



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 10/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 310

In collaborazione con





TeamSystem WMS: ottimizzare il magazzino per mantenere alte efficienza e competitività

TeamSystem WMS (Warehouse Management System) è la base tecnologica per la gestione avanzata di magazzino e logistica, per coordinare, ottimizzare e controllare tutti i flussi di movimentazione merce all'interno degli stabilimenti.

Il lavoro degli operatori si basa sull'utilizzo di **terminali in radiofrequenza**, su cui ricevono le istruzioni e con i quali, in tempo reale, possono **registrare le movimentazioni effettuate**, riducendo di conseguenza l'utilizzo di supporti cartacei, gli errori di trascrizione manuale e il disallineamento tra le giacenze fisiche presenti in magazzino e quelle dichiarate nel sistema gestionale.

TeamSystem WMS **efficienta i processi** e la movimentazione merce, aumenta **flessibilità e produttività e semplifica l'operatività** legata alla gestione del magazzino.

TeamSystem WMS è uno **strumento moderno e scalabile**, che permette all'utente di svolgere attività interne al magazzino senza dover effettuare registrazioni sull'ERP, con un'unica e semplice esperienza d'uso condivisa con i prodotti della famiglia TeamSystem Enterprise.

L'utilizzo di TeamSystem WMS accelera l'esecuzione delle operazioni di magazzino, aumentando la collaborazione tra i reparti aziendali e assicurando **la consegna del prodotto giusto, nel luogo giusto e al momento prefissato**.

A man with a beard and a watch is looking intently at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen with a blue pen. The background is a blurred office setting with a window showing greenery.

TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

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

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata



Lavoro e previdenza

Congedi e permessi post D.Lgs. 105/2022 – Primi chiarimenti INL	2
Esonero contributivo lavoratrici madri dipendenti del settore privato	4
Il Ministero prova a spiegare il D.Lgs. 104/2022	6
Tfr: coefficiente di agosto 2022	10

Economia e finanza

Equo canone di agosto 2022	11
----------------------------	----

Fisco e tributi

Società a ristretta base azionaria: il recesso del socio necessita del rinvio per relationem all'atto societario	12
Cancellazione della società e responsabilità del liquidatore	17
Il fondo patrimoniale e le ragioni della sua inefficacia	23

Congedi e permessi *post* D.Lgs. 105/2022 – Primi chiarimenti INL

L'INL, con nota n. 9550/2022, ha fornito i primi chiarimenti in ordine al D.Lgs. 105/2022, in vigore dal 13 agosto 2022, con il quale si è operato un ampliamento di tutele e diritti delle figure genitoriali e dei c.d. caregiver familiari, con l'intento di rendere possibile la condivisione delle responsabilità di cura tra uomini e donne e conseguire la parità di genere in ambito lavorativo e familiare (articolo 1, comma 1, D.Lgs. 105/2022). Di seguito si riportano le novità introdotte in relazione ai singoli istituti.

Congedo di paternità obbligatorio

L'articolo 2, comma 1, lettera c), D.Lgs. 105/2022, mediante l'introduzione dell'articolo 27-*bis* nel D.Lgs. 151/2001, prevede che il padre lavoratore, dai 2 mesi precedenti la data presunta del parto ed entro i 5 mesi successivi, sia obbligato ad astenersi dal lavoro per un periodo di 10 giorni lavorativi, non frazionabili a ore, da utilizzare anche in via non continuativa. Il congedo è fruibile, entro lo stesso arco temporale, anche in caso di morte perinatale del figlio. Tale congedo si aggiunge al congedo di paternità alternativo disciplinato dall'articolo 28, T.U. maternità - ma non può essere fruito negli stessi giorni - spettante al padre in caso di morte o di grave infermità della madre ovvero di abbandono, nonché in caso di affidamento esclusivo del bambino al padre, in alternativa al congedo di maternità. L'INL evidenzia, inoltre, che il congedo in commento può essere fruito anche durante il congedo di maternità della madre lavoratrice; dà diritto a un'indennità giornaliera pari al 100% della retribuzione; infine, è raddoppiato a 20 giorni in caso di parto plurimo. Per l'esercizio del diritto, il lavoratore padre deve comunicare i giorni in cui intende fruire del congedo in questione, "con un anticipo non minore di 5 giorni, ove possibile in relazione all'evento nascita, sulla base della data presunta del parto".

