diritto del lavoratore a ottenere la costituzione della rendita vitalizia. Il giudice, infatti, non può verificare l'esistenza del rapporto di lavoro con ogni mezzo di prova, ma può fondare il proprio convincimento circa la sua esistenza solo dietro esibizione di prove documentali di data certa, dalle quali possa evincersi con certezza l'effettiva esistenza del rapporto di lavoro controverso.

Aspetti operativi nella presentazione della documentazione

La documentazione deve essere presentata in originale o copia debitamente autenticata da pubblico ufficiale. Quando la documentazione è presentata in originale, il funzionario dell'Istituto che la riceve ne riproduce copia autentica da inserire nel fascicolo della pratica. Per essere utilizzabili ai fini della costituzione di rendita vitalizia, le copie autentiche, redatte dal funzionario dell'Istituto a ciò autorizzato o da altro pubblico ufficiale, devono riguardare il documento nella sua integrità e completezza e consistere nell'attestazione di conformità con l'originale scritta alla fine della copia, a cura del soggetto che esegue l'autenticazione, il quale deve indicare la data e il luogo del rilascio, il numero dei fogli impiegati, il proprio nome e cognome, la qualifica rivestita, nonché apporre la propria firma per esteso e il timbro dell'ufficio. Se la copia dell'atto o documento consta di più fogli, il pubblico ufficiale appone la propria firma a margine di ciascun foglio intermedio. Non sono utilizzabili le attestazioni di conformità all'originale redatte dall'interessato, dal datore di lavoro o da altri soggetti privati.

Minor rigore probatorio è richiesto nella dimostrazione degli altri elementi necessari per la configurazione della fattispecie, quali l'omissione contributiva: a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 568/1989, elementi quali durata, continuità della concreta prestazione lavorativa e qualifica, possono essere provati anche con "altri mezzi di prova". Si precisa che non è richiesta l'ulteriore prova della continuità della prestazione lavorativa nei casi in cui il documento che provi l'esistenza del rapporto di lavoro attesti anche la presenza del lavoratore sul luogo di lavoro o la maturazione del diritto alla retribuzione per il periodo richiesto (ad esempio, buste paga, estratti libri presenza, etc.). L'uso e la valutazione della testimonianza rientra fra i profili più critici dell'istruttoria in materia di costituzione di rendita vitalizia: è necessario che l'uso e la valutazione di questo mezzo di prova sia assistito da cautele, da adottarsi in via amministrativa, riguardanti tanto il contenuto e la forma della dichiarazione testimoniale quanto la persona stessa del testimone, affinché l'uso della testimonianza non si risolva in un sovvertimento del principio di prova scritta certa dell'esistenza del rapporto di lavoro.

La retribuzione percepita nel periodo oggetto di rendita vitalizia non può essere provata né con autocertificazione dell'interessato né mediante testimonianza. Laddove l'interessato non riesca a provare la retribuzione effettiva, si utilizzerà quella convenzionale.

Determinazione dell'onere

L'onere è determinato con le norme che disciplinano la liquidazione della pensione con il sistema retributivo o con quello contributivo, tenuto conto della collocazione temporale dei periodi oggetto di riscatto:

- per i periodi che si collocano nel sistema di "calcolo retributivo" l'onere è quantificato in termini di "riserva matematica" determinata in base alla retribuzione effettiva o convenzionale del periodo oggetto di costituzione di rendita vitalizia;
- per i periodi per i quali la relativa quota di pensione andrebbe calcolata con il sistema contributivo, il corrispondente onere è, invece, determinato applicando l'aliquota contributiva in vigore alla data di presentazione della domanda di riscatto, nella misura prevista per il versamento della contribuzione obbligatoria dovuta alla gestione pensionistica dove opera il riscatto stesso (la retribuzione di riferimento cui va applicata la predetta aliquota contributiva, è quella assoggettata a contribuzione nei 12 mesi meno remoti rispetto alla data della domanda).

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 78/2019

Appalti endoaziendali e organizzazione autonoma dell'appaltatore

La ricorrenza nel sistema imprenditoriale di forme di esternalizzazione mediante contratti di appalto endoaziendali, dove l'attività viene svolta all'interno del ciclo produttivo del committente, ha determinato una forte attenzione a livello ispettivo, come emerge anche dal documento di programmazione dell'attività dell'INL, e contenzioso giurisprudenziale. A complicare la questione, spesso si aggiungono disposizioni della contrattazione collettiva che impongono clausole sociali per riassumere i lavoratori precedentemente impiegati nell'appalto ovvero l'applicazione di determinati CCNL.

Introduzione

La realtà imprenditoriale spesso si struttura con forme di esternalizzazione, dove segmenti del ciclo produttivo vengono affidati "all'esterno", concetto più di soggettività giuridica che topografico: basti pensare alle più diffuse forme di appalti c.d. *labour intensive*, dove è predominante il fattore della manodopera, come i servizi di facchinaggio e il settore delle pulizie, che, per evidenti proprie caratteristiche, vengono svolte prevalentemente all'interno della struttura aziendale del committente. Ovviamente, come in caso di esternalizzazione di attività post vendita mediante *call center*, l'esternalizzazione con appalto *labour intensive* potrebbe essere anche fisica.

La giurisprudenza di legittimità, parallelamente, procede con il consolidamento di principi applicabili al nuovo contesto economico, seguendo le recenti riforme legislative e interpretando gli elementi contenuti nell'articolo 29, D.Lgs. 276/2003 che determinano la legittimità dell'appalto.

In base a tale norma, il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655, cod. civ., si distingue dalla somministrazione di lavoro:

- per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto;
- per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.

È di estrema importanza, per la legittimità di appalti *labour intensive*, il principio che si sta consolidando in giurisprudenza: in tali contesti, ciò che distingue l'appalto lecito con l'appalto illecito è l'elemento dell'autonomia di gestione e di organizzazione dell'impresa, sicché si ha "*interposizione vietata quando, non solo la società interposta è priva di una propria struttura imprenditoriale ma la titolarità dei poteri di ingerenza in ordina all'esecuzione della prestazione è concretamente esercitata solo dal soggetto interponente*" (Tribunale di Roma, 27 maggio 2019).

Proprio il vuoto organizzativo, nelle ricostruzioni processuali, diviene l'innescò per valutare l'ingerenza del committente: se l'oggetto dell'appalto è rappresentato in via prevalente da prestazioni di lavoro, dall'assenza di organizzazione risulta facile dimostrare l'ingerenza. Viceversa, con appaltatori strutturati, eventuali interventi del committente possono essere interpretati come direttive per standard qualitativi, come dimostra la recente ordinanza della Corte di Cassazione, con n. 13641/2019 (si veda anche Cassazione n. 15557/2019), riguardante l'appalto dei servizi alla clientela nelle carrozze letto da parte di Trenitalia.

Direttive nell'esecuzione dell'appalto o potere direttivo da intermediazione illecita?

Nell'ordinanza della Cassazione – che ha confermato la legittimità dell'appalto – si sottolinea come l'esistenza di standard lavorativi e produttivi, spesso presenti per necessità legate alla qualità del servizio da offrire o alla funzionalità all'interno del processo produttivo, non sono sintomatici dell'assenza di organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore.

Come è stato già affermato dalla Cassazione (Cassazione n. 12201/2011), in tema di interposi-

zione di manodopera non è sufficiente, ai fini della configurabilità di un appalto fraudolento, la circostanza che il personale dell'appaltante impartisca disposizioni agli ausiliari dell'appaltatore, occorrendo verificare se le disposizioni "siano riconducibili al potere direttivo del datore di lavoro, in quanto inerenti a concrete modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative, oppure al solo risultato di tali prestazioni, il quale può formare oggetto di un genuino contratto di appalto".

Nella richiamata sentenza del Tribunale di Roma, un'esternalizzazione di un call center mediante appalto si caratterizzava per la presenza di una struttura/unità di monitoraggio del committente, che poteva verificare il flusso delle chiamate e i tempi di attesa del cliente, senza tuttavia conoscere quale operatore stesse lavorando: il tribunale di Roma ha confermato la legittimità della forma di "ingerenza", in quanto si tratta di un controllo sulla rispondenza della prestazione resa agli standard qualitativi, senza che si integri il controllo della singola prestazione e delle relative modalità di esse.

In determinate circostanze (Cassazione n. 12664/2003 lavoro giornalistico "un coordinamento di attività sussiste anche tra committente di un servizio e suo esecutore, senza che tale coordinamento comporti necessariamente subordinazione del secondo al primo") forme di coordinamento del committente verso i dipendenti dell'appaltatore non sono state considerate elementi propri dell'intermediazione

A ogni modo, se il committente controlla non solo l'efficienza del servizio appaltato ma direttamente i lavoratori, soggetti al materialmente al suo potere disciplinare, la gestione tecnica ed il controllo delle prestazioni lavorative, residuando in capo all'appaltatore solo la gestione amministrativa del lavoro (retribuzione, obblighi previdenziali, turni e ferie) senza alcuna ingerenza nella prestazione (che si svolgeva in un campo avulso dall'oggetto sociale della cooperativa) e senza propria organizzazione di mezzi, sussistono gli estremi della fattispecie interpositoria vietata dalla legge.

L'organizzazione dell'appaltatore negli appalti *labour intensive*

Negli appalti la cui attività si materializza in rapporti di lavoro, tale requisito può essere soddisfatto, in presenza di particolari esigenze dell'opera o del servizio, proprio nell'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nel contratto (Cassazione n. 30694/2018). Il divieto di interposizione di manodopera è viceversa ravvisabile laddove restino in capo all'appaltatore, che mette a disposizione del committente una prestazione lavorativa, i soli compiti di gestione amministrativa del rapporto (quali retribuzione, pianificazione delle ferie, assicurazione della continuità della prestazione), senza una reale organizzazione della prestazione stessa, finalizzata ad un risultato produttivo autonomo, né una assunzione di rischio economico.

La volatilità dell'organizzazione determina implicitamente la soggezione dei lavoratori al potere direttivo e organizzativo del committente, soprattutto quando non vi siano confini chiari nei segmenti produttivi esternalizzati.

Ad ogni modo, è bene valutare approfonditamente i seguenti aspetti:

- l'esercizio della facoltà di istruire il personale sulle concrete modalità di esecuzione della prestazione,
- la proprietà degli strumenti e delle attrezzature di lavoro,
- l'organizzazione in concreto della manodopera attraverso anche la presenza in loco con poteri di gestione e soluzione dei problemi,
- i dipendenti dell'appaltatore seguono il medesimo orario di lavoro senza alcuna differenziazione di quelli del committente,;
- il contenuto della prestazione svolta in relazione all'oggetto dell'attività appaltata e l'eventuale sovrapposibilità o interscambiabilità tra mansioni dei dipendenti dell'appaltatore e dell'appaltante.

Soprattutto l'ultimo punto merita attenzione: esternalizzazioni parziali, con distinzioni labili tra attività svolta dai lavoratori interni e quanto esternalizzato, spesso creano le condizioni climatiche idonee affinché appalti deviino la propria parabola verso la somministrazione illecita.

I lavoratori dell'appaltatore, ai fini della genuinità dell'appalto, devono essere riconosciuti come

tali e non vi può essere confusione o interferenza con i lavoratori dell'appaltante perché, in caso contrario, sarebbe ravvisabile una inammissibile intromissione del committente nell'esecuzione dell'appalto che priverebbe quest'ultimo del carattere di liceità; nè può essere indifferente la circostanza, anche in ipotesi di temporanea assenza, della avvenuta sostituzione del personale dell'appaltatore con collaboratori del committente.

Conseguenze in caso di appalto illegittimo

Oltre alla costituzione del rapporto di lavoro con l'effettivo datore di lavoro (il committente), la L. 96/2018, di conversione del D.L. 87/2018, c.d. "Decreto Dignità", ha reintrodotta, a decorrere dal 12 agosto 2018, il reato della "somministrazione fraudolenta", punito con l'ammenda pari a 20 euro per ciascun lavoratore e per ogni giornata, nel caso in cui la somministrazione illecita si è posta in essere con la specifica finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo applicate al lavoratore.

La somministrazione abusiva – effetto dell'appalto illecito – comporta poi l'applicazione della sanzione amministrativa (articolo 18, comma 1, D.Lgs. 276/2003) per cui chi esercita attività di somministrazione di lavoro in assenza di apposita autorizzazione ovvero fuori dalle ipotesi previste ed espressamente autorizzate, è soggetto alla sanzione amministrativa proporzionale progressiva di 50 euro per ogni lavoratore occupato e per ciascuna giornata di occupazione, in ogni caso non può essere inferiore a 5.000 euro, né superiore a 50.000 euro.

Nei casi più gravi, a decorrere dal 4 novembre 2016, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 12, comma 1, L. 199/2016 (articolo 603-bis, c.p.) è applicabile una specifica fattispecie penalmente rilevante lo sfruttamento lavorativo (c.d. caporalato).

In particolare sono previste due distinte figure di incriminazione:

- quella della intermediazione illecita, che persegue chiunque "recluta" manodopera allo scopo di destinarla al lavoro presso terzi in condizione di sfruttamento e approfittando dello stato di bisogno dei lavoratori;
- quella dello sfruttamento lavorativo, con cui si punisce penalmente chiunque utilizza, assume o impiega manodopera, anche mediante la citata attività di intermediazione, sottoponendo i lavoratori a condizioni di sfruttamento e approfittando del loro stato di bisogno.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 276/2003

Decreto Crescita: le novità per il lavoro

È stata pubblicata, sul Supplemento Ordinario n. 26 della G.U. n. 151 del 29 giugno 2019, la L. 58/2019, di conversione del D.L. 34/2019 (Decreto Crescita) riguardante le misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.

Tra le principali misure per il lavoro si segnalano:

1. semplificazione ed estensione dell'agevolazione legata al c.d. rientro dei cervelli;
2. l'introduzione del nuovo istituto del contratto di espansione (per le imprese con più di 1000 dipendenti);
3. esonero contributivo per l'assunzione giovani diplomati per le aziende che finanziano la qualificazione e l'ammodernamento di laboratori professionalizzanti in favore di istituzioni scolastiche secondarie di secondo grado.

Finanziamento revisione tariffe Inail dall'anno 2023

Articolo 3-sexies	<p>In occasione della conversione in Legge, ai fini della messa a regime, dall'anno 2023, della revisione delle tariffe dei premi Inail operata nel corso del 2019 in linea con all'articolo 1, comma 1121, L. 145/2018, sono state ridefinite le coperture finanziarie fino al 2031.</p> <p>Inoltre, con la Legge di conversione sono state abrogate le seguenti disposizioni, sempre introdotte dall'articolo 1, comma 1126, L. 145/2018, riportando il testo delle seguenti norme alla versione precedente:</p> <ul style="list-style-type: none">• risarcimento responsabilità civile del datore di lavoro (articolo 10, commi 6, 7 e 8, D.P.R. 1124/1965);• prestazioni Inail e diritto di regresso verso le persone civilmente responsabili (articolo 11, comma 1, D.P.R. 1124/1965);• diritto di surroga (articolo 142, comma 2, D.Lgs. 209/2005).
-------------------	---

Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine per la presentazione della dichiarazione telematica dei redditi

Articolo 4-bis	<p>Al fine di semplificare i controlli formali delle dichiarazioni dei redditi, si prevede, mediante modifica del comma 3, articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, che gli uffici, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, L. 212/2000, non possano richiedere ai contribuenti documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria o a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi, salvo che la richiesta riguardi la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe ovvero elementi di informazione in possesso dell'Amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente.</p> <p>Inoltre, mediante modifica dell'articolo 2, D.P.R. 322/1998, è stato modificato il calendario per la presentazione telematica della dichiarazione dei redditi: la scadenza ora è fissata al 30 novembre (in luogo del 30 settembre), ovvero 11 mesi (in luogo di 9 mesi) successivo a quello di chiusura del bilancio per le persone giuridiche (articolo 3, D.P.R. 322/1998).</p>
----------------	--

Impegno cumulativo a trasmettere dichiarazioni o comunicazioni

Articolo 4-ter	<p>Viene modificato l'articolo 3, D.P.R. 322/1998, prevedendo che si considera grave irregolarità l'omissione ripetuta della trasmissione di dichiarazioni o di comunicazioni per le quali i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 hanno rilasciato l'impegno cumulativo a trasmettere di cui al comma 6-bis.</p>
----------------	--

Se il contribuente o il sostituto d'imposta conferisce l'incarico per la predisposizione di più dichiarazioni o comunicazioni a un soggetto, questi rilascia al contribuente o al sostituto d'imposta, anche se non richiesto, l'impegno cumulativo a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni o comunicazioni. L'impegno cumulativo può essere contenuto nell'incarico professionale sottoscritto dal contribuente se sono ivi indicate le dichiarazioni e le comunicazioni per le quali il soggetto di cui ai commi 2-*bis* e 3 si impegna a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati in esse contenuti. L'impegno si intende conferito per la durata indicata nell'impegno stesso o nel mandato professionale e, comunque, fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato rilasciato, salva revoca espressa da parte del contribuente o del sostituto d'imposta.

Conoscenza degli atti e semplificazione

Articolo 4- <i>septies</i>	Mediante modifica dello Statuto del Contribuente (articolo 6, L. 212/2000), viene previsto che l'Amministrazione finanziaria deve garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno 60 giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono. Si specifica, inoltre, che i modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria, così da garantire che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.
----------------------------	--

Rientro dei cervelli

Articolo 5	Il Decreto Crescita introduce le seguenti novità: <ul style="list-style-type: none">• è formalmente precisato che l'agevolazione è applicabile anche ai redditi assimilati al lavoro dipendente;• l'esenzione aumenta dal 50 al 70% del reddito prodotto;• il periodo all'estero precedente al trasferimento in Italia deve essere di 2 periodi d'imposta e non più di cinque;• si richiede che l'attività lavorativa sia prestata "prevalentemente" in Italia ma non anche per un datore di lavoro italiano in virtù di un contratto di lavoro "italiano";• non è più richiesta l'appartenenza per i soggetti agevolabili alla categoria di ruoli direttivi ovvero al possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.
------------	--

Disposizioni in materia previdenziale

Articolo 16- <i>quinquies</i>	In sede di conversione in legge, con l'articolo 16- <i>quinquies</i> sono state introdotte le seguenti misure di carattere previdenziale: <ol style="list-style-type: none">1. saldo stralcio per le casse professionali (articolo 1, comma 185-<i>bis</i>, L. 145/2018) si applica ai debiti derivanti dall'omesso versamento dei contributi dovuti dagli iscritti alle casse previdenziali professionali, solo previa apposite delibere delle medesime casse;2. l'INPGI è tenuto ad adottare, entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, misure di riforma del proprio regime previdenziale volte al riequilibrio finanziario della gestione sostitutiva dell'assicurazione generale obbligatoria che intervengano in via prioritaria sul contenimento della spesa e, in subordine, sull'incremento delle entrate contributive, finalizzate ad assicurare la sostenibilità economico-finanziaria nel medio e lungo periodo.
-------------------------------	---

Contratto di espansione	
Articolo 26- <i>quater</i>	<p>In sede di conversione in legge, mediante l'aggiunta dell'articolo 26-<i>quater</i> (che riscrive completamente l'articolo 41, D.Lgs. 148/2015) viene introdotto nel nostro ordinamento il contratto di espansione, accordo collettivo da sottoscrivere in sede governativa con le associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o con le loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero con la rappresentanza sindacale unitaria.</p> <p>Il nuovo istituto interessa soltanto le imprese con un organico superiore a 1.000 unità, coinvolte in processi di reindustrializzazione e riorganizzazione che comportino, in tutto o in parte, una strutturale modifica dei processi aziendali finalizzati al progresso e allo sviluppo tecnologico dell'attività, nonché la conseguente esigenza di modificare le competenze professionali in organico mediante un loro più razionale impiego e, in ogni caso, prevedendo l'assunzione di nuove professionalità.</p> <p>Il contratto, qualificato di natura gestionale, deve contenere:</p> <ul style="list-style-type: none">a) il numero dei lavoratori da assumere e l'indicazione dei relativi profili professionali compatibili con i piani di reindustrializzazione o riorganizzazione;b) la programmazione temporale delle assunzioni;c) l'indicazione della durata a tempo indeterminato dei contratti di lavoro, compreso il contratto di apprendistato professionalizzante di cui all'articolo 44, D.Lgs. 81/2015;d) relativamente alle professionalità in organico, la riduzione complessiva media dell'orario di lavoro e il numero dei lavoratori interessati, nonché il numero dei lavoratori che possono accedere al trattamento previsto dal comma 5, articolo 41, D.Lgs. 148/2015. <p>Qualora risultasse necessitato un intervento straordinario di cassa integrazione, si prevede che possa essere richiesto per un periodo non superiore a 18 mesi, anche non continuativi, in deroga agli articoli 4 e 22, D.Lgs. 148/2015.</p> <p>Ai fini della stipula del contratto di espansione, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali verifica il progetto di formazione e di riqualificazione nonché il numero delle assunzioni.</p> <p>Nel caso in cui vi fossero lavoratori coinvolti a non più di 60 mesi dal conseguimento del diritto alla pensione di vecchiaia, che abbiano maturato il requisito minimo contributivo, o anticipata di cui all'articolo 24, comma 10, D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, nell'ambito di accordi di non opposizione e previo esplicito consenso in forma scritta dei lavoratori interessati, il datore di lavoro riconosce per tutto il periodo e fino al raggiungimento del primo diritto a pensione, a fronte della risoluzione del rapporto di lavoro, un'indennità mensile, ove spettante comprensiva dell'indennità NASpI, commisurata al trattamento pensionistico lordo maturato dal lavoratore al momento della cessazione del rapporto di lavoro, così come determinato dall'Inps.</p> <p>Per i lavoratori che non si trovano nella condizione di beneficiare di tale indennità, è consentita una riduzione oraria media non superiore al 30 per cento dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati al contratto di espansione. Per ciascun lavoratore, la percentuale di riduzione complessiva dell'orario di lavoro può essere concordata, ove necessario, fino al 100% nell'arco dell'intero periodo per il quale il contratto di espansione è stipulato.</p>

Bonus sud dal 1° gennaio al 30 aprile 2019	
Articolo 39- <i>ter</i>	<p>Il Decreto Crescita estende anche alle assunzioni effettuate dal 1° gennaio al 30 aprile 2019 il <i>bonus sud</i>: si ricorda, infatti, che il decreto Anpal n.178/2019 limita(va) i suoi effetti alle assunzioni effettuate dal 1° maggio al 31 dicembre 2019.</p> <p>Il <i>bonus sud</i> opera per le assunzioni di soggetti disoccupati che, al momento dell'assunzione non abbiano compiuto 35 anni di età ovvero, in assenza del requisito anagrafico, siano privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, ai sensi del Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 17 ottobre 2017.</p>

Pensione di inabilità ai soggetti che abbiano contratto malattie professionali a causa dell'esposizione all'amianto

Articolo 41-bis	<p>È stata estesa anche ai lavoratori che risultano affetti da patologia asbesto-correlata accertata e riconosciuta ai sensi dell'articolo 13, comma 7, L. 257/1992 la possibilità di conseguire una pensione di inabilità ancorché non si trovi nell'assoluta e permanente impossibilità di svolgere qualsiasi attività lavorativa.</p> <p>Sono compresi nell'ambito di applicazione della presente disposizione anche i soggetti che:</p> <p>a) in seguito alla cessazione del rapporto di lavoro siano transitati in una gestione di previdenza diversa da quella dell'Inps compresi coloro che, per effetto della ricongiunzione contributiva effettuata ai sensi dell'articolo 2, L. 29/1979, non possano far valere contribuzione nell'assicurazione generale obbligatoria;</p> <p>b) siano titolari del sussidio per l'accompagnamento alla pensione entro l'anno 2020, riconosciuto ai sensi dell'articolo 1, comma 276, L. 208/2015, secondo i criteri e le modalità indicate nel decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 29 aprile 2016, che optino per la pensione di inabilità.</p>
-----------------	---

Esonero contributivo giovani diplomati

Articolo 49-bis	<p>Al fine di favorire e di potenziare l'apprendimento delle competenze professionali richieste dal mercato del lavoro e l'inserimento dei giovani nel mondo del lavoro, a coloro che dispongono erogazioni liberali per un importo non inferiore, nell'arco di un anno, a 10.000 euro per la realizzazione, la riqualificazione e l'ammodernamento di laboratori professionalizzanti in favore di istituzioni scolastiche secondarie di secondo grado con percorsi di istruzione tecnica o di istruzione professionale, anche a indirizzo agrario, e che assumono, a conclusione del loro ciclo scolastico, giovani diplomati presso le medesime istituzioni scolastiche con contratto di lavoro a tempo indeterminato è riconosciuto un incentivo, sotto forma di parziale esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all'Inail, per un periodo massimo di dodici mesi decorrenti dalla data di assunzione.</p> <p>L'incentivo contributivo può essere riconosciuto soltanto se le erogazioni liberali, effettuate sul conto di tesoreria delle istituzioni scolastiche con sistemi di pagamento tracciabili, riguardano le seguenti tipologie di intervento:</p> <p>a) laboratori professionalizzanti per lo sviluppo delle competenze;</p> <p>b) laboratori e ambienti di apprendimento innovativi per l'utilizzo delle tecnologie;</p> <p>c) ambienti digitali e innovativi per la didattica integrata;</p> <p>d) attrezzature e dispositivi hardware e software per la didattica.</p> <p>L'incentivo è riconosciuto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, ai titolari di reddito di impresa e non è cumulabile con altre agevolazioni previste per le medesime spese.</p> <p>Entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (30 giugno 2019), con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, saranno definiti le modalità e i tempi per disporre le erogazioni liberali e la misura dell'incentivo, sulla base di criteri di proporzionalità.</p>
-----------------	---

Riferimenti normativi

L. 58/2019

Requisiti di forma e procedure per il recesso dal contratto aziendale

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 2600/2018 affronta un tema non troppo battuto dalla giurisprudenza, il recesso dal contratto collettivo aziendale, in particolare quando è prevista dallo stesso accordo la possibilità di tacito rinnovo annuale, salva eventuale disdetta.