Vige, inoltre, il divieto di licenziamento del padre lavoratore in caso di fruizione del congedo, di cui agli articoli 27-*bis* e 28, D.Lgs. 151/2001, per la durata del congedo stesso e fino al compimento di un anno di età del bambino (articolo 54, comma 7, T.U. maternità); in caso di dimissioni, nel periodo in cui è previsto il divieto di licenziamento, al padre che ha fruito del congedo di paternità spettano le indennità previste da disposizioni di legge e contrattuali in caso di licenziamento (indennità di preavviso, NASpI) e non è tenuto al preavviso (articolo 55, commi 1 e 2, T.U. maternità).

Congedo parentale per genitori lavoratori dipendenti

L'articolo 2, comma 1, lettera i), D.Lgs. 105/2022, ha modificato l'articolo 34, comma 1, T.U. maternità: ora, alla madre e al padre, fino al 12° anno (e non più fino al 6° anno) di vita del bambino (o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o affidamento) spetta un periodo indennizzabile di 3 mesi, non trasferibili all'altro genitore; inoltre, entrambi i genitori hanno diritto, in alternativa tra loro, a un ulteriore periodo indennizzabile della durata complessiva di 3 mesi, per un periodo massimo complessivo indennizzabile tra i genitori di 9 mesi (e non più 6 mesi).

Non sono stati modificati i limiti massimi individuali e di entrambi i genitori (articolo 32, T.U. maternità):

1. 6 mesi per ogni figlio entro i primi 12 anni di vita o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o affidamento per la madre; 6 mesi per il padre, elevabili a 7 mesi nel caso in cui si astenga per un periodo intero o frazionato non inferiore a 3 mesi, per ogni figlio entro i primi 12 anni di vita o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o affidamento;
2. entrambi i genitori possono fruire complessivamente massimo di 10 mesi di congedo parentale (elevabili a 11 mesi nel caso in cui il padre si astenga per un periodo intero o frazionato non inferiore a 3 mesi) per ogni figlio entro i primi 12 anni di vita o dall'ingresso in famiglia in caso di

adozione o affidamento.

Al genitore solo sono riconosciuti 11 mesi (e non più 10 mesi) continuativi o frazionati di congedo parentale, di cui 9 mesi (e non più 6 mesi) sono indennizzabili al 30% della retribuzione. Nel caso di affidamento esclusivo del figlio, l'altro genitore perde il diritto al congedo non ancora utilizzato. Nel caso in cui il reddito individuale dell'interessato sia inferiore a 2,5 volte l'importo del trattamento minimo di pensione a carico dell'Ago, i periodi di congedo parentale ulteriori ai 9 mesi indennizzabili per entrambi i genitori o per il genitore solo sono indennizzati al 30% della retribuzione, fino al 12° anno (e non più fino all'8° anno) di vita del bambino (o dall'ingresso in famiglia, in caso di adozione o affidamento). Nello stesso modo, ai genitori di minori con *handicap* in situazione di gravità, a cui spetta, entro il compimento del 12° anno di vita del bambino, il prolungamento del congedo parentale, è dovuta un'indennità pari al 30% della retribuzione, per tutto il periodo di prolungamento.

In base a quanto ora previsto dall'articolo 34, comma 5, T.U. maternità, dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. 105/2022, i periodi di congedo parentale sono computati nell'anzianità di servizio e non comportano riduzione di ferie, riposi, 13^a mensilità o gratifica natalizia, a eccezione degli emolumenti accessori connessi all'effettiva presenza in servizio, salvo eventuali discipline di maggior favore della contrattazione collettiva.

Congedo straordinario di cui all'articolo 42, comma 5, D.Lgs. 151/2001

L'articolo 2, comma 1, lettera n), D.Lgs. 105/2022, ha riformulato l'articolo 42, comma 5, D.Lgs. 151/2001, prevedendo l'inserimento della parte di un'unione civile e del convivente di fatto di cui all'articolo 1, comma 36, L. 76/2016, tra i soggetti individuati prioritariamente dal Legislatore ai fini della concessione del congedo, al pari del coniuge.

È stato, inoltre, previsto che il congedo possa essere fruito entro 30 giorni (e non più 60) dalla richiesta, oltre alla possibilità di instaurare la convivenza anche successivamente alla presentazione della domanda, purché sia garantita per tutta la fruizione del congedo.

Trasformazione del contratto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale

Il D.Lgs. 105/2022 riconosce la priorità nella trasformazione del contratto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale, in caso di patologie oncologiche o gravi patologie cronic-degenerative inaggravanti, oltre che al coniuge, alla parte di un'unione civile di cui all'articolo 1, comma 20, L. 76/2016, o al convivente di fatto, ai sensi dell'articolo 1, comma 36, L. 76/2016.

Riferimenti normativi

INL, nota n. 9550/2022

Esonero contributivo lavoratrici madri dipendenti del settore privato

La Legge di Bilancio 2022 ha previsto che "in via sperimentale, per l'anno 2022, è riconosciuto nella misura del 50% l'esonero per un anno dal versamento dei contributi previdenziali a carico delle lavoratrici madri dipendenti del settore privato, a decorrere dalla data del rientro nel posto di lavoro dopo la fruizione del congedo obbligatorio di maternità e per un periodo massimo di un anno a decorrere dalla data del predetto rientro, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche".

Introduzione

L'esonero è riconosciuto esclusivamente sulla quota dei contributi a carico delle lavoratrici madri in relazione a tutti i rapporti di lavoro dipendente, sia instaurati sia instaurandi, del settore privato, ivi compreso il settore agricolo, in riferimento alle lavoratrici madri che rientrano nel posto di lavoro dopo aver fruito del congedo di maternità. L'esonero contributivo, che ha una durata complessiva pari a 12 mesi, decorrenti dalla data del suddetto rientro, si sostanzia in una riduzione del 50% della contribuzione previdenziale dovuta dalla lavoratrice e, come tale, non rientra nella nozione di aiuto di Stato e, quindi, non è subordinato all'autorizzazione della Commissione Europea.

L'esonero è oggetto della circolare n. 102/2022 dell'Inps, che riporta anche le istruzioni per il flusso UniEmens.

Saranno i datori di lavoro a dover richiedere, per conto della lavoratrice interessata, l'applicazione dell'esonero contributivo inoltrando all'Inps, tramite la funzionalità "Contatti" del "Cassetto previdenziale" alla voce "Assunzioni agevolate e sgravi", campo "Esonero art.1 c. 137 L.234/2021", un'istanza per l'attribuzione del codice di autorizzazione "OU", prima della trasmissione della denuncia contributiva relativa al primo periodo retributivo in cui si intende esporre l'esonero medesimo.

I datori del settore agricolo dovranno inoltrare l'istanza "Esonero art.1 c. 137 L.234/2021" tramite la funzione "Comunicazione bidirezionale" del "Cassetto previdenziale aziende agricole" e nel campo "Annotazioni" dell'istanza dovranno inserire le seguenti informazioni con riferimento alla lavoratrice interessata: codice fiscale, cognome e nome, data di rientro della lavoratrice in servizio dopo la fruizione del congedo di maternità.

Per i rapporti di lavoro domestico verranno fornite istruzioni con successivo messaggio.

Destinatarie

Tutte le lavoratrici madri, dipendenti di datori di lavoro privati, anche non imprenditori, che rientrano nel posto di lavoro dopo avere fruito del congedo di maternità. L'esonero riguarda tutti i rapporti di lavoro dipendente del settore privato, incluso il settore agricolo, sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato, compresi i casi di regime di *part-time*, di apprendistato (di qualsiasi tipologia), di lavoro domestico e di lavoro intermittente. La misura è, inoltre, applicabile ai rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro, nonché alle assunzioni a scopo di somministrazione.

Fruizione del congedo di maternità

Ai fini del legittimo riconoscimento dell'agevolazione, è necessario che la lavoratrice abbia fruito del congedo obbligatorio di maternità disciplinato dall'articolo 16, D.Lgs. 151/2001. La misura può comunque trovare applicazione:

- laddove la lavoratrice fruisca dell'astensione facoltativa al termine del periodo di congedo obbligatorio;
- al rientro della lavoratrice dal periodo di interdizione *post partum* di cui all'articolo 17, D.Lgs. 151/2001.

Il rientro della lavoratrice nel posto di lavoro dovrà, in ogni caso, avvenire entro il 31 dicembre 2022.

Assetto e misura dell'esonero

L'esonero:

- è pari, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, al 50% della contribuzione previdenziale a carico della lavoratrice;
- ha una durata massima di 12 mensilità, che decorrono dal mese di competenza in cui si è verificato il rientro della lavoratrice nel posto di lavoro, al termine della fruizione del congedo (obbligatorio o parentale) di maternità.