Nel caso di specie, un'azienda aveva introdotto un premio aziendale mediante accordi collettivi aziendali, caratterizzati da un meccanismo di tacito rinnovo annuale e con disdetta da manifestarsi entro una data determinata: per l'esercizio di quest'ultima facoltà, l'azienda aveva in primo luogo approfittato di un confronto sindacale e, soltanto a seguito di espressa richiesta dalla controparte sindacale, successivamente formalizzata per iscritto. La Corte di Cassazione ha stabilito, in assenza di norme specifiche sulla forma della contrattazione collettiva e in applicazione del principio della libertà di forma, che preclude eventuali interpretazioni analogiche da altri contratti o atti unilaterali in cui sono prescritte forme caratteristiche, che un accordo aziendale è valido anche in assenza di forma scritta e, conseguentemente, anche la disdetta non deve essere obbligatoriamente in forma scritta ai fini della sua validità.

Introduzione

Molte delle discipline e degli istituti del diritto del lavoro coinvolgono la contrattazione collettiva, anche aziendale, delegando regolamentazioni o prevedendo possibilità di deroghe, così da smussare eventuali ostacoli delle norme a carattere generale per la realizzazione di specifiche forme di organizzazione e di produzione aziendali.

A testimonianza di tale approccio legislativo, basti pensare al recente tema della detassazione dei premi di risultato che, come noto, richiede, la preventiva previsione da parte di un accordo aziendale (ovvero territoriale) del premio e dei relativi indici e parametri di computo, alla disciplina dei contratti di lavoro ex D.Lgs. 81/2015 dove, grazie alla previsione contenuta nell'articolo 51, ogni rinvio alla contrattazione collettiva comprende anche i contratti collettivi aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative ovvero dalle rappresentanze sindacali aziendali (RSA o RSU), alla materia dell'orario di lavoro, capillarmente percorsa da possibilità di deroghe da parte della contrattazione collettiva.

In assenza di specifiche disposizioni normative, alla materia della contrattazione collettiva risulta applicabile esclusivamente la disciplina generale sui contratti (articoli 1321 e ss., cod. civ.). Si ricorda infatti che le disposizioni contenute negli articoli da 2067 a 2078, cod. civ. non risultano essere applicabili – con l'eccezione dell'articolo 2077, cod. civ. – in quanto relative ai contratti collettivi corporativi.

Pertanto, nell'ordinamento italiano i contratti collettivi sono definiti "di diritto comune", sia per l'attuazione del modello costituzionale di contrattazione collettiva erga omnes; sia per il necessario "ricorso agli schemi privatistici del contratto, del mandato e dalla rappresentanza, per spiegarne natura ed effetti".

In particolare, il contratto collettivo viene incluso nella categoria dei contratti atipici ex articolo 1322, cod. civ., norma che prevede al comma 1 non solo la libertà di determinare il contenuto dei contratti nei limiti della legge, ma anche la possibilità di concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare, purché "siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico".

Come ulteriore conseguenza, l'inapplicabilità delle norme corporative e, parallelamente, la mancata attuazione dell'articolo 39 della Costituzione (dove si subordinava l'efficacia erga omnes dei contratti collettivi a una procedura di registrazione, mai entrata in vigore) rendono teoricamente

applicabili i contratti collettivi di lavoro soltanto ai lavoratori iscritti alle organizzazioni sindacali stipulanti in virtù del mandato derivante: a ogni modo, le complesse considerazioni sull'efficacia dei contratti collettivi sono per molti aspetti sopite dalle clausole di rinvio nei contratti di lavoro individuali, sia in forma specifica su singole discipline che a carattere generale/residuale ("per tutto quanto non previsto dal presente contratto, si rinvia alla disciplina contenuta nel CCNL...").

Ad ogni modo, l'assenza di fondamenti normativi diretti ha mostrato tutta la sua problematicità anche in relazione alla contrattazione collettiva aziendale volta alla gestione delle situazioni di crisi e/o di ristrutturazione, spesso "ablative", ovvero volta a riconoscere trattamenti peggiorativi rispetto alla situazione preesistente, come la cancellazione di elementi premiali o di discipline di miglior favore. In tale solco si collocano poi i principali esiti della c.d. contrattazione di prossimità, così come regolamentata dal D.L. 138/2011, anche perché la disponibilità da parte sindacale si materializza principalmente in situazioni di crisi, e per lo più in deroga soltanto a disposizioni della contrattazione collettiva di livello nazionale.

Tali intrecci confermano l'importanza e il ruolo assunto dalla contrattazione collettiva aziendale e rendono ancor più evidenti le problematiche connesse all'assenza di norme endogene: il vuoto normativo spesso può creare difficoltà interpretative nella gestione della contrattazione aziendale in tutte le sue dinamiche, dalla fase della stipulazione, alla gestione, fino all'eventuale recesso dagli accordi sottoscritti. Su quest'ultimo aspetto risulta particolarmente interessante la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 2600/2018, che di seguito si commenta.

Il caso oggetto della pronuncia e le motivazioni della Cassazione

L'azienda aveva introdotto un premio aziendale mediante accordi collettivi aziendali (del 1974 e 1979, successivamente aggiornati), caratterizzati da un meccanismo di tacito rinnovo annuale e con disdetta da manifestarsi entro il 31 gennaio di ciascun anno.

Nel corso del 2004 l'azienda aveva effettuato la disdetta, prima verbalmente durante una riunione sindacale del 27 gennaio e, a seguito delle richieste di parte sindacale, formalizzata poi per iscritto: tuttavia, pur essendo stata inviata il 29 gennaio, una delle parti stipulanti aveva ricevuto la disdetta soltanto il 3 febbraio. In virtù di tale situazione, la Corte di Appello di Milano aveva ritenuto tardiva la disdetta e, quindi, dovuto il premio anche per quell'anno.

A seguito del giudizio sfavorevole, l'azienda propone ricorso in Cassazione, articolandolo in 7 motivi.

Con i primi 2 motivi viene contestata la necessità, ravvisata dalla Corte di Appello, che il recesso dovesse avere la forma scritta, sia perché a livello normativo la forma scritta è richiesta esclusivamente se espressamente pattuita o se concernente un contratto "solenne" (articolo 1350, cod. civ.), sia perché la pretesa sindacale di formalizzazione non poteva essere considerata fonte di obblighi, come fatto dalla Corte di Appello, ritenendola una sorta di contratto preliminare.

Tali motivazioni sono state considerate fondate.

Innanzitutto la Suprema Corte richiama i propri precedenti giurisprudenziali relativi al periodo post corporativo (che determina l'inapplicabilità della disciplina specifica, in questo caso contenuta nell'articolo 2072, cod. civ.), dove, dopo una prima fase in cui si è considerata necessario la forma scritta ad substantiam, si è giunti alla pronuncia a SS.UU. n. 3318/1995, in cui fu stabilito che, in assenza di norme specifiche sulla forma della contrattazione collettiva, in applicazione del principio della libertà di forma, che preclude eventuali interpretazioni analogiche da altri contratti o atti unilaterali in cui sono prescritte forme caratteristiche, un accordo aziendale è valido anche in assenza di forma scritta.

In altre parole, il principio di libertà della forma contrattuale, la regola generale contenuta nell'articolo 1325, n. 4, cod. civ., rende le norme che contengono obblighi di forme per determinati contratti, in quanto eccezioni, di stretta interpretazione.

Conseguentemente, lo stesso principio risulta applicabile anche in relazione agli atti risolutivi degli accordi aziendali, come il mutuo dissenso (articolo 1372, comma 1, cod. civ.) e il recesso unilaterale mediante disdetta (articolo 1373, comma 2, cod. civ.): il recesso è un negozio recettizio che,

pur non richiedendo formule sacramentali, nondimeno resta assoggettato agli stessi vincoli formali eventualmente prescritti per il contratto costitutivo del rapporto al cui scioglimento sia finalizzato. A supporto di tale ragionamento, la Cassazione richiama i propri precedenti, esterni al diritto del lavoro, in particolare la Cassazione n. 14730/2000, dove si legge che *"nei contratti formali (nei quali è compreso quello preliminare di compravendita di beni immobili ai sensi del combinato disposto degli articoli 1350 e 1351, cod. civ.), le cause modificative o estintive del rapporto debbono risultare da fattori prestabiliti dalle parti nello stesso contratto e debbono essere, comunque, espresse nella forma richiesta per il contratto al quale si riferiscono. Conseguentemente, l'accordo solutorio e la dichiarazione di recesso debbono rivestire la stessa forma scritta richiesta per il contratto preliminare"*.

In caso contrario, torna essere applicabile il principio della libertà di forme.

Tornando al merito della decisione, la Cassazione inoltre esclude la configurabilità della forma *ad probationem tantum*, in quanto è necessario la presenza di un'apposita disposizione, assente nel caso. Se vi fosse stata una esplicita previsione nell'accordo aziendale, volto a ritenere valida la disdetta soltanto se esercitata in forma scritta – e non solo entro una determinata scadenza –, allora la disdetta comunicata verbalmente non sarebbe stata considerata legittima. E la richiesta di successiva formalizzazione, come sopra specificato, non è in grado di far sorgere alcuna specifica obbligazione in capo all'azienda.

Una volta ritenuto applicabile il principio di libertà della forma al contratto collettivo di lavoro, la Suprema Corte considera fondati gli ulteriori motivi del ricorso connessi alla mancata ammissione, nei giudizi di merito, delle prove testimoniali relative alla disdetta effettuata durante la riunione sindacale del 27 gennaio. Fra l'altro, l'onere di comunicare la disdetta per iscritto viene considerato uno strumento di ripensamento in grado di inficiare un'ipotetica iniziale volontà di recesso da parte aziendale.

Conclusioni

Con la sentenza sopra commentata, trova conferma l'indirizzo giurisprudenziale dell'assenza di forme vincolanti per la contrattazione collettiva aziendale, regola che riverbera i suoi effetti anche in relazione al recesso: ove non previste forme specifiche dallo stesso accordo, eventuali facoltà di disdetta possono essere poste in essere anche verbalmente in occasione di confronti sindacali. Allo scopo di evitare i costi e le lungaggini del contenzioso, è comunque strettamente consigliabile prevedere negli stessi accordi meccanismi certi e formalizzati per recedere o dare disdetta, evitando così che strategie sindacali possano trovar materia per attaccare il venir meno di un trattamento premiale.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 81/2015

Lavoro intermittente e la regolamentazione della prassi

Sono 3 le ipotesi in cui è possibile ricorrere al lavoro intermittente:

- 1) nei casi previsti, sia per specifiche esigenze che per periodi predeterminati, dalla contrattazione collettiva, di qualunque livello, purché abbia i crismi di rappresentatività previsti dall'articolo 51, D.Lgs. 81/2015;
- 2) in assenza di contrattazione collettiva, i casi di utilizzo sono individuati con decreto dal Ministero del lavoro;
- 3) in ogni caso, il lavoro intermittente può essere utilizzato con soggetti con meno di 24 anni, purché le prestazioni lavorative siano svolte entro il venticinquesimo anno, e con più di 55 anni.

È bene ribadire che il requisito anagrafico rimane autonomo e alternativo rispetto alle ipotesi oggettive sopra richiamate, legate ai pochi interventi effettuati dalla contrattazione collettiva e al R.D. 2657/1923.

Introduzione

In assenza di contrattazione collettiva, oltre alla possibilità di applicare i requisiti soggettivi, i casi di utilizzo sono individuati con decreto dal Ministero del lavoro: nell'attesa dell'emanazione di tale decreto, sulla vigenza del D.M. 23 ottobre 2004, non richiamato in via transitoria, che costituiva la norma di sponda che rimandava al R.D. 2657/1923, è intervenuto il Ministero del lavoro che, con interpello datato 21 marzo 2016, n. 10, ha chiarito che "il D.M. del 2004 è da considerarsi ancora vigente ... in forza della disposizione di cui all'articolo 55, comma 3, D.Lgs. 81/2015 e, di conseguenza, è evidentemente possibile rifarsi alle ipotesi indicate dal R.D. 2657/1923 al fine di attivare prestazioni di lavoro intermittente".

Il comma 3, articolo 55 prevede infatti che "sino all'emanazione dei decreti richiamati dal presente decreto legislativo, trovano applicazione le regolamentazioni vigenti".

Del "nuovo" decreto, come di tante altre disposizioni (vedi lavoro stagionale), non sembra esserci traccia: se, da una parte, il R.D. 2657/1923 ancora porta in dote alcune casistiche di sicura attualità, soprattutto nel settore del terziario, l'anzianità della norma richiede continui interventi per definirne l'applicazione. Il compito non sempre è agevole, tenuto conto che il regio decreto, richiamato dalla notte dei tempi da un D.M. del 2004, individua attività di lavoro discontinuo, cioè che alternano fasi di lavoro a fasi di attesa, che è cosa ben diversa dalle esigenze di concentrare in momenti circoscritti e incerti nel loro verificarsi prestazioni intermittenti.

Questa duplice imprecisione nella regolamentazione ha portato il Ministero del lavoro, con il primo provvedimento di prassi sul lavoro intermittente, la circolare n. 4/2005, ad affermare che "in aderenza alla lettera del D.M. 23 ottobre 2004 che rinvia alle «tipologie di attività» di cui alla tabella allegata al R.D. 2657/1923, le attività ivi indicate devono essere considerate come parametro di riferimento oggettivo per sopperire alla mancata individuazione da parte della contrattazione collettiva alla quale il decreto ha rinvio per l'individuazione delle esigenze a carattere discontinuo ed intermittente specifiche per ogni settore. Pertanto i requisiti dimensionali e le altre limitazioni alle quali il regio decreto fa riferimento (ad esempio autorizzazione dell'ispettore del lavoro) non operano ai fini della individuazione della tipologia di attività lavorativa oggetto del contratto di lavoro intermittente".

L'interpello n. 1/2018 del Ministero del lavoro

Particolarmente sintomatico è l'interpello n. 1/2018: il caso sottoposto al Ministero del lavoro dal Consiglio nazionale dell'ordine dei consulenti del lavoro riguardava le attività di ristorazione senza somministrazione non operanti nel settore dei pubblici esercizi, bensì in quello delle imprese ali-

mentari artigiane, quali pizzerie al taglio, rosticcerie etc., in particolare se potessero rientrare tra le attività indicate al punto n. 5 della tabella allegata al R.D. 2657/1923: *"camerieri, personale di servizio e di cucina negli alberghi, trattorie, esercizi pubblici in genere, carrozze letto, carrozze ristoranti e piroscafi, a meno che nelle particolarità del caso, a giudizio dell'Ispektorato dell'industria e del lavoro, manchino gli estremi di cui all'articolo 6, Regolamento 1955/1923"*.

Secondo il Ministero, vi sono 2 condizioni nel citato punto n. 5: una di tipo soggettivo e una di tipo oggettivo. In tal senso è necessario che i lavoratori siano impiegati come camerieri o personale di servizio e di cucina e che l'attività sia resa nelle strutture espressamente richiamate. Pertanto, con un'interpretazione rigida, si legge nell'interpello che *"il tenore letterale ... non consente di estendere la nozione di esercizi pubblici in genere anche alle imprese artigiane alimentari non operanti nel settore dei pubblici esercizi"*.

L'interpello prosegue richiamando l'esclusione dal limite delle 400 giornate per i pubblici esercizi, insieme ai settori del turismo e dello spettacolo, e i relativi provvedimenti di prassi: nell'interpello n. 26/2014 era stato chiarito che tale deroga è rivolta sia ai datori di lavoro iscritti alla CCIAA con il codice attività Ateco 2007 – corrispondente ai citati settori produttivi – sia ai datori di lavoro che, pur non rientrando nel Codice Ateco dei settori in questione, svolgano attività proprie del turismo, pubblici esercizi e spettacolo applicando i relativi contratti collettivi.

Pertanto, smentendo l'assunto inizialmente affermato nell'interpello, si legge nelle conclusioni che *"le imprese alimentari artigiane possono stipulare contratti di lavoro intermittente ai sensi del punto 5 della tabella allegata al R.D. 2657/1923 solo se operano nel settore dei "pubblici esercizi in genere", tenuto anche conto dei criteri di individuazione già richiamati nell'interpello n. 26/2014"*. Fra l'altro, l'interpello 26/2014 a sua volta richiamava a supporto i criteri forniti dallo stesso Ministero in relazione alle comunicazioni "semplificate" di instaurazione dei rapporti di lavoro diramati con note n. 2369/2012 e n. 4269/2012.

È forse rimasta poco articolata nel testo dell'interpello la specificazione delle conseguenze, cioè che è sufficiente, in assenza di classificazione Ateco, svolgere attività del turismo o pubblici esercizi e applicare i relativi contratti, in caso contrario non si capirebbe il richiamo fatto all'interpello del 2014. A ogni modo, stante l'anzianità del R.D., sarebbe sicuramente auspicabile una lettura delle attività che possano essere oggetto di lavoro intermittente slegata dal contesto in cui esse siano svolte, come già avvenuto in passato, se non impatta sulle mansioni: non si vede perché medesime mansioni possano essere oggetto di lavoro intermittente solo in base all'attività svolta dell'effettivo datore di lavoro.

Altri precedenti di prassi per le condizioni di utilizzo

Con l'interpello n. 6/2015, il Ministero del Lavoro ha ritenuto che un'impresa appaltatrice, incaricata di servizi di soccorso e recupero nel settore degli ambienti sospetti o confinati (D.P.R. 177/2011), possa assumere operatori specializzati con contratto intermittente mediante il rinvio alla figure dei "sorveglianti che non partecipano materialmente al lavoro", fermo restando la necessità che i lavoratori impiegati in tale settore siano in possesso dei requisiti previsti dal D.P.R. 177/2011 (e ovviamente si deve trattare di personale che svolge la funzione di sorvegliante che non partecipa materialmente al lavoro).

Nel corso del 2017, con l'interpello n. 1, il Ministero del lavoro ha ritenuto che, in assenza di specifiche previsioni contemplate dalla contrattazione collettiva di riferimento, per i lavori di manutenzione stradale straordinaria *"si possa far riferimento alle attività indicate al n. 32 della medesima tabella, che non riporta alcuna distinzione in ordine alle tipologie di manutenzione stradale (ordinaria/straordinaria), a condizione che le relative figure professionali siano effettivamente adibite per lo svolgimento di lavori di manutenzione stradale, siano essi ordinari o straordinari"*.

Con l'interpello 17 del 26 giugno 2014, si era a sua volta chiarita la legittimità per un'impresa appaltatrice del ricorso alla tipologia contrattuale del lavoro intermittente con riferimento all'attività espletata da "personale di servizio e di cucina negli alberghi" (n. 5 tabella R.D. 2657/1923) per l'esecuzione di un servizio di pulizia all'interno di una struttura alberghiera – impresa committen-

te: il Ministero fonda il proprio ragionamento sulla considerazione che il DM del 2004 *“afferisce esclusivamente alla tipologia di attività effettivamente svolta dal prestatore”*, in questo caso non tenendo in considerazione la circostanza che l'attività in questione non era effettuata direttamente dall'impresa.

A ogni modo, si sottolinea come la prassi ministeriale, pur avendo un importante ruolo interpretativo che vincola, soprattutto per quanto riguarda gli interpelli, il personale ispettivo, non ha forza di legge e non riveste la funzione di fonte di legge primaria nella regolamentazione dei rapporti, con la conseguenza che in caso di contenzioso giudiziale potrebbe benissimo essere trascurata dall'organo giudicante. Al momento non risultano essere state affrontate dalla giurisprudenza questioni afferenti le c.d. causali oggettive: nelle sentenze della Corte di Cassazione, il lavoro intermittente è stato oggetto di recente interpretazione solo per quanto riguarda le condizioni di legittimità soggettive, riferite ai limiti di età, aspetto che apparentemente non avrebbe dovuto creare alcun dubbio.

Riferimenti. Normativi

D.Lgs. 81/2015

Estensione **Bonus Sud**: le istruzioni Inps

L'Inps, a seguito dell'estensione dell'incentivo **Bonus Sud** - disposto dall'articolo 39-ter, D.L. 34/2019 convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019 (Decreto Crescita) e regolamentato dal decreto direttoriale Anpal n. 311/2019 - alle assunzioni effettuate tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019, ha fornito le istruzioni operative per la fruizione dell'agevolazione con la circolare n. 102/E/2019.

Introduzione

Il decreto direttoriale Anpal n. 178/2019, in attuazione della previsione contenuta nell'articolo 1, comma 247, L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), aveva limitato l'incentivo "Occupazione Sviluppo Sud" alle assunzioni effettuate a partire dal 1° maggio 2019 e fino al 31 dicembre 2019.

Destinatari del *bonus* contributivo sono tutti i datori di lavoro privati, anche non imprenditori che assumano, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto direttoriale n. 178/2019, con contratto a tempo indeterminato per prestazioni da svolgere nelle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia ("Regioni meno sviluppate") e Abruzzo, Molise, Sardegna "(Regioni in transizione)". Se il datore di lavoro ha sede legale in una regione diversa da quelle sopra elencate, è necessario che la Struttura Inps competente, a seguito di specifica richiesta da parte del datore di lavoro interessato e dopo aver effettuato i dovuti controlli, inserisca nelle caratteristiche contributive della matricola il codice di autorizzazione "0L", che, dal 1° gennaio 2018, ha assunto il significato di "Datore di lavoro che effettua l'accentramento contributivo con unità operative nei territori del Mezzogiorno", previa verifica, mediante la consultazione delle comunicazioni obbligatorie, che la prestazione lavorativa si svolge in una sede di lavoro ubicata

Inoltre, le assunzioni devono riguardare lavoratori disoccupati ai sensi dell'articolo 19, D.Lgs. 150/2015, e dell'articolo 4, comma 15-*quater*, D.L. 4/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 26/2019.

In particolare, tali soggetti, privi di impiego, devono dichiarare, in forma telematica, al sistema informativo unitario delle politiche del lavoro, la propria immediata disponibilità allo svolgimento di attività lavorativa e alla partecipazione a misure di politica attiva del lavoro concordate con il centro per l'impiego.

Sono agevolabili, inoltre, le assunzioni di lavoratori, da considerarsi in stato di disoccupazione, il cui reddito da lavoro dipendente o autonomo corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986.

Con riferimento al requisito anagrafico, se il lavoratore, alla data di assunzione, ha un'età compresa tra i 16 e i 34 anni (intesi come 34 anni e 364 giorni), ai fini dell'accesso al beneficio è sufficiente che lo stesso risulti disoccupato.

Diversamente, il lavoratore che, al momento dell'assunzione incentivata, ha già compiuto 35 anni di età, oltre a essere disoccupato, nei 6 mesi precedenti l'assunzione agevolata, non deve aver prestato attività lavorativa riconducibile a un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi ovvero non deve aver svolto attività di lavoro autonomo o parasubordinato dalla quale sia derivato un reddito che corrisponde a un'imposta lorda superiore alla misura delle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del Testo Unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 917/1986. Inoltre, fatta eccezione per le ipotesi di trasformazione del rapporto di lavoro in rapporto a tempo indeterminato, il lavoratore, ai fini del legittimo riconoscimento dell'incentivo, nei 6 mesi precedenti l'assunzione, non deve aver avuto un rapporto di lavoro subordinato con lo stesso datore di lavoro che lo assume con l'incentivo.

Rapporti incentivati

L'incentivo, come espressamente previsto dall'articolo 2, comma 1, decreto direttoriale n. 178/2019, può essere riconosciuto, ferma restando la disponibilità delle risorse, per le assunzioni effettuate tra il 1° maggio 2019 e il 31 dicembre 2019. Inoltre, come espressamente previsto dall'articolo 39-ter, D.L. 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, nonché dal decreto direttoriale n. 311/2019, l'incentivo può trovare applicazione anche per le assunzioni effettuate tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019.