Condizioni di spettanza dell'esonero

L'agevolazione:

- non ha natura di incentivo all'assunzione e, conseguentemente, non è soggetta all'applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione;
- non comporta benefici in capo al datore di lavoro e, quindi, non è neanche subordinato al possesso del Durc.

Coordinamento con altre agevolazioni

L'esonero è cumulabile:

- con gli esoneri contributivi relativi alla contribuzione dovuta dal datore di lavoro;
- con l'esonero di 0,8 punti percentuali sulla quota Ivs a carico del lavoratore, (laddove ricorrano i presupposti per l'applicazione di entrambe le misure, la quota di contribuzione a carico della lavoratrice potrà essere ridotta del 50% in forza della previsione in trattazione e, sulla quota di contribuzione residua a carico della lavoratrice, potrà essere operata l'ulteriore riduzione di 0,8 punti percentuali);
- con l'incremento di 1,2 punti percentuali dell'esonero sulla quota Ivs a carico del lavoratore previsto dal c.d. Decreto Aiuti-*bis* per i periodi di paga dal 1° luglio al 31 dicembre 2022, compresa la 13^a o i relativi ratei erogati nei predetti periodi di paga.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 102/2022

Il Ministero prova a spiegare il D.Lgs. 104/2022

Il Ministero del lavoro, con circolare n. 19/2022, prende in considerazione nuovi dettagli in ordine al D.Lgs. 104/2022, senza tuttavia dissolvere i tanti dubbi che impediscono un'applicazione delle nuove regole in modo sereno.

Introduzione

Dopo il primo intervento interpretativo relativo al D.Lgs. 104/2022 ad opera dell'INL, con la circolare n. 4/2022, ora giunge a conoscenza degli ormai disorientati datori di lavoro e committenti l'intervento da parte del Ministero del lavoro, la circolare n. 19/2022, con la quale si prendono in considerazione nuovi dettagli di particolare importanza, senza tuttavia dissolvere i tanti dubbi che impediscono un'applicazione delle nuove regole in modo sereno. Anche il fatto che siano stati 2 diversi enti a esprimersi, pur in presenza di un dichiarato coordinamento nell'emanazione dei 2 provvedimenti, di certo non aiuta alla piena risoluzione dei tanti passaggi fumosi presenti nel D.Lgs. 104/2022 stante i registri lessicali non coincidenti.

A ogni modo, concentrando la nostra attenzione sul provvedimento del Ministero, nelle premesse vi è una sorta di dichiarazione di intenti nel tentativo interpretativo: in primo luogo, si rileva infatti che l'attuazione della Direttiva (UE) 2019/1152 deve comportare un innalzamento delle tutele del lavoratore "mediante la previsione di una dettagliata serie di informazioni che devono essere rese al lavoratore al momento dell'instaurazione del rapporto, in maniera tale che quest'ultimo sia informato dei diritti e doveri che ne conseguono in relazione agli aspetti principali del contratto, nonché mediante la previsione di prescrizioni minime relative alle condizioni di lavoro" che, in parallelo, "deve essere modulata in maniera proporzionata e sostenibile per i datori di lavoro" vediamo ora in che termini il Ministero ha inteso semplificare i nuovi obblighi informativi e, nel contempo, chiarire gli effetti delle nuove prescrizioni che impattano sul rapporto di lavoro.

Il rinvio alla contrattazione collettiva

Riguardo alla possibilità del rinvio alla contrattazione collettiva per assolvere all'obbligo informativo, il Ministero sottolinea come il datore di lavoro sia tenuto a fornire al lavoratore soltanto le informazioni di base riferite ai singoli istituti indicati nell'articolo 1, D.Lgs. 152/1997, come riformato dal D.Lgs. 104/2022, "potendo rinviare per le informazioni di maggior dettaglio al contratto collettivo o ai documenti aziendali che devono essere consegnati o messi a disposizione del lavoratore secondo le prassi aziendali".

Non vi è alcuna ulteriore considerazione su quale sia il livello "base" delle informazioni da fornire, anzi, il Ministero del lavoro poche righe dopo evidenzia come l'obbligo informativo non sia assolto "con l'astratto richiamo delle norme di legge che regolano gli istituti oggetto dell'informativa, bensì attraverso la comunicazione di come tali istituti, nel concreto, si atteggiano, nei limiti consentiti dalla legge, nel rapporto tra le parti, anche attraverso il richiamo della contrattazione collettiva applicabile al contratto di lavoro".