Ai sensi dell'articolo 4, decreto direttoriale n. 178/2019 sono incentivabili le assunzioni e trasformazioni a tempo indeterminato - anche a scopo di somministrazione - nonché i rapporti di apprendistato professionalizzante; l'incentivo è riconoscibile altresì per i rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo con una cooperativa di lavoro.

Nell'ambito delle tipologie contrattuali ammesse, l'incentivo spetta sia in ipotesi di rapporti a tempo pieno sia a tempo parziale.

Il beneficio è escluso espressamente nelle ipotesi di assunzione con contratto di lavoro domestico o intermittente e nelle ipotesi di prestazioni di lavoro occasionale (articolo 4, comma 5, decreto direttoriale n. 178/2019).

Inoltre, non sono ammessi all'incentivo i contratti di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, nonché i contratti di apprendistato di alta formazione e di ricerca.

In favore dello stesso lavoratore l'incentivo può essere riconosciuto per un solo rapporto. Dopo la prima concessione non è, pertanto, possibile rilasciare nuove autorizzazioni per nuove assunzioni effettuate dallo stesso o da altro datore di lavoro, a prescindere dalla causa di cessazione del precedente rapporto e dall'entità dell'effettiva fruizione del beneficio.

Misura dell'incentivo

L'incentivo è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro - con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail - per un importo massimo di 8.060,00 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile per dodici mensilità a partire dalla data di assunzione/trasformazione, e fruibile, a pena di decadenza, entro il termine del 28 febbraio 2021. La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 671,66 euro (8.060,00 euro/12) e, per rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 21,66 euro (671,66 euro/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

In ipotesi di rapporti di lavoro a tempo parziale, come espressamente previsto dall'articolo 5, comma 2, del decreto direttoriale n. 178/2019, il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto.

Nei casi di trasformazione di rapporti a termine ovvero di stabilizzazione dei medesimi entro sei mesi dalla relativa scadenza, trova applicazione la previsione di cui all'articolo 2, comma 30, L. 92/2012, riguardante la restituzione del contributo addizionale dell'1,40% prevista per i contratti a tempo determinato.

Condizioni di spettanza dell'incentivo

Il diritto alla fruizione dell'incentivo è subordinato alle seguenti condizioni:

- rispetto delle condizioni previste dall'articolo 1, commi 1175 e 1176, L. 296/2006, ossia: adempimento degli obblighi contributivi; osservanza delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro; rispetto, fermi restando gli altri obblighi di legge, degli accordi e contratti collettivi aziendali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione stabiliti, da ultimo, dall'articolo 31, D.Lgs. 150/2015.

Inoltre, l'incentivo può essere legittimamente fruito solo nel rispetto delle previsioni di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013 del 18 dicembre 2013 - relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" - o in alternativa, oltre tali limiti, alle condizioni previste dall'articolo 7 del decreto direttoriale n. 178/2019, che di seguito si riportano:

1. l'assunzione (ovvero la trasformazione a tempo indeterminato di un rapporto a termine) deve determinare un incremento occupazionale netto rispetto alla media dei lavoratori occupati nei dodici mesi precedenti;
2. per i lavoratori di età compresa tra i 25 e i 34 anni, l'incentivo può essere fruito solo quando, in aggiunta al requisito dell'incremento occupazionale, ricorra una delle seguenti condizioni:
 - a) il lavoratore sia privo di impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi, ai sensi del D.M. 17 ottobre 2017;
 - b) il lavoratore non sia in possesso di un diploma di istruzione secondaria di secondo grado o di una qualifica o diploma di istruzione e formazione professionale;
 - c) il lavoratore abbia completato la formazione a tempo pieno da non più di 2 anni e non abbia ancora ottenuto il primo impiego regolarmente retribuito;
 - d) il lavoratore sia assunto in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna in tutti i settori economici dello Stato, ovvero sia assunto in settori economici in cui sia riscontrato il richiamo differenziale nella misura di almeno il 25%, ai sensi del decreto interministeriale del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze, n. 420 del 28 novembre 2018, di attuazione dell'articolo 2, punto 4, lettera f), Regolamento (UE) 651/2014.

Adempimenti per l'ammissione all'incentivo.

Allo scopo di consentire al datore di lavoro di conoscere con certezza la residua disponibilità delle risorse prima di effettuare l'eventuale assunzione o trasformazione a tempo indeterminato, il datore di lavoro deve inoltrare all'Inps - avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza on-line "IOSS", disponibile sul sito internet www.inps.it all'interno dell'applicazione "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)" - una domanda preliminare di ammissione all'incentivo.

L'istanza di prenotazione dell'incentivo che dovesse essere inizialmente non accolta per carenza di fondi rimarrà valida - mantenendo la priorità acquisita dalla data di prenotazione - per 30 giorni; se entro tale termine si libereranno delle risorse utili, la richiesta verrà automaticamente accolta; diversamente, trascorsi inutilmente i 30 giorni indicati, l'istanza perderà definitivamente di efficacia e l'interessato dovrà presentare una nuova richiesta di prenotazione.

Analogamente, l'istanza di prenotazione dell'incentivo che dovesse essere inizialmente non accolta in quanto, dalla consultazione dell'archivio dell'Anpal, non risulta validamente rilasciata una dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro (DID), rimarrà valida - mantenendo la priorità acquisita dalla data di prenotazione - per un massimo di 30 giorni. Durante tale periodo l'Inps consulterà quotidianamente la banca dati dell'Anpal al fine di verificare la presenza di eventuali aggiornamenti circa la posizione del lavoratore.

Nelle ipotesi in cui l'istanza di prenotazione inviata venga accolta, il datore di lavoro, entro 10 giorni di calendario ha l'onere di comunicare - a pena di decadenza (cfr. l'articolo 9, comma 3, del decreto direttoriale n. 178/2019) - l'avvenuta assunzione, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata in suo favore.

L'inosservanza del termine di 10 giorni previsti per la presentazione della domanda definitiva di ammissione al beneficio determina l'inefficacia della precedente prenotazione delle somme, ferma restando la possibilità per il datore di lavoro di presentare successivamente un'altra domanda.

Riferimenti normativi

articolo 39-ter, D.L. 34/2019

Nuove tariffe Inail: pubblicate le Faq

L 'Inail, con istruzione operativa n. 10661 del 12 luglio 2019, ha diffuso le risposte a 41 quesiti in materia di classificazione tariffaria: di seguito si riportano i principali chiarimenti

4. Attività del personale dirigenziale (0722, 0723 e riferimenti specifici) A quale voce va a riferita l'attività del personale dirigenziale?

Risposta:

La classificazione di tale personale prescinde dalla qualifica dirigenziale e si adottano gli stessi principi di classificazione validi per le altre figure.

Pertanto:

- per il personale dirigenziale direttamente impiegato nelle specifiche lavorazioni previste nelle voci di tariffa, si applicano i riferimenti tariffari validi per la generalità dei dipendenti (ad esempio il personale medico di area dirigenziale trova riferimento al sottogruppo 0310);
 - per il personale dirigenziale che svolge esclusivamente attività d'ufficio la voce di riferimento è la 0722;
 - per il personale dirigenziale che svolge attività di ufficio e accede, per le proprie responsabilità e funzioni, nei luoghi in cui si svolge il ciclo produttivo aziendale la voce di riferimento è la 0723;
 - nel caso in cui l'attività della ditta è classificata alla voce 0722 e i locali produttivi sono unicamente uffici, la classificazione del personale dirigenziale va riferita alla voce 0722. Ad esempio, nelle banche si svolgono attività d'ufficio e i dirigenti che effettuano accessi in altri uffici (filiali) sono da ricondurre alla voce 0722;
 - nel caso in cui la mansione comporta la necessità di accesso in sedi diverse (del proprio datore di lavoro o di terzi) per attività di controllo o commerciali, l'attività va riferita alla voce 0723.
- Si ricorda che nella gestione terziario le attività commerciali sono da riferire alla voce 0120

5. Attività del personale che effettua verifiche o controlli (0723)

Come si classifica il personale che effettua accessi presso reparti produttivi o cantieri della propria o di altrui azienda per effettuare attività specifiche della propria mansione (ad esempio attività di assistente contrario, attività ispettive, verifiche progettuali, verifica delle materie prime, verifica delle lavorazioni commissionate)?

Risposta:

Il personale (anche dirigente) che, nell'ambito delle proprie mansioni, svolge attività prevalentemente itinerante, ossia per la quale lo spostarsi da un luogo ad un altro è insito del ruolo (ispettori, brokers, agenti, etc.), va riferito alla voce 0723.

Si ricorda che nella gestione terziario le attività commerciali sono da riferire alla voce 0120.

6. Classificazione di alcune figure professionali riconducibili alla 0723 La voce 0723 è idonea a classificare le seguenti figure professionali:

- a) agenti delle assicurazioni**
- b) agenti immobiliari**
- c) ispettori di grandi catene (ad es. supermercati e ipermercati) d) controllori Park**
- e) RSPP**
- f) amministratori di condominio.**

Risposta:

a) b) c) d) f)

Si, si tratta di figure che se svolgono attività prevalentemente itinerante, ossia spostandosi da un luogo a un altro per caratteristica insita nel loro ruolo, sono riconducibili alla voce 0723;

e) è necessario operare una distinzione:

- L'attività di un RSPP interno fa parte dell'attività aziendale; è complementare e ne segue la classificazione;
- l'attività di un RSPP esterno all'azienda va riferita alla voce 0723.

7. Attività del personale amministrativo (0722)

Il personale amministrativo di centro di elaborazione dati (Software House) va assicurato alla voce 0722?

Risposta:

Sì, il personale amministrativo, che si occupa di gestione del personale o di contabilità aziendale, va riferito alla voce 0722.

10. E-commerce

10.1 Come si classifica l'attività di e-commerce svolta a sé stante (non congiuntamente ad una vendita di merci tradizionale) nel caso in cui l'azienda non gestisca magazzini (ad esempio resi) e affidi a terzi la spedizione dei prodotti venduti?

Risposta:

Nel caso in cui l'attività di e-commerce si concretizzi unicamente nella gestione di una piattaforma informatica la voce di riferimento è la 0722.

10.2 Come si classifica l'attività di e-commerce svolta congiuntamente a una vendita di merci tradizionale?

Risposta:

Nel caso in cui l'attività di e-commerce sia svolta nell'ambito di una più generale attività di vendita (ad esempio 0111, 0116, 0113, 0114 etc.) questa va ricondotta all'attività di vendita stessa.

11. Attività di ristorazione e vendita svolte congiuntamente

Come si classificano le attività di ristorazione e di vendita di generi alimentari svolte contestualmente in un medesimo ambiente?

Risposta:

Lo svolgimento di attività di ristorazione e vendita di generi alimentari (ad esempio *minimarket* con ristorante) si configura come attività complessa, pertanto, per la gestione Terziario, le voci di riferimento sono la 0210 (ristorazione, bar) e la 0111 o la 0116 (vendita).

Non rileva se tali attività siano svolte in un unico ambiente o in ambienti diversi (articolo 9 MAT).

12. Gastronomie; Produzione e vendita di pasta fresca e di cibi cotti

12.1 Come si classifica un esercizio di gastronomia; in generale come si classifica vendita di pasta fresca cruda (prodotta in loco) e di altri cibi cotti e precotti?

Risposta:

Si tratta di un'attività complessa.

La preparazione e vendita di pasta fresca non pronta per il consumo (cruda), va ricondotta alle voci 1443 artigianato o 1440 terziario.

La preparazione e vendita di cibi pronti (p.e. insalate di pasta/riso, cous cous, primi e secondi piatti pronti, panini imbottiti, etc.), consumati per somministrazione (in sede) o per asporto, si qualifica come ristorazione e trova classificazione alle voci 0211 artigianato e 0210 terziario.

12.2 C'è differenza in termini di classificazione se la produzione di pasta fresca cruda è prevalente rispetto alla produzione di cibi cotti e precotti?

Risposta:

No, l'attività si configura comunque come attività complessa e va riferita alle voci di tariffa della produzione di pasta fresca e della ristorazione.

13. Vendita di generi alimentari con preparazione e cottura di alimenti

Come si classifica l'attività di vendita di generi alimentari svolta congiuntamente a quella di preparazione o di cottura di alimenti?

Risposta:

La voce di riferimento per la vendita di generi alimentari (crudi o acquistati già cotti e rivenduti) è la 0111 (o 0116 nel caso di utilizzo di attrezzature motorizzate di movimentazione merci o le voci della macelleria).

La preparazione, anche in confezione, di alimenti venduti non cotti (ad esempio spiedini, polpette, tranci di salumi sotto vuoto, etc.) rientra nelle fasi di confezionamento previste nel gruppo 0100.

La preparazione e cottura, invece, di piatti pronti è da riferire alla voce 0210 – ristorazione.

Le voci comprendono le operazioni di cassa e l'eventuale consegna a domicilio.

14. Disco-bar e ristorazione

Come si classifica (terziario) una ditta che svolge, nell'ambito di un disco-bar (piano bar, american bar, locale serale), la preparazione e servizio ai tavoli di bevande e alimenti, tra cui anche la preparazione e cottura di pizze?

Risposta:

Discoteche, sale da ballo e locali notturni sono espressamente previsti alla voce 0224, che comprende gli eventuali servizi interni di bar.

Nel caso di preparazione e servizio ai tavoli di alimenti, l'attività si configura come attività complessa e va riferita alle voci 0224 (parte relativa all'attività di piano bar, locale notturno e bar) e 0210 (parte relativa alla ristorazione, pizzeria).

L'uso del registratore di cassa è compreso nelle voci del gruppo 0220.

15. Attività di commercio con servizi di riparazioni (Terziario)

15.1 L'attività di vendita connessa a qualunque attività produttiva assume lo stesso rischio della voce di produzione?

Risposta:

Nella gestione terziario, i grandi gruppi 1, 2, 5, 6, 7, 8 prevedono che quando l'attività svolta dal datore di lavoro si compone di una parte puramente commerciale e una parte svolta in un laboratorio, il riferimento classificativo sia unico e vada ricercato nelle voci cosiddette "di produzione". Per la classificazione è innanzitutto necessario verificare che nell'esercizio commerciale sia presente un laboratorio, inteso come un'officina o un locale annesso al negozio in cui si eseguono lavorazioni, manutenzioni, riparazioni, etc..

Va poi verificato a quale voce va riferita l'attività svolta in laboratorio e se nella specifica voce (o gruppo, grande gruppo pertinente) sono comprese le attività di vendita.

15.2 Un esercizio commerciale (ad esempio negozio di cellulari) che effettua solo piccole riparazioni, ma non produzione, va riferito alle voci di "produzione"?

Risposta:

In generale non si configurano come attività di produzione/riparazione piccole sistemazioni degli oggetti che, pur necessitando dell'intervento di un operatore o dell'uso di strumenti/accessori specifici, possono essere eseguiti anche su un bancone di vendita.

A titolo di esempio, non possono essere considerati produzioni/riparazioni le sostituzioni di batterie di orologi o cellulari e di naselli di occhiali, la rimozione di maglie da bracciali o cinturini, la lucidatura/pulizia di oggetti di gioielleria con panni appositi, il confezionamento di prodotti venduti alla spina, il settaggio di apparecchiature, l'aggiustamento della calzata delle aste degli occhiali. In generale, infatti, queste operazioni non necessitano di essere eseguite in un laboratorio dedicato.

Di contro, a titolo di esempio, sono da ricondurre a voci specifiche, gli esercizi che offrono servizi di applicazione della sciolina su sci, di montaggio di mobili, di allargamenti o restringimenti di anelli,

di revisione (smontaggio, pulizia, lubrificazione, etc.) di orologio.

16. Commercio di con servizio di installazione e riparazione (Terziario)

Come si classifica una ditta che svolge commercio al dettaglio di dispositivi elettronici (computer, stampanti, i pad, televisioni) e attività di riparazione ed installazione di quanto venduto e di dispositivi guasti (anche non venduti direttamente)?

Risposta:

L'attività di riparazione in laboratorio e commercio di dispositivi elettronici va riferita alla voce 6563 (terziario).

La fase di "consegna al cliente" (prevista dal GG6) comprende gli allacci alla rete e il settaggio dell'apparecchiatura (cfr. Faq specifica);

Nel caso in cui la riparazione sia presso il cliente o l'installazione dovesse consistere in integrazione o modifica dell'impiantistica, la voce è la 3600.

18. Riparazione di carrozzerie per autoveicoli (Industria)

In caso di autocarrozzerie (inquadrate nel settore Industria) che si occupano della sola riparazione, la voce di riferimento è la 6221?

Risposta:

Sì, la riparazione delle carrozzerie di autoveicoli, o di parti di esse trova corretto riferimento alla voce 6221 (Industria).

19. Realizzazione di lavori stradali (3321, 3323 Artigianato)

Quali sono gli ambiti di applicazione delle voci 3321 e 3323 della gestione artigianato?

Risposta:

La voce 3321 (Artigianato) riguarda i lavori stradali effettuati, anche separatamente, sul corpo stradale, sulla sovrastruttura, sulle opere d'arte stradali. Le lavorazioni previste alla voce 3323 (Artigianato) riguardano i lavori di sorveglianza stradale (manto, vegetazione, segnaletica, etc.); non sono quindi da riferirsi a questa voce i lavori che riguardano la realizzazione o il rifacimento della sovrastruttura stradale che prevedono, ad esempio, la fresatura dello stato di usura.

22. Produzione con utilizzo di lamiere (6220 industria)

Nella declaratoria del stg. 6220 è stato tolto il termine "prevalente" circa l'utilizzo delle lamiere. Questa modifica cosa comporta in termini classificativi?

Risposta:

la modifica è stata fatta per marcare ulteriormente l'ambito delle attività di cui alle voci del stg. 6220, che è quello delle aziende specializzate nella lavorazione delle lamiere, rispetto ad altri settori nei quali vengono utilizzati altri tipi di laminati e profilati (tipicamente le voci del stgr. 6210).

23. Il termine "manufatti" (voce 6215) si riferisce solo a prodotti finiti? (6215 industria)

Nella voce 6215, con il termine "manufatti" si intende solo prodotti finiti o anche componenti?

Risposta:

"Manufatti" possono essere prodotti finiti, semilavorati, componenti preassemblati.

24. Assemblaggio (6215 industria, artigianato)

Cosa si intende per "assemblaggio" citato nella voce 6215?

Risposta:

La voce 6215 prevede la realizzazione di manufatti realizzati per assemblaggio con componentistica prevalentemente metallica. Il ricorso a questa voce è necessario nel caso in cui il prodotto, o le operazioni necessarie a realizzarlo, non siano riferibili ad altri riferimenti tariffari più specifici, nei quali i prodotti realizzati o le operazioni svolte siano espressamente previste.

Ad esempio, la costruzione di telai per motocicli mediante la sola saldatura di tubi, già tagliati e piegati, forniti da terzi, trova riferimento alla voce 6291; la costruzione di motori a scoppio mediante assemblaggio di componenti forniti da terzi trova riferimento alla voce 6311; la costruzione di relè mediante assemblaggio di componenti forniti da terzi trova riferimento alla voce 6561. Viceversa, la realizzazione di rubinetterie ottenute per solo assemblaggio di componenti finiti forniti da terzi deve essere riferita alla voce 6215.

29. Commercio di macchine e attrezzature industriali con servizio di manutenzione (Terziario)

Come si classifica un'azienda (terziario) che svolge commercio all'ingrosso di macchine e attrezzature industriali e che nel proprio organico ha un manutentore meccanico (addetto a manutenzione e test macchinari)?

Risposta:

L'attività, sia di vendita che di assistenza tecnica, manutenzione e *test*, deve essere classificata a una, o eventualmente a più voci, del GG6.

In particolare, per le macchine il riferimento tariffario è alla voce 6321, mentre per le attrezzature industriali occorre verificarne la tipologia, al fine di individuare se il corretto riferimento tariffario sia alla voce 6321, oppure ad altra voce del GG6.

31. Tirocini formativi

Ambito di applicazione della voce 0616 (terziario)/ 0640 (industria e artigianato).

Nel caso di tirocini attivati da aziende continuano ad applicarsi le voci delle lavorazioni aziendali?

Risposta:

In generale le voci del gruppo 0600 riguardano espressamente l'istruzione e la formazione professionale e possono essere applicate solo in tale ambito.

Il tirocinio viene attivato sulla base di una convenzione stipulata tra l'ente promotore e il soggetto ospitante, e di un progetto formativo, definito e sottoscritto sia dai soggetti ospitante e promotore, sia dal tirocinante.

Si applicano le voci del gruppo 0600 se l'attività svolta dal tirocinante è assicurata, secondo quanto espressamente previsto dalla convenzione, da un ente di istruzione e formazione professionale.

In presenza di un soggetto promotore ente di istruzione e formazione professionale, che svolge direttamente attività di istruzione e/o formazione professionale, le voci da applicare sono:

- 0610 (gestione Industria), 0610 (gestione Artigianato), 0611 (gestione Terziario), 0611 (gestione Altre Attività) in caso di tirocini formativi che non comportino la partecipazione alle lavorazioni aziendali, ossia costituito da moduli di apprendimento di nozioni generali svolti in aula
- 0640 (gestione Industria), 0640 (gestione Artigianato), 0616 (gestione Terziario), 0616 (gestione Altre Attività) in caso di tirocini formativo che comportino la partecipazione del tirocinante alle lavorazioni esercitate dall'azienda. In tale voce sono ricomprese anche i moduli di apprendimento in aula.

Per i tirocinanti assicurati all'Inail dalle aziende, secondo quanto espressamente previsto dalla convenzione, la classificazione dell'attività è quella corrispondente alle lavorazioni della medesima azienda.

Per quanto riguarda i tirocini svolti nell'ambito di programmi di recupero, in favore di disabili e persone svantaggiate (promossi da aziende sanitarie, comuni, uffici di piano delle comunità montane etc.), la voce da applicare è la 0314.

Sono assicurati con il premio speciale unitario, previsto dall'art.32, comma 8, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n.150, gli allievi iscritti ai corsi ordinamentali di istruzione e formazione professionale, curati dalle istruzioni formative e dagli istituti scolastici paritari, accreditati dalle Regioni per l'erogazione dei percorsi di istruzione e formazione professionali.

37. Posa in opera, manutenzioni e montaggi presso terzi (3600)

37.1 Come si classifica l'attività di assemblaggio di quadri elettrici e/o di cabine elettriche svolta presso il committente da un'azienda che non ha una propria officina ed - acquista le materie prime (kit) presso ingrossi e provvede all'assemblaggio direttamente presso il cliente.

Risposta:

Questa attività ricade nella voce 3600 di tutte le gestioni, in quanto espressamente prevista.

37.2 Come si classifica l'attività di ditte (artigiane o meno) che non hanno una propria officina, ma offrono i propri servizi direttamente presso il richiedente, ad es. i manutentori di macchine per l'industria (orafa)?

Risposta:

Questa attività rientra nella voce 3600 di tutte le gestioni, in quanto espressamente prevista.

38. Posa in opera di macchinari.

Come si classifica l'attività di "posa in opera" di un macchinario consistente unicamente nel collegare la macchina alla rete elettrica?

Risposta:

La posa in opera di un macchinario, che consiste essenzialmente nel posizionamento, nel collegamento alla rete di alimentazione dell'energia e, eventualmente, nel primo avviamento, non si configura né come installazione né come montaggio in opera.

La posa in opera di un macchinario avviene, generalmente, a cura del venditore o del produttore del macchinario e rientra fra le operazioni consegna. Nel caso in cui la posa in opera venga effettuata dal venditore (già classificato alle voci 0111 oppure 0116 della gestione terziario) questa operazione rientra nella consegna del bene acquistato ed è operazione espressamente prevista nella declaratoria del gruppo 0100.

Nel caso in cui l'azienda sia produttore o effettui lavori di riparazione e manutenzione nei propri locali, e sia per questo classificata ad una delle voci del gruppo 6300, la posa in opera (da intendersi come operazione di consegna e di collegamento alla rete di alimentazione) è compresa nel gruppo 6300.

Per l'installazione e il montaggio in opera, che sono attività più complesse e articolate, il sottogruppo rimanda alle voci del grande gruppo 3: in quest'ambito rientrano sia le aziende specializzate nell'effettuare montaggi in opera e installazioni di macchine, apparecchiature ed impianti prodotti o acquistati da terzi, sia l'attività svolta presso il committente da parte dell'azienda che ha costruito o riparato il macchinario o l'apparecchiatura.

Infine, per le aziende la cui attività dichiarata sia la mera posa in opera di macchine e apparecchiature, occorre verificare se questa attività non sia piuttosto un'attività di trasporto e consegna dei macchinari, caso in cui il riferimento tariffario è alla voce 9121, analogamente a quanto avviene per la consegna degli elettrodomestici.

Occorre altresì verificare che la messa in servizio non comprenda anche operazioni diverse quali il collegamento, oltre che alla rete elettrica, anche ad altre utilities, quali, ad esempio, l'impianto di aria

compresa o di refrigerazione, o alla linea di alimentazione del materiale da lavorare o a quella di trasporto del prodotto lavorato ad altri macchinari o allo stoccaggio, tramite nastri trasportatori, robot etc., oppure che la consegna non comprenda anche la regolazione e la messa a punto del macchinario in funzione delle specifiche necessità del cliente. In tali casi non si è al cospetto di una posa in opera, ma di una installazione del macchinario e il riferimento è alla voce 3600

39. Cosa discrimina il facchinaggio dal magazzinaggio?

Risposta:

La gestione completa del magazzino va classificata al gruppo 9300.

L'apporto di manodopera per la sola movimentazione delle merci comporta l'applicazione delle voci relative al facchinaggio (gruppo 9200), quindi movimentazione merci conto terzi deve essere inquadrata alle voci del gruppo 9200.

Riferimenti normativi

Inail, istruzione operativa n. 1066/2019

Tfr: coefficiente di giugno 2019

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a giugno 2019 è risultato pari a 102,7: a giugno 2019 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2018 è risultata pari a 1,190744

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2018	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2019	15 gennaio - 14 febbraio	102,2	0,097943	0,125	0,073457	0,198457
Febbraio 2019	15 febbraio - 14 marzo	102,3	0,195886	0,250	0,146915	0,396915
Marzo 2019	15 marzo - 14 aprile	102,5	0,391773	0,375	0,293830	0,668830
Aprile 2019	15 aprile - 14 maggio	102,6	0,489716	0,500	0,367287	0,867287
Maggio 2019	15 maggio - 14 giugno	102,7	0,587659	0,625	0,4407447	1,065744
Giugno 2019	15 giugno - 14 luglio	102,7	0,587659	0,750	0,440744	1,190744

Equo canone di giugno 2019

L' inflazione del mese di giugno 2019 è stata pari a 0,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,375% (zerovirgolatrecentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di giugno 2019 rispetto a giugno 2018 è risultata pari a 0,5% (zerovirgolacinque). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a 0,375% (zerovirgolatrecentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di giugno 2019 rispetto a giugno 2017 risulta pari a più 1,7% (unovirgolasette). Il 75% risulta pari a 1,275% (unovirgoladuecentosettantacinque).

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

Aspetti civilistici da valutare in ipotesi di donazione d'azienda e imposta di donazione

La donazione d'azienda costituisce un'ipotesi di trasferimento del complesso aziendale a titolo gratuito, effettuato dal disponente-imprenditore al fine di consentire il passaggio generazionale dell'azienda a soggetti terzi, ivi inclusi gli appartenenti al nucleo familiare. Nel presente contributo, dopo aver esaminato i principali profili civilistici dell'istituto, ci occuperemo del trattamento fiscale della donazione d'azienda, applicabile anche nel caso in cui la stessa venga effettuata per il tramite del patto di famiglia ex articolo 768-bis e ss., cod. civ.. Ci soffermeremo, infine, sull'analisi dell'ordinanza n. 32823/2018 della Corte di Cassazione, che – per la prima volta da quando il patto di famiglia è stato introdotto nel nostro ordinamento – si è interessata al tema della correlazione tra tale istituto e donazione d'azienda, anche ai fini dell'individuazione della disciplina fiscale applicabile.

Inquadramento normativo

Ai sensi dell'articolo 2555, cod. civ., l'azienda "è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"¹.

Il Legislatore prende in considerazione l'azienda soprattutto al fine di disciplinarne le modalità di circolazione e le relative conseguenze. In particolare, ai sensi degli articoli 2558-2562, cod. civ., l'imprenditore ha facoltà di affittare l'azienda, darla in usufrutto nonché cederla a soggetti terzi.

Per quel che interessa in questa sede, preme soffermarsi sulla fattispecie della cessione dell'azienda, precisando, in particolare, che l'imprenditore può liberamente disporre sia dei singoli beni facenti parte dell'azienda, sia dell'azienda unitariamente considerata (così come di un ramo della stessa): in tal caso, sebbene non sia necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, occorre tuttavia che oggetto del trasferimento sia "un'attività economica organizzata in maniera stabile la quale conservi la sua identità e consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo"². La cessione dell'azienda può avvenire tanto a titolo oneroso e, dunque, con pattuizione di un apposito corrispettivo da riconoscere all'imprenditore cedente, quanto a titolo gratuito. La gratuità (intesa come assenza di corrispettivo in favore dell'imprenditore cedente) non è tuttavia sufficiente per qualificare la fattispecie *de qua* come "donazione" d'azienda, come si evince agevolmente anche dalla lettura dell'articolo 769, cod. civ., il quale definisce la donazione come "il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione". E infatti, affinché si concretizzi lo schema negoziale della donazione d'azienda, è necessario, in primo luogo, che la disposizione patrimoniale del cedente in favore del cessionario sia animata dallo spirito di liberalità ("animus donandi"), ovvero sia posta in essere dal donante nella consapevolezza di attribuire al donatario un vantaggio patrimoniale spontaneo, senza esservi in alcun modo costretto; in secondo luogo, occorre la sussistenza di un elemento oggettivo, rappresentato dall'arricchimento del donatario e dal correlato impoverimento del donante.

¹ Parte della dottrina e della giurisprudenza qualificano l'azienda come un bene unitario ("universitas") – distinto dai singoli beni che la compongono – il cui elemento caratteristico è costituito dall'organizzazione, ossia dal collegamento funzionale esistente tra detti beni in vista della loro utilizzazione. Benché si riscontrino incertezze circa la riconducibilità dell'azienda nel novero delle universitates rerum ovvero delle *universitates iuris*, la cosiddetta "teoria unitaria" dell'azienda è stata sostenuta, ad esempio, da Cassazione n. 8219/1990, n. 13676/2006, n. 20191/2007 e n. 13692/2012. Alcuni autori aderiscono invece alla cosiddetta "teoria atomistica" dell'azienda, in base alla quale essa non può assurgere a bene giuridico nuovo e distinto rispetto ai singoli beni che la compongono, non spettando all'imprenditore alcun diritto reale sul complesso di beni in quanto tale, distinto dai diritti che allo stesso fanno capo in relazione ai singoli beni aziendali (cfr. F. Galgano, "L'azienda", in Trattato di diritto civile, Milano, 2014, pag. 499 e ss.; G. Bortoluzzi, "L'impresa e l'azienda", in Il trasferimento d'azienda, Milano, 2010, pag. 4 e ss.). Il tema della qualificazione giuridica dell'azienda rimane oggetto di un dibattito risalente nel tempo e non ancora sopito. Un contributo rilevante, sul punto, è stato fornito, più di recente, dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che – chiamate a pronunciarsi sulla questione della usucapibilità dell'azienda – hanno per la prima volta espressamente affermato che, quantomeno ai fini del possesso e dell'usucapione, "l'azienda, quale complesso per l'esercizio dell'impresa, deve essere considerata come un bene distinto dai singoli componenti, suscettibile di essere unitariamente posseduto e, nel concorso degli altri elementi indicati dalla legge, usucapito" (Cassazione n. 5087/2014).

² Cfr. Cassazione n. 27286/2005, n. 9575/2016 e n. 28593/2018.

Entrambi tali elementi, soggettivo e oggettivo, connotano quindi il negozio giuridico in parola e devono sussistere anche nell'ipotesi in cui oggetto di cessione sia l'azienda nel suo complesso (o un ramo di essa). Ciò detto, la qualificazione di un'operazione di cessione d'azienda quale "donazione d'azienda" presenta una serie di risvolti sul piano pratico e giuridico, derivanti dal fatto che il contratto di donazione è destinatario di una specifica disciplina che, per alcuni profili, diverge da quella stabilita in generale per il trasferimento d'azienda. Si consideri poi che, qualora la donazione d'azienda sia effettuata in favore di specifici soggetti appartenenti al nucleo familiare dell'imprenditore-donante, potrebbero risultare applicabili all'atto dispositivo *de quo* anche le norme specifiche dettate dal Legislatore con riferimento all'istituto del patto di famiglia, di cui si tratterà nel prosieguo.

Soffermandoci per il momento sulla correlazione tra donazione e trasferimento d'azienda in senso lato, si pone l'esigenza di conciliare le disposizioni civilistiche dettate rispettivamente per tali istituti. In primo luogo, per quanto attiene alla forma dell'atto, l'articolo 2556, cod. civ. – nel prescrivere che i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto – impone il requisito della forma scritta *ad probationem*. Lo stesso articolo 2556, cod. civ. fa tuttavia salva "l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento di singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto". Ne consegue che, se la cessione d'azienda concretizza una donazione, dovrà essere osservato il disposto dell'articolo 782, cod. civ. e, quindi, l'atto di trasferimento dell'azienda dovrà rivestire la forma dell'atto pubblico a pena di nullità.

In secondo luogo, quanto al contenuto dell'atto negoziale, ci si è chiesti se debba trovare applicazione, con riferimento alla donazione d'azienda, il primo comma dell'articolo 782, cod. civ., il quale impone, per i beni mobili oggetto di donazione, la loro individuazione specifica nonché l'indicazione del rispettivo valore.

La risposta a tale quesito dipende dalla qualificazione giuridica dell'azienda³. In particolare, coloro che aderiscono alla "teoria atomistica" di azienda partono dall'assunto che la donazione d'azienda equivalga alla donazione dei singoli beni che compongono il complesso aziendale; pertanto, non potendosi ravvisare nell'azienda una *universitas*, dovrà necessariamente trovare applicazione la legge di circolazione propria di ciascun bene, con la conseguenza che, per i beni mobili, dovranno osservarsi le norme codicistiche che richiedono la loro specificazione e valutazione. Invece, per i sostenitori della "teoria unitaria" di azienda, oggetto della donazione d'azienda non sono i singoli beni che ne fanno parte, ma l'azienda in sé e per sé considerata, senza che vi sia necessità di osservare il disposto dell'articolo 782, comma 1, cod. civ.⁴.

A prescindere dalle tesi sopra esposte, resta fermo che le parti possono pur sempre avere interesse a indicare, anche in maniera dettagliata, i beni che devono essere ricompresi nell'azienda oggetto di trasferimento e quelli che, invece, devono ritenersi esclusi dal negozio in parola; e ciò più per un'esigenza generale di certezza del contenuto dell'atto, che per questioni di forma e pubblicità dello stesso⁵. Ciò detto in merito al profilo della forma e del contenuto dell'atto, preme ora soffermarsi sugli effetti principali connessi alla qualificazione del negozio *de quo* come donazione d'azienda. Nello specifico, trattandosi di donazione, tale negozio potrà essere passibile di revocatoria al ricorrere dei presupposti di cui all'articolo 2901, cod. civ. e, nel caso di eventuale lesione, da parte del donante, delle quote di legittima spettanti *ex lege* agli eredi necessari, potrà costituire oggetto di azione di riduzione ai sensi e per gli effetti dell'articolo 553 e ss., cod. civ.. Per quanto attiene all'azione revocatoria, essa rappresenta il rimedio cui i creditori dell'imprenditore cedente

³ Cfr. nota 1.

⁴ Sul punto, si veda Carnevali, "Le donazioni", in Trattato di diritto privato, diretto da Rescigno, Torino, pag. 482, ma anche il contributo del Consiglio Nazionale del Notariato, "Regola n. 19 - In tema di cessione e affitto di azienda", disponibile sul portale notarile al sito http://www.notaio.org/protocolli_notarili.htm. In particolare, in tale occasione il Consiglio Nazionale del Notariato – nell'accogliere la c.d. "teoria unitaria" di azienda – ha precisato quanto segue: "considerato che, in realtà, nel caso di azienda i singoli beni costituenti il complesso donato perdono la loro "individualità" per essere considerati nella loro "connessione funzionale ed economica" cosicché il valore del tutto, quale complesso economico organizzato e funzionante, il più delle volte non corrisponde affatto alla sommatoria del valore di ogni singolo elemento, apparirebbe addirittura fuorviante l'indicazione del valore di ogni singolo bene: si può, pertanto, ragionevolmente ritenere sufficiente ... procedere alla sola descrizione dei singoli elementi costituenti il complesso aziendale senza peraltro l'indicazione del loro valore unitario, ma con l'indicazione di un valore globale".

⁵ Si rileva che la descrizione analitica dei beni diventa necessaria nell'ipotesi di cessione di un ramo d'azienda, ai fini dell'esatta individuazione dell'oggetto del contratto.

potrebbero ricorrere nelle ipotesi in cui la donazione d'azienda abbia alterato, dal punto di vista qualitativo e/o quantitativo, il patrimonio di quest'ultimo, rendendo così incerta o, quantomeno, più difficoltosa, la realizzazione dei rispettivi crediti. In tal caso, peraltro, spetterà al creditore che intende agire in revocatoria fornire la prova del pregiudizio patrimoniale conseguente all'atto di donazione posto in essere dal debitore ("eventus damni") nonché la consapevolezza, da parte del debitore medesimo, di arrecare pregiudizio alle ragioni creditorie ("scientia damni")⁶. L'eventuale accoglimento dell'azione revocatoria, pur non determinando alcun effetto restitutorio, renderà tuttavia inefficace l'atto di disposizione compiuto dall'imprenditore e tale inefficacia gioverà esclusivamente al creditore che ha agito in revocatoria, il quale potrà conseguentemente promuovere azioni esecutive o conservative sui beni oggetto di tale atto. Qualora invece la donazione d'azienda venga effettuata dall'imprenditore in maniera tale da ledere (non tanto le ragioni creditorie, quanto piuttosto) la quota legittima spettante ai successori necessari, questi ultimi avranno la possibilità di esperire l'azione di riduzione prevista dall'articolo 553 e ss., cod. civ., al fine di ottenere, appunto, la riduzione delle disposizioni testamentarie e delle donazioni lesive della quota che a essi sarebbe spettata *ex lege*. La riduzione di dette donazioni potrà avvenire solo per il valore che eccede la quota della quale il defunto poteva disporre e sempre che la riduzione delle disposizioni testamentarie non sia stata sufficiente a integrare la legittima, in conformità a quanto previsto dall'articolo 555, cod. civ.⁷.

Il trattamento fiscale della donazione d'azienda

Quanto detto fin qui consente di affermare che la donazione d'azienda, sul piano civilistico, non presenta il carattere della "definitività", ben potendo gli effetti di tale atto di disposizione essere rimossi a seguito dell'esperimento vittorioso delle azioni civilistiche precedentemente esaminate. Nonostante ciò, sul piano fiscale invece la donazione d'azienda risulta un'operazione "vantaggiosa", potendo la stessa beneficiare delle esenzioni previste dalla legge, al ricorrere delle condizioni che ci si accinge a esaminare. Preliminarmente si osserva che – in base all'articolo 58, D.P.R. 917/1986, "il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa". Dunque, sotto il profilo delle imposte dirette, la donazione d'azienda (al pari del trasferimento della stessa a titolo gratuito) costituisce un'operazione fiscalmente neutrale, a condizione che l'azienda venga assunta dal donatario ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa⁸. Tale disposizione è volta a favorire il passaggio dell'azienda – sia a titolo di donazione, sia a titolo di successione *mortis causa* – dall'imprenditore a soggetti terzi persone fisiche, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio che intercorre tra il cedente e il beneficiario dell'azienda⁹. Il donatario conserva in ogni caso la facoltà di cedere successivamente l'azienda, in tutto o in parte, a soggetti terzi, fermo restando che tale successiva cessione comporterà l'emersione della plusvalenza che non è stata tassata in occasione del trasferimento gratuito dell'azienda da parte del precedente dante causa¹⁰.

Per quanto attiene invece al trattamento fiscale del negozio *de quo* sotto il profilo delle imposte

⁶ Con riferimento ai presupposti dell'azione revocatoria ordinaria, si veda, a titolo esemplificativo, E. Bruno, "Per proporre l'azione revocatoria ordinaria non è richiesta la totale compromissione del patrimonio", nota a Cassazione n. 30188/2018, in *Diritto & Giustizia*, 2018, fasc. 207, pag. 10; S. Mendicino, "La Suprema Corte ripercorre i principi di diritto sui requisiti dell'azione revocatoria ordinaria", nota a Cassazione n. 5618/2017, in *Diritto & Giustizia*, 2017, fasc. 44, pag. 3.

⁷ Il richiamato articolo 555, cod. civ. stabilisce infatti che "Le donazioni, il cui valore eccede la quota della quale il defunto poteva disporre, sono soggette a riduzione fino alla quota medesima. Le donazioni non si riducono se non dopo esaurito il valore dei beni di cui è stato disposto per testamento". Per completezza, si richiama inoltre il disposto dell'articolo 563, cod. civ., il quale prevede che, se un bene donato con disposizione lesiva della legittima, è stato nel frattempo alienato dal donatario a terzi, il legittimario che ha esperito con successo l'azione di riduzione nei confronti del donatario, può anche agire nei confronti del terzo acquirente del bene donato (qualora non sia possibile escutere con successo i beni del donatario per ottenere il rimborso del valore del bene) mediante azione di restituzione, nel rispetto dei limiti temporali previsti dalla citata norma.

⁸ In altri termini, è necessario che il donatario riceva l'azienda, dal punto di vista fiscale, non a "valori correnti", ma a "valori storici", tenendo in considerazione il valore che l'azienda aveva, al momento del trasferimento, nel bilancio del dante causa. Per un approfondimento sugli aspetti fiscali connessi alla contabilizzazione dell'azienda, si veda il contributo di Assonime (caso n. 4/2014), disponibile al sito <http://www.assonime.it/attivita-editoriale/caso/Pagine/Ilcaso.aspx>, ove si individuano i criteri per l'iscrizione in bilancio del conferimento d'azienda.

⁹ È quanto ribadito dall'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 341/E/2007.

¹⁰ La risoluzione n. 341/E/2007 precisa espressamente che "la plusvalenza, che in assenza della disposizione in commento avrebbe realizzato il donante, resta allo stato latente e concorrerà alla formazione del reddito da parte del donatario all'atto della cessione dell'azienda o dei singoli beni che la compongono".

indirette, giova in questa sede soffermarsi sull'imposta sulle successioni e donazioni, che trova oggi la sua disciplina nel "Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni", approvato con D.Lgs. 346/1990, come successivamente modificato e integrato (Tus)¹¹. Nello specifico, l'articolo 3, comma 4-ter, Tus dispone espressamente l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti d'azienda, a condizione che l'avente causa prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa "per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso".

Per poter usufruire dell'esenzione in parola è dunque necessario che i beneficiari dell'azienda rendano apposita dichiarazione nell'atto circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa e che proseguano effettivamente tale attività per un periodo non inferiore a 5 anni decorrenti dalla data dell'avvenuto trasferimento del complesso produttivo. In caso di mancato rispetto delle condizioni sopra esposte, il beneficio dovrà intendersi decaduto, con conseguente obbligo dell'avente causa di versare l'imposta dovuta, maggiorata delle sanzioni amministrative previste dalla legge nonché degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata¹². Il richiamato articolo 3, comma 4-ter, Tus estende la predetta esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni ai trasferimenti di azienda "effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e ss., cod. civ. a favore dei discendenti e del coniuge".

La correlazione tra trasferimento – e, in particolare, donazione – d'azienda e patto di famiglia, nonché le relative conseguenze dal punto di vista fiscale, a nostro avviso meritano, in questa sede, un approfondimento, anche alla luce dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 32823/2018, che rappresenta la prima pronuncia giurisprudenziale emanata in materia.

Donazione di azienda e patto di famiglia: la prima pronuncia della Corte di Cassazione in materia

Il patto di famiglia rappresenta, indubbiamente, una particolare ipotesi applicativa del trasferimento d'azienda, essendo esso "il contratto con cui ... l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda ... a uno o più discendenti" (articolo 768-bis, cod. civ.). Tale istituto, introdotto nel nostro ordinamento nel 2006, risponde all'esigenza di consentire all'imprenditore il passaggio generazionale dell'impresa attraverso il trasferimento dell'azienda a uno o più discendenti¹³.

Il patto di famiglia configura un negozio a forma solenne – dovendo essere concluso per atto pubblico a pena di nullità – e a struttura soggettiva complessa, in quanto a esso devono partecipare, oltre all'imprenditore e ai discendenti assegnatari dell'azienda, tutti coloro che sarebbero legittimari se, al momento della stipula dell'atto, si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore. Quanto agli effetti, è indubbio che il contratto *de quo* rivesta un carattere prettamente anticipatorio della successione, considerato che quanto ricevuto dai legittimari non assegnatari dovrà essere imputato alle quote di legittima loro spettanti e fermo restando che tali attribuzioni anticipate non potranno essere soggette a riduzione e collazione, ai sensi dell'articolo 768-quater, commi 3 e 4, cod. civ..

La dispensa espressa dalla riduzione e collazione – prevista dal Legislatore nell'ottica di garantire la stabilità delle attribuzioni effettuate dal disponente prima, e dal legittimario assegnatario, poi – implica inoltre che il trasferimento dell'azienda ex articolo 768-bis, cod. civ. avvenga a titolo gratuito. Ed è proprio (anche) la gratuità del negozio che rende di difficile soluzione la questione relativa alla qualificazione giuridica del patto di famiglia, ancora molto dibattuta in dottrina. Sul punto, vale la pena in questa sede segnalare brevemente che, accanto a chi assimila l'istituto in parola a una divisione (anche in ragione della collocazione sistematica delle norme all'interno del cod. civ.¹⁴) e

¹¹ Si precisa, per completezza, che l'imposta sulle successioni e sulle donazioni era stata soppressa dall'articolo 13, comma 1, L. 383/2001 ed è stata successivamente ripristinata dall'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006.

¹² Per una disamina delle differenze tra le 2 forme di imposizione, diretta e indiretta, si veda il contributo di F. Garrini, "Donazione d'azienda: profili divergenti tra dirette e indirette" in *Eclegal* del 31 gennaio 2017.

¹³ Il patto di famiglia può avere a oggetto – oltre all'azienda, in tutto o in parte – anche una o più partecipazioni societarie di cui l'imprenditore è titolare.

¹⁴ Cfr. capo V-bis, Titolo IV "Della divisione", Libro II "Delle successioni".

a chi lo qualifica semplicemente come una liberalità diretta non donativa, ci sono anche autori che ravvisano nel patto di famiglia una donazione a tutti gli effetti e, più precisamente, una donazione modale ex articolo 793, cod. civ., in considerazione dell'obbligo, posto ex lege in capo ai legittimari assegnatari, di liquidare gli altri partecipanti al patto¹⁵.

La qualificazione civilistica dell'istituto *de quo* – lungi dall'essere una mera questione teorica – ha delle importanti ripercussioni sul regime fiscale applicabile al patto di famiglia, come dimostra anche l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 32823/2018.

La Suprema Corte – chiamata a pronunciarsi, in particolare, sul trattamento fiscale delle attribuzioni che il figlio assegnatario dell'azienda trasferita tramite patto di famiglia deve effettuare ex lege a favore dei fratelli non assegnatari – parte dalla considerazione che il patto di famiglia sia assimilabile, quantomeno ai fini fiscali, a una donazione modale, dovendo il soggetto assegnatario del complesso produttivo liquidare gli altri partecipanti al patto e a nulla rilevando il fatto che tale prestazione trovi la sua fonte direttamente nella legge e non sia invece imposta dall'imprenditore-disponente dell'azienda. Trattandosi di donazione, l'atto dispositivo dell'azienda sarà dunque soggetto a imposta sulle successioni e donazioni, salvo che ricorrano le condizioni per l'esenzione dalla stessa previste dal citato articolo 3, comma 4-ter, Tus.

La Corte di Cassazione aggiunge inoltre che l'imposta sulle successioni e donazioni dovrà essere applicata anche alle successive attribuzioni che l'assegnatario è tenuto a effettuare ex lege in favore degli altri partecipanti al patto, in quanto "sul piano dell'imposizione ... è considerata donazione non soltanto l'assegnazione dell'azienda, ma anche la (eventuale) liquidazione a favore dei non assegnatari (beneficiari individualmente determinati)"¹⁶.

Tale assunto trova conferma anche nelle circolari dell'Agenzia delle entrate n. 3/E/2008 e n. 18/E/2013, le quali – nell'escludere espressamente l'applicabilità dell'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter del Tus alle attribuzioni di somme di denaro o di beni eventualmente poste in essere dall'assegnatario dell'azienda in favore degli altri partecipanti al contratto – di fatto ribadiscono l'assoggettamento di dette liquidazioni all'imposta *de qua*.

Dunque, in base al ragionamento della Corte, il patto di famiglia sarebbe assimilabile – quantomeno ai fini fiscali – a una donazione a tutti gli effetti e, anzi, integrerebbe (non un atto unitario di donazione, bensì) 2 distinti atti di donazione, il primo con riferimento all'atto di trasferimento dell'azienda dal disponente al discendente, il secondo relativamente alle quote di liquidazione che quest'ultimo dovrà versare ai legittimari non assegnatari. L'imposta sulle successioni e donazioni potrà pertanto trovare applicazione con riferimento a entrambi gli atti donativi, fatta salva la possibilità di esenzione dall'imposta per l'atto di trasferimento posto in essere dall'imprenditore-disponente, al ricorrere delle condizioni di cui all'articolo 3, comma 4-ter, Tus¹⁷.

Ciò detto, non si può non rilevare come la pronuncia in commento abbia suscitato alcune perplessità, proprio in considerazione della qualificazione del patto di famiglia come "doppia" donazione modale nell'accezione appena illustrata. Nello specifico, per quanto riguarda l'attribuzione del disponente-imprenditore in favore del legittimario assegnatario dell'azienda, si è osservato che la Suprema Corte, da un lato, qualifica l'attribuzione del disponente come donazione modale e, dall'altro, riconosce che il relativo contratto debba assumere "carattere plurilaterale a partecipazio-

¹⁵ Ai sensi del richiamato articolo 793, cod. civ., la donazione modale si sostanzia in una donazione gravata da un onere ("modus"), che il donatario è tenuto ad adempiere entro i limiti del valore della cosa donata. Ciò detto, per un approfondimento in merito alle diverse teorie dottrinali elaborate in tema di qualificazione del patto di famiglia, si veda, ad esempio, S. Carunchio, "Patto di famiglia: l'inquadramento tributario e civilistico", Fondazione nazionale dei Commercialisti, 31 ottobre 2016; Di Dato, "Il patto di famiglia: applicabilità alle partecipazioni non di controllo e "riqualificazione" delle donazioni anteriori", in Giustizia Civile, 10 dicembre 2018, nonché il contributo "Il patto di famiglia: profili civilistici", documenti Aristeia – Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, maggio 2006.

¹⁶ Il principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte è il seguente: "il patto di famiglia di cui agli articoli 768-bis, cod. civ. e ss. è assoggettato all'imposta sulle donazioni per quanto concerne sia il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui al D.Lgs. 346/1990, articolo 3, comma 4-ter), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; quest'ultima corresponsione è assoggettata a imposta in base all'aliquota e alla franchigia relative non al rapporto tra disponente e assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario".

¹⁷ Per un commento alla citata ordinanza, con approfondimento anche in merito alle aliquote applicabili, si veda N. A. Cimmino, "Il regime fiscale del patto di famiglia con attribuzione a favore del legittimario non assegnatario", nota a Cassazione n. 32823/2018, in *Ilfamiliariista*, it, 27 febbraio 2019, nonché il contributo di L. Longo, "Il patto è più caro", 14 gennaio 2019, in *ItaliaOggi7* e il contributo di A. Carboni, G. Cristofori, "Patto di famiglia e imposta di donazione", in *ecnews* dell'8 marzo 2019.

ne necessaria", con ciò cadendo in contraddizione, in quanto, nell'ambito della donazione modale, il beneficiario del *modus* non è parte necessaria del negozio¹⁸. Quanto invece alla seconda fattispecie di donazione modale ravvisata dalla Cassazione con riferimento alle successive attribuzioni cui quest'ultimo è tenuto per legge in favore degli altri partecipanti al patto non assegnatari, si è evidenziato che il legittimario assegnatario dell'azienda, nel liquidare gli altri partecipanti al patto non assegnatari, adempie senz'altro a un obbligo che discende dalla donazione, ma è altrettanto vero che proprio l'adempimento di tale obbligo, previsto dalla legge, esclude l'*animus donandi* e, conseguentemente, la possibilità di configurare una donazione modale in relazione alle attribuzioni cui lo stesso è tenuto per legge. Inoltre, è indubbio che il patrimonio dei legittimari non assegnatari, a seguito della liquidazione operata dall'assegnatario, si arricchisce solo formalmente, in quanto questi, in realtà, ricevendo l'attribuzione, rinunciano al contempo al loro diritto di pretendere la collazione e agire in riduzione nei confronti del legittimario assegnatario, se l'attribuzione da questi ricevuta eccede la sua legittima¹⁹. Appare dunque difficile ravvisare nelle liquidazioni dovute dal legittimario assegnatario ai non assegnatari tanto l'elemento soggettivo, quanto l'elemento oggettivo che connotano la donazione.

Osservazioni conclusive

Alla luce di tutto quanto precede, è agevole intuire che la donazione d'azienda ha il pregio di consentire il passaggio generazionale del complesso produttivo dall'imprenditore a soggetti terzi, anche appartenenti al nucleo familiare.

Dal punto di vista fiscale, la donazione d'azienda può costituire un'operazione fiscalmente neutrale, al ricorrere delle circostanze previste dalla legge e illustrate in precedenza. Nonostante ciò, però, tale atto dispositivo non presenta – sul piano civilistico – carattere definitivo, potendo i suoi effetti essere rimossi (o quantomeno, messi in discussione) dai creditori dell'imprenditore ovvero dai successori necessari, nel caso di lesione della quota legittima loro spettante.

Proprio per tale motivo, nel caso in cui l'imprenditore intenda donare l'azienda a uno o più degli eredi necessari, a parere di chi scrive, sarebbe preferibile effettuare tale passaggio generazionale ricorrendo all'istituto del patto di famiglia, in modo tale da garantire all'atto dispositivo *de quo* la stabilità propria delle attribuzioni a carattere successorio anticipato. Dal punto di vista fiscale, anche la donazione d'azienda effettuata tramite patto di famiglia può beneficiare dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, al ricorrere dei presupposti di legge, ma la liquidazione successiva cui l'assegnatario sarà tenuto, *ex lege*, in favore degli altri partecipanti al patto sarà assoggettata a imposta, come se si trattasse di una seconda attribuzione di carattere liberale.

Sotto questo profilo, l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 32873/2018 riveste una particolare importanza, trattandosi della prima statuizione giurisprudenziale che si è interessata al tema della correlazione tra donazione d'azienda e patto di famiglia, anche dal punto di vista del trattamento fiscale applicabile.

Benché le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte possano suscitare qualche perplessità, ci si auspica che, sulla spinta di tale pronuncia, la giurisprudenza si interroghi nuovamente sulla qualificazione del patto di famiglia e sulla sua eventuale correlazione con il contratto di donazione, anche per quanto attiene la disciplina fiscale applicabile, affinché si giunga all'elaborazione di principi chiarificatori e consolidati in materia.

Riferimenti normativi

articolo 768-*bis*, cod. civ.

articolo 58, D.P.R. 917/1986

articolo 3, comma 4-*ter*, Tus

Corte di Cassazione, ordinanza n. 32823/2018

¹⁸ Si vedano, in particolare, i contributi di A. Busani, "Per il patto di famiglia tra fratelli la stessa tassazione delle donazioni", nonché "La Cassazione: sul patto di famiglia imposta di donazione pesante", entrambi pubblicati su Il Sole 24Ore, 20 dicembre 2018.

¹⁹ Cfr. Busani, "Il Fisco frena i passaggi di azienda", Il Sole 24Ore, 29 gennaio 2019.

La gestione sociale della Srl: il “tramonto” dei soci e dell’assemblea amministratrice

Se con la Riforma del diritto societario del 2003 il sistema dei controlli, nei tipi societari diversi dalle Spa, risultava attenuato (privilegiando l’aspetto “personalistico” del contratto societario), con il D.Lgs. 14/2019 il sistema di controlli e responsabilità risulta notevolmente rafforzato, al fine di dotare le società di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell’impresa e dell’adozione degli strumenti necessari a porvi rimedio.

La norma dell’articolo 2476, comma 6, cod. civ., in particolare, attua la completa equiparazione del sistema della responsabilità degli amministratori nelle società di capitali (con esportazione del modello vigente nelle Spa nel “nuovo” modello delle Srl), con ovvie conseguenze in tema di “responsabilizzazione” dell’attività societaria imputabile agli amministratori (anche con riguardo all’esistenza di un’autorizzazione assembleare (ex articolo 2479, cod. civ.) o per effetto di diritti particolari (ex articolo 2468, cod. civ.).

La riforma

Alla Srl non si attaglia più la vecchia etichetta di “piccola società per azioni senza azioni” in quanto la nuova Srl, come designata dalla riforma del diritto societario del 2003, è un istituto originale che si colloca in una zona di confine tra le società personali (alle quali è molto vicina quanto a flessibilità della struttura organizzativa) e la Spa (di cui mantiene la responsabilità limitata dei soci). Il superamento della tecnica legislativa del sistematico rinvio alla disciplina della Spa ne è dimostrazione lampante: oggi la Srl è disciplinata da un insieme autonomo e organico di norme, nel quale i rinvii alla disciplina della Spa non costituiscono più la regola ma l’eccezione. Dalla lettura del nuovo corpo normativo risulta invero confermata la fattispecie, come emergeva dalla Legge Delega, con la doppia anima, quella di società personale, incentrata sulla rilevanza centrale del socio, e quella di società di capitali, incentrata sull’acquisto della personalità giuridica e conseguente beneficio della responsabilità limitata dei soci. Notevole spazio, poi, è stato riservato all’autonomia statutaria. I soci infatti possono scegliere fra modelli organizzativi alquanto diversi tra loro e ritagliarsi l’assetto più confacente alle loro esigenze, con una significativa diminuzione dei vincoli imposti da norme inderogabili. Il beneficio della responsabilità limitata viene, dunque, accordato più liberamente e con meno contrappesi rispetto al passato, attribuendo ai soci maggiore flessibilità nella gestione della società e consentendo loro di far emergere nello statuto regole finora confinate nella penombra dei patti parasociali. Al tempo stesso “la rilevanza centrale del socio”, cui da rilievo la Legge Delega, trova espressione attraverso la concessione di più ampi diritti inderogabili ai singoli soci, in particolare sotto il profilo dei poteri di controllo e di iniziativa, che vengono decisamente incrementati. Sono, invece, in un certo senso diminuite le cautele a tutela dei creditori sociali e del mercato: a salvaguardia degli interessi esterni permane, da un lato, la disciplina imperativa relativa alla corretta e controllata formazione del capitale sociale nonché alla conservazione della sua integrità per tutta la durata della società; dall’altro, e l’inderogabile “chiusura” della società, nel senso che non si possa mai cedere alla sollecitazione all’investimento di quote di capitale¹ e, in senso pieno, di titoli di debito e la nuova disciplina della rappresentanza di cui all’articolo 2475-

¹ Detto assunto che trova fondamento nell’articolo 2468, comma 1, cod. civ. deve ritenersi oggi ampiamente derogato a seguito della entrata in vigore del D.L. 179/2012, convertito in L. 221/2012 (c.d. Decreto Crescita 2.0) che prevede all’articolo 26, comma 5, che le quote di *start-up* innovative costituite in forma di Srl possano essere oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari, anche attraverso i portali per la raccolta di capitali, nel rispetto delle leggi speciali.

Successivamente, la deroga è stata estesa a una platea più ampia rispetto a quella delle *start up* innovative. Ciò è avvenuto con il D.L. 3/2015 convertito in L. 33/2015 (c.d. Decreto Investment Compact 2015) a favore delle pmi innovative, e con la L. 232/2016 (c.d. Legge di Stabilità 2017) a favore di tutte le pmi, tali intendendosi le società che, a tenore della legislazione europea (Racc. 2003/361/CE): 1. abbiano un numero medio di dipendenti nel corso dell’esercizio inferiore a 250; 2. abbiano un totale dello Stato patrimoniale non superiore a 43 milioni di euro; 3. abbiano un fatturato annuo netto non superiore a 50 milioni di euro.

bis, cod. civ.. In sostanza la Srl viene considerata dal Legislatore essenzialmente come un affare privato (significativo in questo senso il mancato richiamo dell'articolo 2409, cod. civ. che prevede forme di intervento dell'Autorità giudiziaria), nei quali le parti possono trovare la regolazione preferita dei loro interessi².

Quanto detto finora ci aiuta a capire la peculiarità della struttura organizzativa della nuova Srl. Una prima fondamentale differenza rispetto alla Spa è rappresentata dal carattere tendenzialmente derogabile e suppletivo delle regole relative alle decisioni dei soci e all'amministrazione della società. Il Legislatore ha infatti inteso prevedere una generale "libertà di forme organizzative", riconoscendo in particolare "ampia autonomia statutaria riguardo alle strutture organizzative, ai procedimenti decisionali della società e agli strumenti di tutela degli interessi dei soci" (articolo 3, comma 1, lettere c) e d), L. 366/2001). In attuazione di tali principi il codice detta una disciplina estremamente semplificata e duttile, coerente con la struttura più spiccatamente personalistica di questo tipo societario rispetto al modello azionario. In questa prospettiva, un ruolo particolarmente significativo è assegnato ai soci e alle loro decisioni nell'attività sociale.

La legge rimette in primo luogo alla volontà dei soci espressa nell'atto costitutivo la stessa ripartizione delle competenze tra soci e amministratori (articolo 2479, cod. civ.). Ma l'autonomia statutaria in tema di ripartizione di competenze incontra alcuni limiti ben precisi, potendosi distinguere tra competenze riservate esclusivamente ai soci e competenze riservate esclusivamente all'organo amministrativo:

- in ogni caso, sono riservate alla competenza dei soci (articolo 2479, comma 2, cod. civ.): l'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili; la nomina, se prevista dall'atto costitutivo, degli amministratori; la nomina, nei casi previsti dall'articolo 2477, cod. civ. dei sindaci o del revisore; le modificazioni dell'atto costitutivo; la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci;

- in ogni caso, sono di competenza dell'organo amministrativo (articolo 2475, ult. cpv., cod. civ.): la redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione e scissione nonché le decisioni di aumento del capitale ex articolo 2481, cod. civ..

Al di là di tali riserve, nella normativa della Srl non vengono riprodotti né i limiti alla devoluzione dei soci di decisioni in materia gestoria posti per la Spa dall'articolo 2364, n. 5, cod. civ. né il principio generale in base al quale "la gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori" dettato per la Spa dall'articolo 2380-*bis*, cod. civ.. Ne è logica conseguenza che l'atto costitutivo della Srl può legittimamente deferire alla volontà vincolante dei soci qualunque decisione amministrativa e può altresì riconoscere a essi, collettivamente o anche individualmente, un potere di veto o di istruzione nei confronti di determinate operazioni gestorie.

Se tutto ciò è vero, in considerazione "della rilevanza centrale del socio" che connota la nuova Srl e che non può che riflettersi sui profili organizzativi di tale tipo societario, diviene perfettamente legittima, accanto a una Srl disegnata sulla falsariga della Spa e contrassegnata da una rigida organizzazione corporativa, articolantesi in forme gestorie e di riparto di competenze tra organo amministrativo e organo assembleare proprie delle società di capitali, una Srl, invece, disegnata sulla falsariga della Snc e contrassegnata, inevitabilmente, dalla perfetta coincidenza tra gestione e

² Come è noto, il Legislatore, con la riforma del 2003, ha eliminato ogni riferimento testuale all'azione ex articolo 2409, cod. civ. in materia di Srl. Nonostante parte della dottrina e della giurisprudenza di merito abbiano ammesso l'applicabilità in via analogica alla Srl di detta disposizione, il mero rinvio alle disposizioni in materia di società per azioni dettato dall'articolo 2477, comma 5, cod. civ. non è stato interpretato dalla Suprema Corte in grado di legittimare l'azione ex articolo 2409, cod. civ. per le Srl dotate di collegio dei sindaci (cfr. Cassazione n. 403/2010; Cassazione n. 8946/2012).

Tale orientamento, contrario all'applicabilità, si è poi cristallizzato con l'ordinanza n. 116/2014 della Corte Costituzionale, con la quale il giudice delle leggi ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale degli articoli 2409 e 2476, cod. civ., sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione.

Orbene l'articolo 379, comma 2, del Codice della crisi d'impresa (D.Lgs. 14/2019), nel riscrivere l'articolo 2477, cod. civ. introduce, al comma 6, la dizione: "Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo." Il comma 4 dello stesso articolo 379, incide, poi, sull'articolo 92 delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie: "Il decreto, previsto dall'articolo 2409 del codice, che nomina l'amministratore giudiziario nelle società di cui ai capi V e VI e VII del titolo V del libro V del codice priva l'imprenditore, dalla sua data, dell'amministrazione della società nei limiti dei poteri conferiti all'amministratore giudiziario."

In definitiva, con il Codice della crisi d'impresa viene reintrodotta, al pari di quanto disposto in vigenza del Codice pre-riforma del 2003, l'applicabilità dell'articolo 2409, cod. civ. alla Srl.

proprietà, dove il potere amministrativo è inerente alla qualità di socio e di fatto manca l'organizzazione corporativa tradizionalmente propria dei tipi capitalistici. Il che vuol dire che sembra avere un certo riscontro quella voce dottrina³ da sempre favorevole ad ammettere la facoltà di attribuire, in via statutaria, l'intera amministrazione ai soci, riuniti o meno in assemblea, con conseguente soppressione dell'organo amministrativo come organo a se stante⁴. Tale conclusione sembra trovare conferma nell'articolo 2479, comma 2, n. 2, cod. civ. che, nel riservare alla competenza dei soci la nomina, se prevista dall'atto costitutivo, degli amministratori, va letto alla luce dell'articolo 2468, comma 3, cod. civ. che consente di attribuire ai soci peculiari diritti concernenti l'amministrazione: si ammette, dunque chiaramente che l'atto costitutivo può riconoscere ai soci il diritto di amministrare, riproducendo, in tal modo, quella naturale inerenza della carica amministrativa allo *status* di socio che caratterizza le società personali. In tale ipotesi la nomina ad amministratore prescinde da un atto di volontà da parte dei soci, trovando suo fondamento direttamente nell'atto costitutivo. Altra conferma sembra potersi rinvenire nell'articolo 2479, comma 1, cod. civ., ai sensi del quale i soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo e, quindi, anche, se statutariamente previsto, sull'amministrazione della società. Un ostacolo a tale ricostruzione è, però, rappresentato dall'ultimo comma dell'articolo 2475, cod. civ. che riserva in ogni caso alla competenza dell'organo amministrativo (e, si badi bene, non più del CdA a seguito dell'avviso di rettifica relativo al D.Lgs. 6/2003 pubblicato sulla G.U. 4 luglio 2003 n. 153) la redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché le decisioni di aumento del capitale ex articolo 2481, cod. civ.. Ostacolo che, in un certo senso, poteva essere superato se fosse stata confermata la versione originaria dell'ultimo comma dell'articolo 2475, cod. civ. (che attribuiva le anzidette materie al CdA) con una lettura "tipologica-sistematica" di tale disposizione, che tenesse conto dei connotati essenziali della nuova Srl. In quest'ottica aveva un suo fondamento affermare quanto segue⁵ *"una tale disposizione non dovrebbe comportare implicitamente la necessità di un organo amministrativo distinto dall'assemblea dei soci; essa presuppone, infatti, un'alterità soggettiva tra amministratori e soci, espressione di organi distinti, ipotesi tipica nella Srl concepita come sorella della Spa e, quindi, contrassegnata dalla presenza di un'organizzazione corporativa di stampo tradizionale. Ma ciò non esclude affatto che l'organo amministrativo possa mancare, con conseguente attribuzione dell'intera amministrazione ai soci, dandosi vita a una Srl targata statutariamente sulla falsariga di una Snc. In una tale ipotesi, caratterizzata per l'assenza totale di organizzazione corporativa, la disposizione in esame ha comunque un significato ben preciso, esprimendo piuttosto l'esigenza della partecipazione di tutti gli amministratori, coincidenti, nella specie, con i soci, agli atti ivi indicati nel rispetto delle regole proprie delle riunioni collegiali. L'importante è, dunque, che su tali delicate materia via sia una decisione collegiale, capace come tale di soddisfare esigenze di ponderazione e di responsabilizzazione. Nulla di strano, perciò, se nel nuovo assetto normativo, caratterizzato dalla accentuata rilevanza delle persone dei soci, l'assemblea dei soci si trovi a redigere i suddetti progetti e, nel contempo, ad approvarli. Tanto più se si tiene presente che la dialettica interna è ora comunque assicurata dall'attribuzione a ciascun socio, anche se coamministratore, del potere di esperire l'azione sociale di responsabilità contro gli altri soci-amministratori"*.

Tali conclusioni non mi sembrano ora più sostenibili alla luce della formulazione del comma 5, ar-

³ In particolare G. Zanarone, "S.r.l. contro s.p.a. nella legislazione recente", in Giur. comm., 1995, I, pag. 391; G. C. Rivolta, "La società a responsabilità limitata", in Tratt. dir. civ. e comm. Cicu e Messineo diretto da Mengoni, XXX, 1, Milano, 1982.

⁴ Ammettono tale possibilità, a seguito della riforma, G. Zanarone, "Introduzione alla nuova società a responsabilità limitata", in Riv. soc., 2003, pag. 87; S. Schirò, "Il controllo dei soci e l'azione di responsabilità contro gli amministratori", in La riforma di diritto societario: nuovi modelli di Srl e Spa, Atti del Convegno Paradigma, Milano 27-28-29 novembre 2002 (dattiloscritto); Parrella in La riforma delle Società, a cura di Sandulli e Santoro, 3, Torino, 2003 pag. 105. Esclude, invece tale possibilità N. Abriani in Diritto delle società di capitali (Manuale breve), Milano, 2003, pag. 201 ss. dando rilievo decisivo all'ultimo comma dell'articolo 2475 che riserva talune materie "in ogni caso" al CdA. Quanto sostenuto da Abriani trova un appiglio decisivo nella nuova formulazione dell'ultimo comma dell'articolo 2475, cod. civ., che sosistuisce la parola "consiglio di amministrazione" con la parola "organo amministrativo", quale risultante dall'avviso di rettifica relativo al D.Lgs. 6/2003 pubblicato sulla G.U. 4 luglio 2003 n. 153.

È bene ricordare che la possibilità di affidare l'amministrazione all'assemblea è espressamente riconosciuta in tema di piccola società cooperativa (si veda articolo 21, comma 4, L. 266/1997) di cui non a caso è ora prevista (articolo 111-septies) la trasformazione obbligatoria nella società cooperativa disciplinata dall'articolo 2522, cod. civ..

⁵ È quanto ho affermato prima che fosse pubblicato il summenzionato avviso di rettifica nel mio Amministrazione e rappresentanza nella nuova Srl in Circolare settimanale tributaria - Gruppo Euroconference n. 28 - 14 luglio 2003.

articolo 2475, cod. civ.: se sono riservate in ogni caso alla competenza dell'organo amministrativo la redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché le decisioni di aumento del capitale ex articolo 2481, cod. civ. ciò significa che è sempre necessario che vi sia un organo amministrativo distinto dall'assemblea dei soci e che una pur minima organizzazione corporativa vi dovrà comunque essere. La norma va dunque vista in parallelo con l'articolo 2479, comma 2, cod. civ. che individua le materie inderogabilmente spettanti alla competenza dei soci. Potrà anche esserci una perfetta coincidenza tra soci e amministratori come avviene solitamente nelle società personali; in tal caso avranno rilievo decisivo le materie all'ordine del giorno: sulla base di esse si determinerà se i soci-amministratori adotteranno una decisione come soci, secondo le regole proprie di cui agli articoli 2479, 2479-bis, 2479-ter, cod. civ., oppure come organo amministrativo, secondo le regole proprie degli articoli 2475, 2475-bis, 2475-ter, 2476, cod. civ.. Tale conclusione trova definitiva conferma nelle novità apportate in tema di amministrazione dal Codice della crisi d'impresa, vale a dire a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 14/2019 (che, ex articoli 375 e 377 di detto decreto, ha inciso tanto sulla impresa individuale quanto su quella collettiva)⁶.

In particolare si fa riferimento:

- all'articolo 2086, cod. civ., il cui comma 2 prevede ora espressamente che *"L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale"*;

- all'articolo 2475, cod. civ., il cui nuovo comma 1 richiama espressamente l'articolo 2086, cod. civ. in materia di Srl disponendo che *"La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, comma 2, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'articolo 2479"*.

Il punto, dunque, è capire come la nuova formulazione del comma 1, articolo 2475, cod. civ. nel disciplinare la gestione dell'impresa, affidandola in via esclusiva agli amministratori, impatti su quelle norme che consentono di affidare l'amministrazione ai soci (e cioè l'articolo 2479, comma 1, cod. civ., l'articolo 2468, comma 3, cod. civ. e l'articolo 2476, cod. civ.), e dunque se si possa considerare ancora possibile (o meno) un coinvolgimento degli stessi soci nell'amministrazione della società.

In particolare:

- a tenore dell'articolo 2479, comma 1, cod. civ., i soci potranno decidere non solo sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, ma anche sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentino almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione (c.d. "potere di avocazione");

- a tenore dell'articolo 2468, comma 3, cod. civ., potranno essere attribuiti particolari diritti a singoli soci riguardanti non solo la distribuzione di utili, ma anche e soprattutto l'amministrazione della società;

- a tenore dell'articolo 2476, comma 7⁸, cod. civ., saranno solidalmente responsabili con gli amministratori i soci che intenzionalmente avranno deciso ovvero autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi.

⁶ A seguito dell'entrata in vigore del Codice della crisi, sono state apportate modifiche, volte a disciplinare l'assetto organizzativo dell'impresa, anche a ulteriori disposizioni del codice civile, quali, tra le altre, il comma 1, articolo 2257, cod. civ., in materia di società semplice; il comma 1, articolo 2380-bis, cod. civ., il comma 1, articolo 2409-novies, cod. civ. in materia di società per azioni, le quali richiamano espressamente l'articolo 2086, cod. civ..

⁷ Tale dovere di adeguatezza della struttura imprenditoriale è ribadito anche all'articolo 3 del Codice della crisi d'impresa, ai sensi del quale *"Doveri del debitore 1. L'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte. 2. L'imprenditore collettivo deve adottare un assetto organizzativo adeguato ai sensi dell'articolo 2086, cod. civ., ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative."*

⁸ Oggi "slittato" al comma 8, in seguito all'inserimento nel medesimo articolo 2476 del nuovo comma 6.

Come è stato giustamente osservato⁹, sembra infatti potersi escludere un'interpretazione abrogatrice delle disposizioni incompatibili con quelle di cui alla entrata in vigore del Codice della crisi, in quanto siamo di fronte a regole di carattere organizzativo, che vanno lette alla luce della Legge delega (L. 155/2017) e quindi funzionali a imporre doveri e stabilire responsabilità di natura organizzativa agli amministratori, anche nell'ottica della (eventuale) crisi dell'impresa.

L'articolo 2475, comma 1, cod. civ., così formulato, sarebbe destinato a spiegare i suoi effetti solo sul piano organizzativo, non subendo alcun cambiamento l'aspetto legato alla gestione, mutando invece quelli legati alla organizzazione (per i quali occorre ora far riferimento agli articoli 2086 e 2475, cod. civ.): da un lato dunque si colloca la "gestione operativa" (nella quale possono essere coinvolti anche i soci, nei termini di cui infra), dall'altro la "gestione organizzativa" di cui gli amministratori sono e saranno esclusivamente responsabili (e ciò proprio a seguito dell'introduzione del nuovo comma 2 di cui all'articolo 2086, cod. civ.)¹⁰. Avendo riguardo l'articolo 2086, cod. civ. alla sola gestione organizzativa, e non a quella operativa, non v'è dubbio che le norme che consentono l'operatività gestionale dei soci continueranno a trovare applicazione, con conseguente coinvolgimento dei soci nella amministrazione. Questa prima conclusione va però meglio "ponderata" alla luce di una lettura d'insieme del Codice della crisi d'impresa, dei suoi principi generali e delle specifiche norme di attuazione delle stesse. *In primis*, deve rimarcarsi la rilevanza della norma di cui all'articolo 2086, comma 2, cod. civ., sopra citata, - circa l'obbligatorietà di una struttura societaria adeguata per la rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e dell'assunzione di idonee iniziative - che oggi riguarda tutti i tipi societari, persino le società di persone.

L'importanza di tale norma è testimoniata dal suo richiamo espresso all'interno degli articoli 2257 (in tema di amministrazione disgiuntiva nelle s.s. e, di riflesso, in tutte le società di persone), 2380-*bis* (in tema di amministrazione nella Spa), 2409-*novies* (in tema di consiglio di gestione nel sistema dualistico nella Spa), 2475 (in tema di amministrazione nelle Srl), cod. civ..

Venendo al tipo Srl, il sistema di controlli e garanzie risulta notevolmente rafforzato, come è fatto palese da: l'introduzione "espresa" della responsabilità degli amministratori verso i creditori sociali (nuovo comma 6, articolo 2476, cod. civ.); la previsione di nuovi e più ridotti parametri per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore (articolo 2477, comma 3, cod. civ.)¹¹; il riconoscimento del potere di denuncia al Tribunale ex articolo 2409, cod. civ. a tutte le Srl (articolo 2477, ult. comma, cod. civ.).

La norma dell'articolo 2476, comma 6, cod. civ.¹², in particolare, attua la completa equiparazione del sistema della responsabilità degli amministratori nelle società di capitali, con esportazione del modello vigente nelle Spa¹³ nel "nuovo" modello delle Srl¹⁴.

⁹ Cfr. R. Sacchi, "Sul così detto diritto societario della crisi: una categoria concettuale inutile o dannosa?", in N.L.C.C., 2018, 1280 ss. Rilievi critici in P. Montalenti, "Gestione dell'impresa, assetti organizzativi e procedure di allerta nella riforma Rordorf", cit., 951 ss. Escludono che il nuovo comma 1, articolo 2475, cod. civ., abbia portata abrogatrice delle citate disposizioni A. Busani, "La riforma della crisi d'impresa riscrive il ruolo dei soci della s.r.l.", ne Il Sole24ore, 19 febbraio 2019, 17, e D. Damascelli - F. Tassinari, "Crisi d'impresa, la riforma non stravolge la governance", ne Il Sole24ore, 2 marzo 2019, 18.

¹⁰ In materia v. *amplius* N. Atlante - M. Maltoni - A. Ruotolo, "Il Nuovo Articolo 2475 c.c. Prima lettura", Studio n. 58-2019/I (Approvato in via telematica dalla Commissione Studi d'Impresa il 13 marzo 2019) (Approvato dal CNN il 14 marzo 2019).

¹¹ Articolo 2477, comma 3, cod. civ. - come riformato dal D.Lgs. 14/2019, dispone che "La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società: a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) ha superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1. totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 2 milioni di euro; 2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro; 3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità"; sul punto, v. *amplius*, F. Colognato e V. Marocchio, "Nuovi limiti dimensionali per l'istituzione dell'organo di controllo nelle Srl ed eventuali modifiche statutarie", in Crisi e risanamento 33/2019, pag. 75 e ss..

Si dà atto della presentazione di alcuni emendamenti volti a elevare i suddetti limiti dimensionali da poco introdotti: l'emendamento dell'on. Comaroli (con le seguenti soglie: 6 milioni di totale dell'attivo dello stato patrimoniale (dagli attuali 2), 12 milioni di ricavi (dagli attuali 2) e 50 dipendenti (dagli attuali 10); l'emendamento dell'on. Gusmeroli (con le seguenti soglie: 4 milioni di totale dell'attivo dello Stato patrimoniale, 4 milioni di ricavi e 20 dipendenti). Fonte: comunicato stampa dell'ufficio stampa Consiglio nazionale dei commercialisti "Crisi d'impresa: Commercialisti, non stravolgere la ratio della riforma. Miani: "Salvaguardare la funzione delle misure d'allerta. Emendamento Gusmeroli soluzione condivisibile" del 20 maggio 2019.

¹² A tenore della quale «Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. L'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione può essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi.»

¹³ Articolo 2392, cod. civ. in tema di responsabilità verso la società; articolo 2394, cod. civ. in tema di responsabilità verso i creditori sociali; articolo 2395, cod. civ. in tema di azione individuale del socio e del terzo.

¹⁴ Le forme di responsabilità degli amministratori che, nella Spa, sono previste nelle tre distinte norme di cui alla nota che precede (*i.e.* articoli 2392, 2394 e 2395, cod. civ.), nella Srl sono disciplinate all'interno dell'articolo 2476, cod. civ. ai commi 1 (in tema di responsabilità verso la società), 6 (in tema di responsabilità "espresa" verso i creditori sociali) e 7 (in tema di risarcibilità dei danni spettanti al singolo socio o al terzo direttamente danneggiati da atti dolosi o colposi degli amministratori).

Pertanto, è necessario rivedere alcune delle conclusioni esposte in seguito alla riforma del 2003, dato che le modifiche normative portate dal Codice della crisi sono finalizzate alla "responsabilizzazione" dell'attività societaria imputabile agli amministratori.

In primis, deve dirsi che l'ampia autonomia statutaria riconosciuta dalla riforma societaria del 2003, sembra di fatto notevolmente ridimensionata. Non si è più liberi di conformare gli statuti societari, quanto alla *governance*/struttura organizzativa, secondo gli interessi personali dei soci, essendo oggi obbligatoria l'adozione di assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati a far fronte allo stato di crisi (articolo 2086, cod. civ.).

L'organigramma societario, inoltre, nel mondo delle Srl è altresì divenuto meno "leggero", data la previsione di ("ridotte") soglie per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore, principale organo societario preposto alla rilevazione e segnalazione di disfunzioni patologiche all'interno della società (articolo 2477, comma 2, cod. civ.).

Da notare che, con l'aggiunta del comma 6, articolo 2475, cod. civ., si è poi esteso alle Srl anche l'articolo 2381, cod. civ., "in quanto compatibile". Conseguentemente, l'adozione di assetti adeguati diviene attività delegabile a singoli amministratori, sicché in presenza di deleghe e di obblighi organizzativi in capo ad amministratori delegati e deleganti, anche questi ultimi sono destinatari dell'obbligo di curare (se delegati) o valutare (se deleganti) l'adeguatezza degli assetti societari.

Sempre nell'ottica di rafforzamento della vigilanza e del controllo interno, è da intendersi anche il riconoscimento normativo espresso del potere dei soci delle Srl (solitamente quelli di minoranza) di denunciare al Tribunale competente gravi irregolarità, commesse dagli amministratori nella gestione, che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate (articolo 2477, ult. comma, cod. civ.).

Gli amministratori dovranno, quindi, attivarsi tempestivamente per:

1. sollecitare i soci all'adozione delle modifiche statutarie di loro competenza al fine di rendere "plausibile" la predisposizione di un assetto organizzativo in linea con la norma di cui all'articolo 2086, cod. civ.;
2. dotare la società delle strutture e organismi necessari all'emersione e alla prevenzione della crisi¹⁵.

Infine, completa il quadro delle garanzie per i creditori sociali l'introduzione "espressa" della responsabilità degli amministratori verso i creditori sociali ex articolo 2476, comma 6, cod. civ. (alla quale si aggiunge la responsabilità, introdotta con la Riforma del diritto societario del 2003, di cui all'articolo 2476, comma 8, cod. civ. per i soci che hanno deciso o autorizzato il compimento di operazioni in danno della società, degli altri soci e dei terzi creditori).

Se ciò è vero, vi è un'esportazione verso le Srl del modello organizzativo della Spa, in forza della quale, sulla falsariga di quanto previsto nella società per azioni (secondo cui "*l'assemblea ordinaria delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge alla competenza dell'assemblea, nonché sulle autorizzazioni eventualmente richieste dallo statuto per il compimento di atti degli amministratori, ferma in ogni caso la responsabilità di questi per gli atti compiuti*" articolo 2364, comma 1, n. 5), cod. civ.¹⁶), anche qualora la competenza decisoria venisse spostata sui soci, i responsabili rimarrebbero comunque gli amministratori, di guisa che un intervento autorizzativo dei soci, avrebbe come effetto solo quello di aggiungere alla certa responsabilità degli amministratori anche quella dei soci che hanno deciso (ex articolo 2476, comma 8, cod. civ.), e non di toglierla.

Pertanto, in tal caso, se l'organo amministrativo non vorrà incorrere in responsabilità, non dovrà dare esecuzione alla delibera autorizzativa dei soci.

Alla luce di quanto detto, stante la responsabilità, *per tabulas*, in capo agli amministratori, è evi-

¹⁵ Il quadro normativo attuale si connota, quindi, per la scelta legislativa di "determinare la responsabilità degli amministratori non soltanto in ragione della circostanza che gli stessi abbiano proseguito dannosamente la gestione sociale caratteristica pur in presenza di un deficit patrimoniale o finanziario, ma, anche, come conseguenza del non aver precedentemente adottato un assetto amministrativo che consentisse di rilevare, e così prevenire, la crisi stessa", così Acquaro, "La responsabilità rinforzata degli amministratori Brevi (e incomplete) note all'indomani dell'entrata in vigore del Codice della crisi e dell'insolvenza", in Lambaradan, maggio 2019, pag. 26, cit..

¹⁶ Per un commento alla norma, alla luce della riforma del diritto societario del 2003, si veda I Maffezzoni, "Assemblea ordinaria nelle società con consiglio di sorveglianza", in Commentario alla riforma delle società diretto da Marchetti, Bianchi, Ghezzi, Notari - Assemblea art. 2363-2379-ter, cod. civ. (a cura di Picciau), 2008, Padova, 15 ss.; F. Pasquariello, "Art. 2364: Assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza", in Il nuovo diritto delle società, (a cura di) Maffei Alberti, 2005, Padova, 444 ss..

dente che può considerarsi definitivamente superata la tesi che in dottrina aveva avuto voce a seguito della Riforma del 2003 per cui sarebbe stato possibile configurare statutariamente una assemblea amministratrice, prescindendo dall'organo amministrativo¹⁷.

Trova dunque definitiva conferma la circostanza che debba sempre sussistere in materia di Srl l'organizzazione corporativa, con la necessaria compresenza dei due organi (assemblea e organo amministrativo)¹⁸.

Dunque le norme codicistiche convivranno pacificamente con quelle di nuova introduzione: i soci possono essere (e rimanere) sì coinvolti nella gestione nei termini sopra prospettati, ma ciò non a discarico della responsabilità degli amministratori.

E a tenore del nuovo secondo comma dell'articolo 2086, cod. civ., espressamente richiamato dal comma 1, articolo 2475, cod. civ., responsabile della gestione rimane sempre l'organo amministrativo (al di là di decisioni gestorie dei soci - o per via assembleare (ex articolo 2479, cod. civ.) o per effetto di diritti particolari (ex articolo 2468, cod. civ.) - che non potranno mai avere l'effetto di esonerare da responsabilità verso i creditori sociali gli amministratori e che, al contrario, comporterà l'estensione della responsabilità anche a quei soci che hanno deciso atti gestori (articolo 2476, comma 8, cod. civ.)¹⁹.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 14/2019

articolo 2476, comma 6, cod. civ.

articolo 2479, comma 2, cod. civ.

articolo 3, comma 1, lettere c) e d), L. 366/2001

¹⁷ Sulla necessaria compresenza dell'organo amministrativo, si veda G.D. Mosco, "Funzione amministrativa e sistemi di amministrazione", in Tratt. S.r.l., Ibbia - Marasà, V, Padova, 2012, 16 ss.; F. Guerrera, "La responsabilità «deliberativa» nelle società di capitali", Torino, 2004, 72; G.C.M. Rivolta, "I regimi di amministrazione nella società a responsabilità limitata", in Liber Amicorum Gian Franco Campobasso, a cura di Abbadessa - Portale, 3, Torino, 2007, 537 ss. per il quale occorre evitare di cadere in un equivoco nominalistico perché la possibilità di investire della funzione amministrativa tutti i soci o l'unico socio nella società unipersonale è fuori discussione, in quanto sussiste anche nella società per azioni, ma l'identità tra le persone dei soci e degli amministratori non esclude la diversità dei ruoli e delle funzioni e la soggezione a regole diverse nell'una e nell'altra veste. Secondo l'autore, chi svolge organicamente il compito di gestione è amministratore anche se non ne assume formalmente il nome ed è soggetto a una disciplina che non si riduce a quella del rapporto partecipativo; O. Cagnasso, "La società a responsabilità limitata", in Tratt. Cottino, Padova, 2007, 219 s.; Corsi, "Le nuove società a responsabilità limitata", Milano, 2003, 236. Nell'ambito degli orientamenti notarili, si segnala l'orientamento I.C.3 del Comitato Triveneto dei Notai, (Configurabilità necessaria di un organo amministrativo), secondo cui, "stante la natura di società di capitali della Srl, deve ritenersi indispensabile la presenza formale di un organo amministrativo, anche nel caso che lo statuto preveda che l'amministrazione spetti necessariamente a tutti i soci. In quanto le qualifiche di amministratore e di socio sono distinte, anche se rivestite dagli stessi soggetti".

¹⁸ Un riferimento in P. Spada, "Classi e tipi di società dopo la riforma organica (guardando alla "nuova" società a responsabilità limitata)", in Le grandi opzioni della riforma del diritto e del processo societario, a cura di CIAN, Padova, 2004, 38 per il quale: lo statuto legale della Srl propone all'operatore "un'organizzazione corporativa attenuata".

¹⁹ Originario comma 7, oggi "slittato" per effetto dell'introduzione del nuovo comma 6.

Responsabilità del fornitore in caso di frode dell'esportatore abituale

I contribuenti che effettuano cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie e operazioni assimilate possono avere rilevanti crediti di Iva nei confronti dell'Erario. Tali cessioni, infatti, sono non imponibili ai fini Iva e, quindi, gli operatori che le pongono in essere, non percependo il tributo a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito d'imposta che hanno conseguito all'atto dell'effettuazione degli acquisti/importazioni.

Qualifica di esportatore abituale

I contribuenti che effettuano cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie e operazioni assimilate possono avere rilevanti crediti di Iva nei confronti dell'Erario. Tali cessioni, infatti, sono non imponibili ai fini Iva e, quindi, gli operatori che le pongono in essere, non percependo il tributo a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito d'imposta che hanno conseguito all'atto dell'effettuazione degli acquisti/importazioni.

Un rimedio, talvolta solo parziale, a tale situazione è costituito dalla facoltà, ricorrendo talune condizioni, di effettuare acquisti di beni e servizi e importazioni senza l'applicazione dell'Iva. In base all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 è, infatti, previsto che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili ai fini Iva "le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta".

I contribuenti che possono avvalersi di tale facoltà sono quelli definiti correntemente "esportatori abituali", laddove tale *status*, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, si acquisisce quando le operazioni che creano *plafond* nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti a seconda che il contribuente utilizzi rispettivamente il metodo solare o il metodo mensile) sono superiori al 10% del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20, D.P.R. 633/1972, al netto:

- delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, che l'articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972 non considera territorialmente rilevanti in Italia, ma che vanno comunque fatturate in applicazione dell'articolo 21, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972;
- delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972, escluse da Iva per carenza del presupposto territoriale (di cui agli articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972), ma soggette comunque all'obbligo di emissione della fattura se consistono in:
 - a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. da 1) a 4) e 9), D.P.R. 633/1972, effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea;
 - b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione Europea.

In pratica, nel modello di dichiarazione Iva annuale, le suddette operazioni extraterritoriali, comprese quelle relative ai beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, devono essere riportate nel rigo VE34 (Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972), ma il corrispondente importo, ai fini della verifica dello *status* di esportatore abituale, deve essere sottratto dall'importo risultante dal rigo VE50 (Volume d'affari), che esprime il volume d'affari del soggetto passivo. In definitiva, per assumere la qualifica di esportatore abituale, le operazioni con l'estero registrate nell'anno solare precedente devono essere superiori al 10% del volume d'affari "rettificato", cioè calcolato senza considerare delle operazioni evidenziate nel rigo VE34.

Formazione del *plafond*

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale e che concorrono, in base all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, alla formazione del *plafond* di cui all'articolo 2, comma 2, L. 28/1997, cioè del limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (ad esempio fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi a imposta indetraibile).

Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della formazione del *plafond*, né della verifica dello *status* di esportatore abituale sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati della dichiarazione d'intento

L'articolo 1, comma 1, lettera c), D.L. 746/1983, prima della modifica operata dal D.Lgs. 175/2014 (decreto sulle semplificazioni fiscali), stabiliva che il soggetto passivo che ha ricevuto la dichiarazione con la quale il cliente, avente lo *status* di esportatore abituale, chiede la non applicazione dell'Iva, ha l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate, per via telematica, i dati contenuti nella dichiarazione d'intento.

Tale comunicazione doveva essere trasmessa entro il termine per l'effettuazione della prima liquidazione periodica Iva, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta in dipendenza della dichiarazione.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'articolo 7, comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997 all'epoca vigente prevedeva che il fornitore che omette di inviare la comunicazione nel termine previsto, oppure la invia con dati incompleti o inesatti, è punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta non applicata, anche se il destinatario della fornitura ha esercitato correttamente la facoltà di acquistare/importare senza il pagamento dell'Iva e, dunque, anche in assenza di evasione.

Detto regime sanzionatorio appariva eccessivamente severo, non sembrando coerente con il principio di proporzionalità punire con una sanzione pari all'imposta la violazione di un obbligo che, in definitiva, è unicamente formale.

L'articolo 20, D.Lgs. 175/2014 ha modificato sensibilmente questo assetto, intervenendo sull'articolo 1, comma 1, lettera c), D.L. 746/1983, stabilendo, in primo luogo, che è l'esportatore abituale a dover trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate che rilascia apposita ricevuta telematica. Dopo avere adempiuto a questo obbligo, l'esportatore abituale deve consegnare al fornitore, oppure presentare in dogana (nel caso di importazioni), la lettera d'intento e la ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate¹.

Correlativamente, l'articolo 20, D.Lgs. 175/2014 ha sostituito anche l'ultimo periodo della predetta lettera c), comma 1, articolo 1, D.L. 746/1983, che imponeva al fornitore l'obbligo di trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute, prevedendo invece che egli debba semplicemente riepilogare nella dichiarazione annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute, sicché a tal fine è stato istituito il quadro VI, rubricato "Dichiarazioni di intento ricevute".

Il quadro delle modifiche è stato completato dalla riformulazione del comma 4-*bis*, articolo 7, D.Lgs. 471/1997, recante le sanzioni per l'inadempimento degli obblighi di legge: nel testo originario, la norma comminava la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta a carico del fornitore che effettui cessioni o prestazioni senza l'addebito dell'imposta "prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate ...". Con la riforma del sistema sanzionatorio operata dal D.Lgs. 158/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016, tale violazione non è più punita con la sanzione proporzionale, ma con la sanzione fissa, da 250 a 2.000 euro.

¹ Come, tuttavia, precisato dall'Agenzia delle dogane con la nota n. 58510/RU/2015, i soggetti che si avvalgono della dichiarazione d'intento in dogana sono esonerati dalla presentazione della copia cartacea della dichiarazione stessa.

Nella nuova procedura, quindi, l'obbligo di informare preventivamente l'Amministrazione finanziaria dell'intenzione di effettuare acquisti senza applicazione d'imposta è trasferito su chi si avvale dell'agevolazione; sotto il profilo in esame, si è ritornati quindi al passato, quando vigeva l'obbligo per l'esportatore abituale di presentare preventivamente all'ufficio Iva competente il "Modello 99", ossia la dichiarazione già prevista dalla lettera b), articolo 1, comma 1, D.L. 746/1983, poi soppressa dal D.L. 330/1994. In sostanza, nel nuovo sistema, il fornitore ha l'onere, desumibile dalla norma sanzionatoria, di verificare telematicamente, prima di dare corso alle operazioni senza applicazione dell'imposta, che la dichiarazione d'intento inviata dal cliente sia stata presentata all'Agenzia delle entrate. È, inoltre, doveroso osservare che la mera ricezione della dichiarazione d'intento corredata dalla ricevuta di presentazione non è sufficiente a liberare da responsabilità il fornitore, in quanto la norma gli impone anche di riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate.

Violazione formale a sostanziale collegata alla comunicazione della dichiarazione d'intento

In merito alla portata del duplice obbligo richiesto al fornitore, è necessario richiamare anche la disposizione sanzionatoria del comma 3, articolo 7, D.Lgs. 471/1997, secondo cui *"Chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), D.L. 746/1983, convertito, con modificazioni, L. 17/1984, è punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 2000% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa"*.

La sanzione proporzionale si riferisce, in base al tenore letterale del comma 3, articolo 7, D.Lgs. 471/1997, alla duplice ipotesi della mancanza della dichiarazione d'intento e della dichiarazione d'intento rilasciata in assenza dei presupposti.

Tali violazioni hanno carattere sostanziale e a essere punito è, rispettivamente:

- il cedente/prestatore, per avere effettuato operazioni in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 in mancanza della dichiarazione d'intento; e
- il cessionario/committente, che abbia acquistato beni e servizi senza applicazione dell'Iva a fronte di una dichiarazione d'intento rilasciata in assenza dei presupposti.

La sanzione fissa di cui al comma 4-bis, articolo 7, D.Lgs. 471/1997 è, invece, irrogata al cedente/prestatore che abbia effettuato operazioni in regime di non imponibilità prima di avere ricevuto e riscontrato telematicamente la dichiarazione d'intento.

In base alla prassi seguita dagli uffici, il passaggio dalla sanzione fissa a quella proporzionale si verifica quando, al momento di effettuazione dell'operazione non imponibile, l'esportatore abituale non ha ancora trasmesso per via telematica all'Agenzia delle entrate la dichiarazione d'intento. In tal caso, la violazione del fornitore assume carattere sostanziale, con la conseguente applicazione della sanzione dal 100 al 200% dell'imposta, fermo restando l'obbligo del pagamento del tributo.

In definitiva, affinché non si rientri nell'ipotesi della "mancanza della dichiarazione d'intento", punita con la sanzione proporzionale, sembra indispensabile che la ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle entrate a fronte dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento sia anteriore al momento di effettuazione dell'operazione per la quale è stata emessa fattura senza addebito dell'Iva ex articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

Responsabilità soggettiva del fornitore per la frode commessa dall'esportatore abituale

La verifica dell'avvenuto invio della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate, anche se effettuata dal fornitore, non esclude la cd. "responsabilità soggettiva" del medesimo in caso di frode commessa dall'esportatore abituale, non essendo sufficiente tale verifica per ritenere adempiuto l'onere di diligenza richiesto all'operatore.

Dalla giurisprudenza comunitaria emerge che, in mancanza di specifiche disposizioni nella Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare dell'esenzione da imposta, spetta agli Stati membri, conformemente all'articolo 131, Direttiva 2006/112/CE, fissare le condizioni per assicurare una corretta e semplice applicazione dell'esenzione e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Tuttavia, nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

Il tema della diligenza del fornitore è stato trattato dai giudici dell'Unione in numerose occasioni e in più contesti diversi, osservando che² *"... per l'ipotesi in cui la cessione di cui trattasi rientri nell'evasione attuata dall'acquirente ..., si deve esaminare ... se tale amministrazione possa, successivamente, obbligare il venditore ad assolvere l'Iva afferente a detta cessione.*

Secondo una consolidata giurisprudenza, la lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla Direttiva 2006/112 (si veda sentenze del 29 aprile 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Racc. pag. I-5337, punto 76; R., cit., punto 36, nonché del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 41 e giurisprudenza menzionata) che giustifica talvolta obblighi severi per il venditore (sentenza Teleos e a., cit., punti 58 e 61).

Quindi, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a un'evasione tributaria (si veda, sentenze Teleos e a., cit., Punto 65, nonché Mahagében e Dávid, cit., punto 54).

Infatti la Corte ha considerato detti elementi come importanti per determinare la possibilità di obbligare il venditore ad assolvere l'Iva a posteriori (si veda, in tal senso, sentenza Teleos e a., cit., punto 66).

Di conseguenza, nel caso che l'acquirente nel procedimento principale abbia posto in essere un'evasione, è giustificato subordinare a un requisito di buona fede il diritto del venditore all'esenzione dall'Iva". Secondo la Corte Europea, si tratta di appurare se il fornitore "sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquirente aveva posto in essere un'evasione", ribadendo così il principio per la prima volta espresso nella sentenza Axel Kittel³, secondo cui:

"... un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava a un'operazione che si iscriveva in una frode all'Iva, ai fini della VI Direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni".

Il tema della diligenza dell'operatore si manifesta anche nelle "frodi carosello", caratterizzate da una vendita "a catena" tra più soggetti, tutti o quasi consapevoli della frode.

In tal caso, la responsabilità dell'operatore è, in via di principio, allineata alle indicazioni costantemente fornite dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui il diritto invocato dal soggetto passivo può essere negato dall'autorità fiscale non solo quando un'evasione tributaria è commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando egli sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'acquisto, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'Iva commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle, a prescindere peraltro dall'esistenza di un vantaggio⁴.

Dalle indicazioni della Corte Europea emerge che, per negare al fornitore l'applicazione dell'esenzione, l'autorità fiscale deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, la sua responsabilità, non essendo consentito richiedere al fornitore l'espletamento di verifiche nei confronti della propria controparte che non gli competono e che, del resto, neppure potrebbe svolgere non essendo dotato dei poteri a tal fine necessari⁵.

La partecipazione consapevole alla frode discende, quindi, dalla presenza di anomalie riconoscibili,

² Cfr., tra le altre, sentenza 6 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*.

³ Cfr. sentenza 6 luglio 2006, causa C-439/04.

⁴ Cfr. Corte di Giustizia, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*; Id., 6 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*; Id., 18 dicembre 2014, cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, *Italmoda*.

⁵ Cfr. sentenza 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*.

colpevolmente ignorate dall'operatore. Significativa, al riguardo, è la sentenza Litdana⁶, con la quale i giudici dell'Unione hanno rilevato, in riferimento al regime del margine applicabile ai mezzi di trasporto di provenienza intracomunitaria, che *"la determinazione delle misure che, in un caso di specie, possono essere ragionevolmente imposte a un soggetto passivo che intenda esercitare un diritto conferito dalla Direttiva Iva perché questi si assicuri che le sue operazioni non si iscrivano in un'evasione commessa da un operatore a monte dipende, essenzialmente, dalle circostanze di detto caso di specie ..."*

Qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità ..."

Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto di applicare il regime del margine, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi, segnatamente, che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo ..."

Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità tributarie effettuare i controlli necessari presso gli operatori al fine di rilevare irregolarità ed evasioni in materia di Iva nonché infliggere sanzioni all'operatore che ha commesso dette irregolarità o evasioni ..."

In definitiva, occorre accertare, caso per caso, se l'operatore abbia agito in buona fede e con diligenza, adottando, in via preventiva, tutte le misure indispensabili per assicurarsi che le operazioni effettuate non lo conducessero a partecipare a una frode.

Tale valutazione, che nella pronuncia di cui sopra non viene operata dalla Corte, ma è rimessa al giudice nazionale, ha carattere eminentemente oggettivo e, secondo le indicazioni offerte dalla Corte stessa, si basa su elementi di fatto aventi contenuto più formale che sostanziale.

Passaggio dalla responsabilità del soggetto che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" alla responsabilità del soggetto che "non poteva non sapere"

Nell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Cassazione, il principio espresso dai giudici dell'Unione, secondo cui è responsabile l'operatore che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" di partecipare alla frode commessa dalla controparte o da un soggetto, a monte o a valle della catena, è applicato in modo distorto, assumendo, cioè, che l'operatore "non poteva non sapere" di partecipare alla frode, cosicché l'onere della prova – che dovrebbe spettare all'Amministrazione finanziaria – è rovesciato sul soggetto passivo, con una valutazione della responsabilità dell'operatore basata più sugli aspetti sostanziali che non su quelli formali.

La Suprema Corte ha così affermato che⁷ *"la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, prevista dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, non può essere subordinata alla sola formale specifica dichiarazione d'intento dell'esportatore ove questa sia ideologicamente falsa, occorrendo in tale ipotesi che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere (Cassazione n. 19896/2016 e n. 176/2015) ..."*

Rilevano, pertanto, i giudici di legittimità che, in capo al fornitore dell'esportatore abituale, spetta anche l'onere di effettuare verifiche sull'effettivo possesso dei requisiti della controparte per acquistare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, superando così il diverso orientamento giurisprudenziale in base al quale, nei confronti del fornitore, *"non incombe alcun onere né alcuna facoltà di specifico controllo in ordine alla eventuale non veridicità della dichiarazione"* ricevuta⁸.

⁶ Cfr. sentenza 18 maggio 2017, causa C-624/15.

⁷ Cfr. sentenza 29 dicembre 2017, n. 31117.

⁸ Cfr. Cassazione n. 11914/1998.

Non imponibilità subordinata all'effettivo invio dei beni al di fuori dello Stato

Per operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali, peraltro, si sta consolidando l'orientamento della Suprema Corte in base al quale la non imponibilità presuppone che *"l'operazione sia oggettivamente destinata all'esportazione"*⁹.

Secondo i giudici di legittimità, *"da tale principio si desume anche la necessità che l'operazione sia effettiva"*.

Sul punto, è opportuno rammentare che il trattamento di non imponibilità è finalizzato a evitare che l'esportatore abituale sia finanziariamente esposto nei confronti dell'Erario in ragione dell'attività svolta, che è rivolta verso l'estero. È allora corretto, sotto questo punto di vista, ritenere che l'operazione posta in essere dal fornitore sia effettiva e, quindi, non inesistente né oggettivamente, né soggettivamente; in altri termini, anche se l'acquisto avviene senza applicazione dell'imposta, per l'esportatore abituale valgono gli stessi limiti previsti per la (in)detraibilità dell'Iva in presenza di operazioni inesistenti.

L'effettiva esportazione dei beni in territorio estero non è, tuttavia, un requisito richiesto dalla normativa in materia, sicché la conclusione della Corte di Cassazione, sul punto, desta qualche perplessità ove fosse applicata anche al di fuori dei casi di frode riguardanti l'effettuazione di operazioni inesistenti.

Basti pensare che la disciplina Iva, per questa tipologia di esportazione, non definisce i mezzi di prova dell'uscita dei beni dalla UE e, anche sul piano amministrativo, l'Amministrazione finanziaria – nel fornire chiarimenti in ordine alla prova dell'avvenuta esportazione – non prende in considerazione le operazioni in esame; senza, peraltro, considerare che l'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 estende l'agevolazione anche ai servizi che, per definizione, non possono essere esportati¹⁰.

All'agevolazione prevista nei confronti dell'esportatore dovrebbe, pertanto, attribuirsi carattere oggettivo, tenuto anche conto del fatto che la dichiarazione d'intento, con la quale l'esportatore abituale informa il proprio fornitore dell'intenzione di acquistare beni/servizi senza Iva, non attesta la volontà dell'operatore di esportare i beni acquistati, ma semplicemente di avvalersi dell'agevolazione al medesimo riconosciuta in relazione allo specifico *status* posseduto.

Sul punto, può osservarsi che l'Amministrazione finanziaria, tenuto conto delle modifiche introdotte dalla L. 28/1997, di recepimento della Direttiva 95/7/CE, ha precisato che l'utilizzo del *plafond* è stato esteso *"a tutti gli acquisti di beni e servizi e importazioni di beni con la sola esclusione dei fabbricati e delle aree edificabili"* e che, *"poiché nelle attuali disposizioni non si riscontra più alcun riferimento all'intento, da parte dell'operatore economico, di esportare i beni o di inviarli in altro Stato comunitario, ne consegue che, rispetto al passato, l'agevolazione si rende applicabile anche ai beni ammortizzabili, ai beni acquisiti in leasing e all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerenza o meno con l'attività agevolata"*¹¹.

Riferimenti normativi

articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972

articolo 2, comma 2, L. 28/1997

articolo 1, comma 1, lettera c), D.L. 746/1983

articolo 7, comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997

⁹ Cfr. Cassazione n. 9940/2015; n. 14072/2014; n. 12774/2011 e, n. 16819/2008.

¹⁰ Cfr. Circolare n. 35/E/1997.

¹¹ Cfr. Circolare n. 145/E/1998 (§ 7).

La rivalsa dell'Iva da accertamento

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dall'articolo 93, D.L. 1/2012, prevede che "il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

Tale disposizione, nella versione previgente, impediva al contribuente di rivalersi nei confronti del cessionario/committente dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento, ponendosi così in contrasto con il principio della neutralità e, proprio per questa ragione, la Commissione Europea aveva avviato nei confronti dello Stato italiano una procedura di infrazione (n. 2011/4081 del 24 novembre 2011). Nella precedente disciplina, il divieto di rivalsa era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine alla inopportunità della riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

La modifica normativa introdotta dal D.L. 1/2012, se dal lato della rivalsa dell'Iva consente di adeguare il sistema nazionale alla normativa comunitaria, dal lato della detrazione introduce un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla Direttiva 2006/112/CE, in quanto subordina la detrazione da parte del soggetto passivo destinatario della rivalsa al pagamento dell'imposta al soggetto accertato. La detrazione da parte del soggetto che subisce la rivalsa è, infatti, condizionata alla preventiva corresponsione dell'Iva al cedente/prestatore, ponendo così il pagamento e la detrazione in un rapporto di causa-effetto che, al di fuori di specifiche eccezioni (ad esempio "cash accounting", ex articolo 167-bis, Direttiva 2006/112/CE), non è contemplato dal sistema comunitario¹.

Rivalsa dell'Iva accertata

La rivalsa dell'Iva accertata può essere esercitata nel caso di operazione soggetta o non soggetta all'obbligo di fatturazione.

Se la fattura non è stata emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, non essendo obbligatoria la sua emissione, in linea con l'articolo 18, comma 2, D.P.R. 633/1972, in base al quale il corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta, la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'Iva dal maggiore corrispettivo accertato; in caso contrario, infatti, si farebbe gravare sul fornitore un'imposta che esso non ha percepito, con la conseguente violazione del principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

Nel caso, invece, in cui la fattura sia emessa, la rivalsa ha per oggetto:

- il corrispettivo concordato fra le parti, nel caso di:
 - a) un'operazione originariamente considerata esente o non imponibile, documentata come tale dalla fattura emessa dal fornitore;
 - b) un'operazione considerata non soggetta a Iva, in quanto sottoposta alla tassazione alternativa dell'imposta di registro, che sia successivamente accertata come soggetta a Iva e imponibile,
- un'operazione assoggettata ad un'aliquota inferiore a quella successivamente accertata;
 - a) il maggiore corrispettivo accertato, nel caso di un'operazione originariamente considerata

¹ L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha rilevato l'incompatibilità, sul piano comunitario, della procedura di detrazione per il soggetto passivo destinatario della rivalsa.

imponibile, per la quale successivamente venga accertato un maggiore imponibile a seguito, ad esempio, della contestazione di sottofatturazione.

Modalità di esercizio della rivalsa

L'addebito a valle della maggiore imposta accertata avviene mediante emissione di:

- una nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui l'accertamento si riferisca a operazioni originariamente fatturate;
- una fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972, ove l'operazione accertata non sia stata originariamente fatturata.
- La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto l'imponibile e l'imposta quando:
- l'operazione originaria, ancorché effettuata, non sia stata fatturata o sia stata fatturata solo in parte;
- l'operazione originaria sia stata considerata come irrilevante ai fini Iva per carenza di uno dei requisiti d'imposta (soggettivo, oggettivo o temporale), come, ad esempio, nel caso in cui siano state corrisposte somme a titolo di contributo, considerate irrilevanti ai fini dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo, e ritenute, in sede accertativa, imponibili in quanto corrispettive di un'operazione economica;
- l'operazione originaria sia stata assoggettata a un regime di tassazione alternativo, ad esempio, all'imposta di registro, come nel caso di cessione di beni immobili sottoposta ad imposta di registro e riqualficata, in sede accertativa, come soggetta a Iva.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto la sola imposta quando l'operazione sia stata originariamente fatturata e trattata come imponibile, ma detassata:

- parzialmente, mediante applicazione di un'aliquota inferiore a quella oggetto dell'accertamento definito, come, ad esempio, nel caso di cessione di un bene immobile o di prodotti energetici, originariamente assoggettata ad aliquota ridotta e successivamente accertata come soggetta ad aliquota superiore;
- totalmente, come operazione non imponibile o esente da imposta, come, ad esempio, nel caso di cessione di beni in regime di non applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 (cessioni ad esportatori abituali), che vengono poi ritenute soggette a Iva, o le forniture di beni o servizi considerate esenti ex articolo 10, D.P.R. 633/1972, successivamente accertate come imponibili a Iva.

Ambito di applicazione della rivalsa

La maggiore imposta accertata può essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari/committenti. È il caso, ad esempio, in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da Iva - siano ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili e operazioni esenti.

Diversamente, va esclusa l'applicazione della rivalsa laddove l'imposta recuperata non sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti. Si pensi, ad esempio, all'Iva dovuta a seguito di accertamento induttivo.

Iva pagata all'Erario a titolo provvisorio

È vietato l'esercizio del diritto di rivalsa dell'Iva versata in pendenza del giudizio avverso l'avviso di accertamento che ne contiene la liquidazione, in quanto la stessa risulta pagata all'Erario a titolo provvisorio. La rivalsa, nei confronti del cessionario/committente, di quanto già versato può essere esercitata se, in esito al giudizio, l'accertamento si consolida, con conseguente acquisizione a titolo definitivo, da parte dell'Erario, delle somme pagate nel corso del contenzioso.

Rateazione

Nel caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa può essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate. La procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento.

Rivalsa della quota di debito Iva estinto per compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede di accertamento

La compensazione, costituendo una modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento, è ugualmente satisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui l'Iva accertata sia assolta in parte mediante versamento, in parte mediante compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato al minore importo dell'Iva pagata a mezzo F24, ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione.

Assenza di partita Iva al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento

La circostanza che, nel momento di effettuazione delle operazioni, di cui venga successivamente contestata l'omessa fatturazione, il soggetto accertato non fosse titolare di partita Iva nel presupposto che ricorressero le condizioni per non avere una posizione Iva, non osta né all'addebito dell'Iva accertata in via di rivalsa, né all'esercizio della detrazione da parte del cessionario/committente, laddove in sede di controllo sia successivamente constatato che il cedente/commissionario avrebbe dovuto assoggettare a Iva le operazioni effettuate e, conseguentemente, il cessionario/committente avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'Iva relativa alle suddette operazioni.

L'omessa apertura della partita Iva non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità, in ossequio al quale – come precedentemente sottolineato – è stato eliminato il divieto del diritto di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza di accertamento o rettifica nei confronti del cessionario/committente. In tale evenienza il soggetto accertato potrà esercitare la rivalsa utilizzando la partita Iva attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento.

Preclusione della rivalsa in caso di estinzione del cliente

Nel caso affrontato dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 84/2018, si è trattato di stabilire se, in virtù del principio di neutralità dell'imposta, la cessazione dell'attività d'impresa e la perdita dello status di soggetto passivo Iva del cessionario/committente, pur rendendo tecnicamente impossibile, dal lato attivo, l'esercizio del diritto di rivalsa da parte del cedente/prestatore e, dal lato passivo, l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente, consentano comunque al cedente/prestatore che abbia versato all'Erario la maggiore imposta accertata di recuperarla in detrazione mediante l'emissione di una nota di variazione in diminuzione.

A prima vista potrebbe ritenersi che al cedente/prestatore debba essere riconosciuto il diritto alla detrazione alla luce delle indicazioni contenute nella circolare n. 35/E/2013 (§ 3.5), riguardante l'esercizio della rivalsa e della detrazione, a seguito di fusione per incorporazione, dell'Iva accertata nei confronti della società incorporata e relativa a prestazioni di servizi rese alla società incorporante.

Il dubbio si riferisce all'ipotesi in cui la società incorporante che abbia versato l'Iva accertata nei confronti della società incorporata, relativa ad operazioni rese nei suoi stessi confronti, possa esercitare il diritto alla detrazione.

Nel citato documento di prassi viene precisato che *"la coincidenza, per effetto della fusione, del soggetto che ha titolo ad effettuare la rivalsa con quello che la dovrebbe subire rende tecnicamente impossibile il suddetto adempimento. Tuttavia, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, si ritiene che l'incorporante/committente che ha provveduto al versamento all'Erario dell'Iva accerta-*

ta possa comunque esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972".

Tale impostazione non è estendibile alla fattispecie oggetto della risposta a interpello n. 84/2019, in cui si è verificata l'estinzione del cessionario/committente, in quanto – come già specificato dalla circolare n. 35/E/2013 – è possibile esercitare il diritto di rivalsa a condizione che l'accertamento abbia consentito l'individuazione esatta del cessionario/committente e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni di cessione/prestazione effettuate.

Dopodiché, l'Agenzia delle entrate rammenta che, in via generale, in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene/servizio, l'unica possibilità consentita al cedente/prestatore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

Nel caso di specie, tuttavia, tale via resta preclusa a decorrere dalla cancellazione della società cessionaria/committente dal Registro Imprese che, a sua volta, comporta l'estinzione definitiva della società stessa e la conseguente perdita della titolarità del rapporto giuridico dedotto in giudizio. In pratica, il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, non è più giuridicamente esercitabile dal cedente/prestatore.

Nella risposta all'interpello, l'Agenzia delle entrate afferma, inoltre, che quest'ultimo ha posto in essere comportamenti incompatibili con la volontà di esercitare la rivalsa facoltativa di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, tali da pregiudicarle definitivamente l'esercizio del predetto diritto. In proposito, si fa riferimento a una duplice circostanza:

- da un lato, l'identità della compagine societaria tra la società cedente/prestatrice e quella cessionaria/committente implica che la scelta di chiudere definitivamente quest'ultima, con preclusione della futura rivalsa, sia imputabile alla volontà manifestata dagli stessi soci della società cedente/committente successivamente all'inizio del controllo fiscale;
- dall'altro, l'inerzia della società cedente/prestatrice nei confronti della società cessionaria/committente, nel periodo compreso tra la data in cui la prima società ha versato l'Iva accertata e la data degli eventi successivi che hanno condotto alla chiusura della partita Iva e alla cancellazione definitiva della società cessionaria/committente dal Registro Imprese, è un ulteriore indice dell'assenza di volontà di esercitare la rivalsa.

Nella risposta a interpello n. 176/2019, l'Agenzia delle entrate ha confermato che l'estinzione del cessionario/committente esclude il diritto del cedente/prestatore di portare in detrazione la maggiore imposta accertata, allorché la stessa verrà versata, a titolo definitivo, all'Erario.

L'Agenzia delle entrate ha considerato di per sé sufficiente l'intervenuta estinzione del cessionario/committente, che *"fa sì che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, debba ritenersi in tale ipotesi non esercitabile"*. Di conseguenza, l'unica possibilità consentita al cedente/prestatore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario ma non incassata è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

Mancato incasso della maggiore Iva accertata e addebitata al cliente a titolo di rivalsa

Come rilevato dalla norma di comportamento Aidc n. 195, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non prevede espressamente l'obbligo del cliente di corrispondere l'ammontare oggetto di rivalsa, ma si limita a stabilire che il diritto di detrazione del cliente è subordinato al previo pagamento al fornitore delle somme addebitategli a posteriori.

Nell'ipotesi in cui il cliente, rinunciando alla detrazione, non proceda al pagamento al fornitore della maggiore imposta oggetto di rivalsa successiva, deve ritenersi che il fornitore, per non rimanere inciso da quanto versato all'Erario, deve poter operare la rettifica in diminuzione della maggiore imposta accertata e addebitata al cliente stesso.

La variazione in diminuzione, ammessa in caso sia di emissione della fattura integrativa dell'imponibile e dell'imposta, sia di emissione della fattura integrativa della sola imposta, è consentita al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 26, commi 2 e ss., D.P.R. 633/1972.

L'importo addebitato al cliente a seguito dell'atto di accertamento, anche se riferito all'Iva, deve essere trattato come un'integrazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto la riquantificazione dell'operazione a seguito dell'accertamento ha effetto retroattivo al momento della sua effettuazione.

Esempio 1

A titolo di esempio, ipotizzando un'operazione originariamente effettuata in esenzione da Iva per 100.000 euro, per la quale il fornitore addebita al proprio cliente 22.000 euro a seguito della riquantificazione operata dall'Agenzia delle entrate, nel corrispettivo iniziale di 100.000 euro deve intendersi compresa l'Iva di 18.033 euro. Di conseguenza, se il cliente non provvede al pagamento, la rettifica in diminuzione che il fornitore può praticare è pari a 3.967 euro, mentre l'importo di 18.033 euro – corrispondente alla differenza tra l'ammontare versato all'Erario (22.000 euro) e quello oggetto di rettifica ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 (3.967 euro) – resta a carico del fornitore, ma è deducibile ai fini delle imposte sui redditi come perdita su crediti.

Nell'ipotesi in cui la mancata rivalsa della maggiore Iva definitivamente accertata e corrisposta sia volontaria, per rinuncia all'esercizio del relativo diritto, in ragione di meditate valutazioni comparative di convenienza dell'azione di recupero, la norma di comportamento considera impossibile procedere alla variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, l'importo dell'Iva imputata a conto economico risulta fiscalmente indeducibile ai fini reddituali ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir.

Una diversa conclusione, rispetto a quella sostenuta dalla norma di comportamento Aidc n. 195, è stata fornita dalla DRE della Toscana con la risposta a interpello n. 911-67/2019 del 31 gennaio 2019, secondo cui, innanzi tutto, il fornitore, se il cliente non paga l'imposta addebitata in via di rivalsa ex articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, può promuovere l'azione di indebito di cui all'articolo 2033, cod. civ..

La procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, ha, infatti, come presupposto l'infruttuosità della procedura esecutiva individuale, che si considera tale al ricorrere delle situazioni elencate nel comma 12 dello stesso articolo 26, D.P.R. 633/1972 vale a dire:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Laddove, pertanto, il cliente non versi al fornitore l'importo addebitato a titolo di imposta neppure a seguito di un'azione esecutiva, la nota di variazione ha ad oggetto l'intera imposta e non, in proporzione, l'imposta e il relativo imponibile, come invece sostenuto dall'Aidc.

Diversamente, osserva la DRE della Toscana, il fornitore resterebbe inciso per una parte dell'Iva e, correlativamente, l'Erario incamererebbe un'Iva superiore a quella dovuta in relazione all'operazione contestata, in violazione al principio di neutralità che contraddistingue il funzionamento del tributo.

Detrazione dell'Iva accertata

Come anticipato, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede che l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore. In tal modo, ha chiarito la circolare n. 35/E/2013, viene scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario/committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento. È stato chiarito che la norma in esame è dotata di un carattere di "specialità", per cui – nonostan-

te la modifica dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 a opera dell'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017 – non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo². Il cliente, pertanto, può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

A ben vedere, anche la norma che condiziona l'esercizio della rivalsa della maggiore imposta accertata al suo preventivo pagamento a favore dell'Erario si pone in deroga al principio generale secondo cui il diritto di rivalsa sorge in concomitanza con l'esigibilità dell'imposta a favore dell'Erario, che si manifesta, di regola, con il "fatto generatore", cioè, nel caso ordinario, all'effettuazione dell'operazione, ex articolo 63, Direttiva 2006/112/CE.

Se il differimento temporale della nascita del diritto di rivalsa rispetto all'esigibilità dell'imposta appare giustificato considerando la sua collocazione in una fase patologica dell'applicazione dell'imposta, che diventa dovuta per effetto dell'atto di accertamento o degli atti definitivi da esso dipendenti, non altrettanto giustificata appare la previsione che condiziona la detrazione dell'Iva da parte del destinatario della rivalsa al preventivo pagamento dell'imposta accertata al cedente/prestatore. L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha osservato che la condizione prevista dalla norma si pone in violazione del principio di neutralità dell'Iva, il quale esclude che i soggetti passivi debbano sopportare l'onere dell'Iva se non nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla stessa persona per consumi privati. Considerando, poi, che per espressa previsione normativa, l'esercizio della rivalsa è condizionato dal preventivo pagamento a favore dell'Erario, non esistono neppure motivi di cautela fiscale che autorizzino a subordinare la detrazione, in capo al destinatario della rivalsa, al pagamento dell'Iva a favore del proprio dante causa. Tale previsione, quindi, non solo eccede, ma soverchia la necessità di tutelare gli interessi dell'Erario, in quanto già interamente soddisfatti e, dunque, si pone in contrasto anche con il principio di proporzionalità.

Nomina del rappresentante fiscale successiva all'addebito in via di rivalsa dell'Iva accertata

L'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972, riguardante le modalità di esercizio dei diritti e degli obblighi dei soggetti non residenti, dispone che la nomina del rappresentante fiscale sia comunicata alla controparte economica anteriormente all'effettuazione delle operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

Nonostante questa previsione, a tutela del principio di neutralità dell'imposta, è possibile procedere alla nomina del rappresentante fiscale anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria, sino al pagamento dell'Iva addebitata in via di rivalsa ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, purché si tratti di adempimento cui il soggetto non residente non fosse già tenuto.

Non osta a tale interpretazione sistematica la previsione dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 che riconosce il diritto di detrazione "alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione", da considerarsi riferito alla disciplina sostanziale applicabile all'operazione posta in essere tra le parti, successivamente oggetto di accertamento.

Detrazione dell'Iva liquidata in sede di accertamento di revisione dell'ufficio doganale

Dato che il meccanismo della rivalsa e della detrazione è diretto a garantire la neutralità dell'Iva nei rapporti tra operatori economici, questo principio deve intendersi salvaguardato anche nelle ipotesi in cui l'imposta relativa agli acquisti non sia addebitata al cessionario/committente in via di rivalsa, ma versata direttamente da quest'ultimo, come si verifica con le importazioni.

Di conseguenza, la facoltà di detrarre l'Iva pagata in sede di accertamento è riconosciuta anche

² Cfr. circolare n. 1/E/2018 (§ 1.6).

nell'ipotesi in cui debitore d'imposta sia l'importatore, per cui il diritto di detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'importatore ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi³.

La stessa conclusione vale nell'ipotesi in cui l'Iva sia liquidata in sede di revisione dell'accertamento doganale, nel qual caso il termine per esercitare la detrazione decorre dal pagamento della maggiore imposta accertata dall'Agenzia delle dogane in capo all'importatore in sede di revisione; una soluzione diversa da quella prospettata avrebbe come effetto che il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione (di cui all'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972) risulterebbe di frequente già scaduto al momento della revisione.

Detrazione dell'Iva pagata dall'esportatore abituale a seguito di splafonamento

La responsabilità dell'esportatore abituale, prevista dall'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972 e dall'articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997, costituisce una deroga al principio in base al quale l'Iva è dovuta dal cedente/prestatore previo addebito dell'imposta alla controparte a titolo di rivalsa ed è detraibile dal cessionario/committente.

Pertanto, sebbene l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 preveda l'esercizio della detrazione da parte del cessionario/committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente/prestatore, la tutela del principio di neutralità impone che la facoltà di detrarre l'Iva pagata in sede di accertamento sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

Ne discende che l'esportatore abituale cui sia stato contestato lo splafonamento potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

Violazione del regime dell'inversione contabile

Come in precedenza esposto, il principio di neutralità dell'Iva deve essere rispettato anche quando il soggetto tenuto al versamento dell'imposta sia - in luogo del cedente/prestatore - il cessionario/committente, sicché deve essere riconosciuto il diritto di detrazione dell'imposta a debito versata a seguito di accertamento.

In linea con la risoluzione n. 56/E/2009, nel caso in cui sia constatata la violazione del regime contabile che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte del contribuente, contestualmente all'accertamento del debito deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta; pertanto, il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione. In altre parole, in considerazione dei criteri che regolano il regime dell'inversione contabile, la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione.

Riferimenti normativi

articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972

articolo 93, D.L. 1/2012

articolo 167-bis, Direttiva 2006/112/CE

circolare n. 35/E/2013

risposta a interpello n. 84/2018

risoluzione n. 56/E/2009

³ A seguito della modifica del settimo comma dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972 risultano superati i chiarimenti contenuti nella risoluzione n. 228/E/2007 che, con riguardo alle ipotesi di rettifica della bolletta doganale a seguito della revisione dell'accertamento, ha ammesso la detrazione dell'imposta accertata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo al momento di effettuazione dell'operazione originaria, e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (ossia nel rispetto dei termini ordinariamente previsti dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972).

Sette sentenze della Cassazione (in un giorno) "chiudono" la questione della fiscalità indiretta del *trust*?

La Corte di Cassazione ha emanato lo scorso 21 giugno 7 pronunce in materia di fiscalità indiretta del *trust* che, pur avendo a oggetto fattispecie diverse, arrivano alla medesima conclusione: l'atto di dotazione con il quale vengono disposti i beni in *trust* non deve essere assoggettato a tassazione in misura proporzionale, nè ai fini dell'imposta di successione e donazione, nè ai fini delle ipocatastali.

Premessa

Con una serie di pronunce "fotocopia", la V Sezione della Corte di Cassazione torna ad affrontare la questione della fiscalità indiretta del *trust*.

La mole di pronunce – 7 depositate nella stessa giornata del 21 giugno – e l'articolazione dettagliata, anche se non sempre precisa, delle stesse, fa presupporre che la posizione della Sezione Tributaria debba considerarsi ormai consolidata in senso contrario alla prassi dell'Agenzia delle entrate, ritenendo quindi gli Ermellini che non vi debba essere una tassazione proporzionale degli atti con i quali vengono disposti i beni in *trust*.

Di seguito si riassumono gli elementi caratterizzanti le diverse pronunce:

Sentenza	Trust	Trustee	Imposte	Esito CTP	Esito CTR
16699	scopo	terzo	donazione	contribuente	contribuente
16700	familiare	disponente	ipocatastali	contribuente	contribuente
16701	familiare	non specificato	donazione+ipocatastali	AdE	AdE
16702	familiare	non specificato	donazione+ipocatastali	AdE	AdE
16703	familiare	non specificato	donazione+ipocatastali	AdE	AdE
16704	familiare	non specificato	donazione+ipocatastali	AdE	AdE
16705	familiare	terzo	donazione	contribuente	AdE

Attesa la medesima strutturazione che le contraddistingue, analizzeremo il percorso logico seguito dal Collegio giudicante, facendo astrazione degli elementi peculiari delle diverse fattispecie e non rilevanti dal punto di vista "generale"¹.

Le considerazioni introduttive

Le sentenze delineano innanzitutto quelli che sono gli elementi che caratterizzano i *trust*, sulla base della definizione contenuta nell'articolo 2 della Convenzione de l'Aja, ed evidenziano la pluralità di possibili finalità che possono essere perseguite attraverso la loro istituzione.

Viene sottolineato come aspetto di particolare rilevanza il fatto che "il *trust* è privo di personalità giuridica, con la conseguenza che soggetto legittimato nei rapporti, anche processuali, con i terzi è esclusivamente il trustee nella sua veste di gestore, formale intestatario di beni ed esercente in proprio dei diritti collegati".

I giudici mettono poi in risalto la circostanza che il *trust* si deve ormai considerare integrato nell'ambito del nostro sistema giuridico e supportato dalle scelte fatte dal Legislatore viene infatti affermato che "l'ordinamento vede con favore l'istituto; sia per la varietà flessibilità di funzione, sia perché esso permette un'operatività comune e armonizzata pur nell'ambito di legislazioni di tradizione differente".

Per quanto concerne la disciplina fiscale, questa viene definita "scarna".

Se sul versante delle imposte dirette non vi sono eccessive problematiche, attesa l'individuazione

¹ Come, ad esempio, le contestazioni circa i vizi di notifica.

del *trust* quale soggetto passivo Ires, così non è nel campo delle indirette, nel quale è stata considerata come norma di riferimento l'articolo 2, comma 47, del D.L. 262/2006², "ma con esiti interpretativi molto diversi", e rileva, nell'ambito della specifica situazione disciplinata³, la previsione contenuta nella *legge sul dopo di noi*⁴.

Per quanto concerne le imposte indirette, l'incertezza applicativa riguarda, in particolare, il momento impositivo, individuato da alcuni nell'atto di dotazione del *trust*, da altri nell'atto di trasferimento finale dei beni ai beneficiari da parte del *trustee*.

Le posizioni della giurisprudenza di legittimità

Due sono le posizioni, "concettualmente molto distanti tra loro", che si sono affermate nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Viene definita posizione "di partenza" quella statuita da una serie di ordinanze della VI Sezione della Cassazione pronunciate nel corso del 2015⁵ che, come è noto, hanno "teorizzato" l'esistenza di una "nuova" imposta che colpirebbe i vincoli di destinazione in quanto tali.

Le pronunce ritengono invece che debba essere considerata "di arrivo" la posizione espressa nella sentenza n. 1131/2019, che, nel ritenere che l'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006, non abbia introdotto nell'ordinamento un'autonoma imposta intesa a colpire *ex se* la costituzione di vincoli di destinazione, esclude la soggezione dell'atto di dotazione all'imposizione in misura proporzionale, che si giustificerebbe soltanto nel caso in cui si producesse un effetto traslativo immediato.

La visione "più persuasiva"

Secondo la visione ritenuta "più persuasiva", la tesi della "nuova" imposta gravante sul vincolo di destinazione quale autonomo e sufficiente presupposto non sarebbe costituzionalmente orientata, non comportando necessariamente l'apposizione del vincolo un incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza.

Il fatto che il Legislatore abbia inserito nell'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006 il riferimento al vincolo di destinazione, accanto a donazioni e atti a titolo gratuito, è funzionale ad affermare che l'imposta di donazione deve essere applicata anche quando l'incremento patrimoniale a titolo liberale si è indirettamente realizzato attraverso un vincolo di destinazione, cosa che nel *trust* non si verifica.

È evidente che "l'apposizione del vincolo, in quanto tale, determini per il disponente l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'articolo 2740, cod. civ.) in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; ma, d'altra parte, in assenza di una simile utilità, e dell'interesse a essa sotteso nel libero esercizio dell'autonomia negoziale delle parti, verrebbe finanche meno lo stesso fondamento causale del *trust*, della cui validità e meritevolezza ex articolo 1322, cod. civ. - dopo la ratifica della Convenzione - non è invece più dato dubitare".

L'utilità in questione non si concretizza in alcun incremento patrimoniale in capo al disponente ovvero al *trustee*, traducendosi per il primo in un'autolimitazione del potere di disposizione, per il secondo in un'attribuzione patrimoniale "meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale". Né l'atto istitutivo del *trust*, né gli atti di dotazione possono essere assoggettati all'imposta sulle donazioni, e questo sulla base della semplice osservazione che mancano gli elementi costitutivi di tale imposta: vale a dire la sussistenza di una liberalità e il concreto arricchimento mediante l'effettivo trasferimento di beni e diritti, sulla base di quanto previsto dall'articolo 1, Tus.

Soltanto "se e quando il *trust* abbia compimento" si manifesta un'utilità che si traduce in un incremento patrimoniale da assoggettare a tassazione in capo al beneficiario finale.

La visione "sposata" dalla Cassazione è quindi quella da sempre sostenuta dalla dottrina preva-

² Con la quale è stata reintrodotta nel nostro ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni.

³ Ossia quella dei *trust* realizzati per i soggetti affetti da gravi disabilità.

⁴ Articolo 6, L. 112/2016.

⁵ Cassazione n. 3735/2015; n. 3737/2015; n. 3886/2015 e n. 5322/2015.

lente e dal Notariato⁶, che “rinvia” il momento impositivo a quello di attribuzione del patrimonio ai beneficiari da parte del *trustee*, momento che coincide con il termine finale del *trust* o con quello di attribuzione “anticipata”⁷.

Le scelte del Legislatore della “legge sul dopo di noi” sono ininfluenti?

Un passaggio interessante la sentenza lo riserva all’eventuale impatto sulla tassazione “generale” dei *trust* dalle scelte fatte da parte del Legislatore in occasione dell’approvazione della “legge sul dopo di noi”.

Vi è chi sostiene, e io sono da sempre fra questi, che se l’atto di dotazione di un *trust* non deve essere assoggettato a tassazione come “regola generale”, si svuota completamente di significato la portata di un provvedimento che, dichiaratamente, attraverso la concessione di agevolazioni fiscali mira a “stimolare” il ricorso al *trust* per la tutela dei soggetti affetti da gravi disabilità.

Se l’atto di dotazione non è soggetto a imposizione *tout court* non si capisce quale sia il senso di una norma “speciale”, quale quella dell’articolo 6, L. 112/2016, che “garantisce” l’esenzione ai *trust* che rispettano i vincoli stringenti imposti dal Legislatore.

Secondo la Cassazione, invece “... oggettivamente debole è l’argomento di segno contrario secondo cui quando il Legislatore ha inteso esentare imposta di successione donazione il *trust*, lo ha specificato a chiare lettere, così come accade nell’articolo 6, L. 112/2016 cit. sul *trust* di disabilità”.

Innanzitutto, “... alla determinazione dei presupposti dell’imposta dovrebbe giungersi in via diretta, certa e tassativa, e non con argomento contrario”: affermazione assolutamente condivisibile, ma condizionata da un vizio di fondo, e cioè la necessità di “adattare” un’imposta, quale è quella di successione e donazione, che certo non è strutturata per regolamentare un istituto così complesso quale è il *trust*.

Per questo non si capisce per quale motivo il Legislatore abbia ritenuto necessario intervenire nel comparto delle imposte dirette, evitando di farlo invece in quello delle indirette⁸.

Decisamente meno condivisibile è invece la seconda affermazione “*inoltre, va considerato che la disposizione in parola è sopravvenuta in un momento e in un contesto interpretativo (anche di legittimità) ancora estremamente variegato e incerto, in maniera tale che il Legislatore del 2016 ben può aver ritenuto di dover comunque senz’altro esentare dall’imposta il trust in questione (rispondente a obiettivi di speciale e urgente protezione) restando però del tutto impregiudicato il dibattito sulla portata generale dell’articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006*”.

Con questa affermazione i giudici dimostrano di non conoscere (ovvero di aver deciso di ignorare) quello che è stato l’*iter* del provvedimento legislativo.

Nel DDL approvato dalla Camera dei deputati il 4 febbraio 2016, la disposizione si limitava infatti a prevedere l’esenzione dall’applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni per gli atti di dotazione nei confronti di *trust* istituiti a favore di soggetti con grave disabilità.

L’Agenzia delle entrate, nel corso delle audizioni al Senato, aveva evidenziato che una scelta di questo tipo si sarebbe potuta tradurre in una mancata tassazione del *trust*, attesa la prassi di considerare rilevante ai fini impositivi soltanto l’atto di dotazione e irrilevante il trasferimento dei beni ai beneficiari finali: per questo motivo ha richiesto al Legislatore “*di introdurre specifiche disposizioni normative volte a definire la tassazione d’applicare al trasferimento dei beni a favore del beneficiario finale*”.

Così è stato fatto, con una modifica del provvedimento originario che ha previsto che il trasferimento del patrimonio residuo al termine di durata del *trust* (coincidente con la morte del soggetto disabile) debba scontare l’applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni⁹.

Sembra quindi evidente che il Legislatore della “legge sul dopo di noi” abbia previsto scientemente, come forma di agevolazione per il *trust* che esso ha tipizzato, che la tassazione non avvenga

⁶ Si veda lo Studio 58-2010/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

⁷ Se l’atto istitutivo attribuisce al *trustee* il potere di anticipazione.

⁸ Come si è cercato di fare con la proposta di legge 4675 d’iniziativa del deputato Bernardo, depositata il 3 ottobre 2017 (che peraltro prevedeva la tassazione dell’atto di dotazione).

⁹ A meno che il patrimonio non ritorni ai disponenti, nel qual caso non si realizzerebbe alcun presupposto impositivo.

al momento della dotazione iniziale, ma in quello della (eventuale) devoluzione finale a favore di soggetti diversi.

Di conseguenza, per i *trust* "diversi" da quello della "*legge sul dopo di noi*", la situazione dovrebbe essere speculare, con la tassazione che si realizza all'inizio (cioè al momento dell'atto dispositivo) e non alla fine (con l'attribuzione del patrimonio ai beneficiari): altrimenti, lo si ribadisce, non ci sarebbe stato bisogno di una legge "speciale" per agevolare i *trust* del *dopo di noi*.

Di diverso avviso è invece la Cassazione.

Anche l'imposta di registro non risulta applicabile

I giudici si soffermano anche sulla possibilità che l'atto di dotazione debba essere assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale (come l'Agenzia delle entrate pretendeva di fare nel periodo antecedente la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione).

Viene citata al riguardo la sentenza della Cassazione n. 25478/2015, che ha a oggetto una fattispecie generatasi in quel lasso temporale, che aveva evidenziato che "*l'errore insito nella tesi erariale è di considerare il trust liberale come immediatamente produttivo degli effetti traslativi finali che costituiscono il vero (e unico) presupposto dell'imposta: ne consegue che la sua costituzione va considerata estranea al presupposto dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa l'imposta di registro, ipotecaria o catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al beneficiario*".

Se è vero che l'articolo 9 della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986 prevede l'applicazione residuale dell'imposta proporzionale su tutti gli atti aventi contenuto patrimoniale, non è però corretto affermare che il requisito di patrimonialità sussista "*per il sol fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico*", dovendosi concludere che "*la prestazione a contenuto patrimoniale è la prestazione onerosa*".

La fattispecie deve essere quindi trattata in modo analogo a quello dell'imposizione dell'atto costitutivo di fondo patrimoniale che, anche sulla base della giurisprudenza di legittimità consolidatasi, non va assoggettato a tassazione in misura proporzionale, sulla base degli articoli 1 (atti traslativi a titolo oneroso), 9 (atti diversi, aventi a oggetto prestazioni contenuto patrimoniale) o 3 (atti di natura dichiarativa) della Tariffa, quanto piuttosto in misura fissa, sulla base della categoria residuale disciplinata dall'articolo 11.

Le imposte ipotecarie e catastali

Anche dal punto di vista delle imposte ipotecarie e catastali, le conclusioni raggiunte dalla Cassazione portano necessariamente a una tassazione in misura fissa degli atti di disposizione dei beni in *trust*, non essendovi un effetto traslativo "reale" che giustifichi un'imposizione di tipo proporzionale¹⁰.

Viene osservato come anche in questo ambito rileva il fatto che "*l'effetto tipico del trust - quello segregativo - non equivale a trasferimento né ad arricchimento attuale; effetti che si realizzeranno invece a favore dei beneficiari, dunque chiamati al pagamento dell'imposta in misura proporzionale*".

L'imposizione deve essere anche qui "rinviata" al momento di attribuzione del patrimonio ai beneficiari, e non come pretende di fare l'Agenzia delle entrate 2 volte, sia al momento dell'atto di dotazione sia in quello di trasferimento dei beni dal *trustee* ai beneficiari.

Una disciplina "erga omnes"

Il fatto che il *trust* sia un istituto multiforme, che conseguentemente può assumere strutturazioni molto diverse fra loro, non giustifica secondo la Cassazione un differente trattamento dal punto di vista tributario "*in ogni tipologia di trust l'imposta proporzionale non andrà anticipata né all'atto istitutivo né a quello di dotazione, bensì riferita a quello di sua attuazione compimento mediante*

¹⁰ Che è prevista per la trascrizione di atti che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi.

trasferimento finale del bene al beneficiario”.

I giudici analizzano a questo punto alcune pronunce di legittimità che invece hanno poggiato le loro conclusioni sulla strutturazione del *trust* esaminato.

La circostanza che il beneficiario sia individuato in modo puntuale nell'atto istitutivo¹¹ non giustifica l'imposizione proporzionale poiché non si concretizza un trasferimento immediato e definitivo del bene.

Allo stesso modo nel *trust* liquidatorio *solvendi causa*, il trasferimento al *trustee* dei beni da liquidare deve essere considerato un mero veicolo dell'effetto di segregazione e di quello di destinazione, che non può quindi essere assoggettato a imposizione proporzionalmente¹², dovendo invece essere tassati gli atti di liquidazione del patrimonio di cui il *trust* sia stato dotato.

Le conclusioni dei giudici

I principi di diritto affermati dalle pronunce in esame meritano di essere riportati integralmente:

- *“la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006, convertito dalla L. 286/2006, non integra autonomo e sufficiente presupposto di una nuova imposta, in aggiunta a quella di successione e di donazione;*

- *per l'applicazione dell'imposta di donazione, così come di quella proporzionale di registro e ipocatastali, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale;*

- *nel trust di cui alla L. 364/1989, di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1° luglio 1985, un trasferimento così imponente non è riscontrabile né nell'atto istitutivo né nell'atto di dotazione patrimoniale tra disponente e trustee - in quanto meramente strumentali e attuativi degli scopi di segregazione e di apposizione del vincolo di destinazione - ma soltanto in quello di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo”.*

Decisivo è quindi dal punto di vista della tassazione, l'“*effettivo incremento patrimoniale del beneficiario quale elemento rivelatore della capacità contributiva che legittima l'imposizione”.*

“Partita chiusa”, quindi?

Le conclusioni raggiunte dalla Sezione Tributaria della Cassazione, affermate in modo così perentorio, inducono a ritenere che la posizione espressa non possa essere oggetto di “ripensamento” e non sia quindi più necessario invocare una pronuncia delle Sezioni Unite per fare chiarezza.

A questo punto 2 sono le possibilità: o vi sarà un brusco “*revirement*” dell'Agenzia delle entrate ovvero, per chi vorrà seguire la strada tracciata dalle sentenze in esame, un sicuro contenzioso.

Il primo scenario, almeno al momento, sembra da escludersi, anche perché la posizione espressa dall'Agenzia delle entrate, checché ne dica la Suprema Corte, appare comunque “supportata” dalle scelte fatte dal Legislatore della “*legge sul dopo di noi*”, sulla base delle motivazioni indicate in precedenza.

Vi potrebbe essere poi, almeno nell'ottica dell'Agenzia delle entrate, il problema della tassazione di *trust* per i quali l'attribuzione del patrimonio a “qualcuno” potrebbe non verificarsi mai o quantomeno essere differita in un tempo molto lontano: se questo problema l'Agenzia delle entrate se lo è posto in relazione ai *trust* istituiti per i soggetti affetti da gravi disabilità, che dovrebbero meritare solidarietà anche dal punto di vista della tassazione, difficilmente, credo, può essere superato in contesti “eticamente” meno rilevanti.

Quanto alla seconda strada, quella del contenzioso, questa si rileverà una scelta necessaria e opportuna in tutti quei contesti in cui la tassazione della disposizione dei beni in *trust* appare non razionale, come ad esempio nei *trust* per la crisi d'impresa o per la realizzazione di finalità benefiche, ovvero economicamente non sostenibile.

Per i *trust* familiari, in molti casi, potrà invece essere valutata l'opportunità di continuare a seguire le tesi dell'Agenzia delle entrate, evitando quindi alla radice ogni possibile rischio di contestazione,

¹¹ Valorizzata nelle ordinanze della Cassazione n. 31445/2019; n. 734/2019 e n. 31446/2018.

¹² Come invece ha ritenuto la Cassazione nella sentenza n. 13626/2018.

e liquidando la relativa imposta di donazione con un onere minimo o addirittura nullo, per effetto dell'attuale "generoso" sistema di franchigie, aliquote e esenzioni.

A questo punto arrivati, però, appare ormai ineludibile un intervento legislativo che metta una volta per tutte davvero la parola "fine" a una vicenda che altrimenti continuerà a perpetrare comportamenti difformi.

Riferimenti normativi

articolo 2, comma 47, del D.L. 262/2006

articolo 6, L. 112/2016

Cassazione n. 25478/2015

Per gestire i Dipendenti senza problemi

Dipendenti in Cloud è la nuova soluzione che permette di amministrare con semplicità i dipendenti, dal foglio presenze alla richiesta di ferie e permessi, dalla nota spese al cedolino. Il tutto con la massima sicurezza garantita dall'infrastruttura cloud TeamSystem.

La soluzione è inoltre integrata con TeamSystem Studio per l'elaborazione automatica dei cedolini.

Provala gratis e scopri tutti i vantaggi su:
www.dipendentincloud.it