L'informativa dovrebbe quindi informazioni "base", che si dettagliano con il rinvio alla contrattazione collettiva, ma non "astratte", e in quel caso sarebbe necessario il richiamo del contratto collettivo. Senza esempi di dettaglio, tale gradualità non sembra semplice da decifrare.

La circolare ministeriale procede poi con l'analisi dei principali istituti oggetto dell'informativa, partendo dai congedi.

Congedi e retribuzione

Nel probabile intento di semplificare la portata della disposizione normativa, dove, si prevede l'indicazione della "durata del congedo per ferie, nonché degli altri congedi retribuiti cui ha diritto

il lavoratore o, se ciò non può essere indicato all'atto dell'informazione, le modalità di determinazione e di fruizione degli stessi", il Ministero ricorda innanzitutto che devono essere fornite (come informazioni base?) "le indicazioni della disciplina contenuta nel contratto collettivo soggettivamente applicabile al rapporto"; non dettando particolari complessità l'indicazione della durata del congedo per ferie, fra l'altro già presente nella disciplina previgente, la circolare si concentra sui congedi, dando una lettura estremamente letterale, così da "scontare" una serie di voci in virtù del dichiarato principio della "ragionevolezza degli oneri informativi posti a carico del datore di lavoro":

1. rilevano esclusivamente i congedi retribuiti;
2. l'obbligo di informazione per il datore di lavoro riguarda solo quelle astensioni espressamente qualificate dal legislatore come "congedo" e non quelle denominate, ad esempio, assenze, permessi, aspettative etc..

Nell'esempio fornito, etichettato nell'*incipit* come esemplificativo e non esaustivo (e quindi dalla portata chiarificatrice estremamente limitata) si considerano da indicare nell'informativa:

- congedi di maternità e paternità, congedo parentale e congedo straordinario per assistenza a persone disabili, secondo la disciplina di cui al D.Lgs. 151/2001;
- congedo per cure per gli invalidi, secondo la disciplina di cui all'articolo 7, D.Lgs. 119/2011;
- congedo per le donne vittime di violenza di genere secondo la disciplina di cui all'articolo 24, D.Lgs. 80/2015.

Oltre a tali istituti, si dovranno considerare nell'informativa anche le assenze retribuite etichettate come congedi e previste dalla contrattazione collettiva "in ossequio al principio di concretezza dell'informazione sul rapporto di lavoro già richiamato in precedenza".

Riguardo alla retribuzione, il Ministero considera da indicare solo quelle componenti della retribuzione di cui sia oggettivamente possibile la determinazione al momento dell'assunzione, secondo la disciplina di legge e di contratto collettivo, con esclusione quindi degli elementi variabili della retribuzione fermo restando che il lavoratore, in base a quanto eventualmente previsto dal contratto collettivo, deve essere informato sui "criteri tali elementi variabili saranno riconosciuti e corrisposti".

Il Ministero esclude infine dall'informativa le eventuali misure di *welfare* aziendale e il buono pasto, salvo che non siano previste dalla contrattazione collettiva o dalle prassi aziendali "come componenti dell'assetto retributivo", ennesimo passaggio la cui portata è poco comprensibile.

Orario di lavoro programmato

In materia di orario di lavoro, la circolare concentra la propria attenzione soltanto sulla caso dell'orario di lavoro prevedibile (articolo 1, comma 1, lettera o), D.Lgs. 104/2022), dove l'informazione deve riguardare "la concreta articolazione dell'orario di lavoro applicata al dipendente, sulle condizioni dei cambiamenti di turno, sulle modalità e sui limiti di espletamento del lavoro straordinario e sulla relativa retribuzione". Oltre a non essere stata fornita alcuna definizione di prevedibilità, non è stato fornito alcun chiarimento sul grado di dettaglio (articolazione vuole dire i giorni di prestazione o anche la collocazione dell'orario, con l'indicazione di inizio e fine prestazione?).

Il Ministero poi precisa che solo in caso di variazioni successive strutturali o di durata significativa (1 mese? 2 mesi? 1 anno?) si rende l'informativa.

Chiude il paragrafo un'esemplificazione, non tassativa, di situazioni che "generalmente" rientrano nella definizione del lavoro prevedibile: lavoro a turni e lavoro multi-periodale; l'orario di lavoro discontinuo, che si riferisce ad attività che non richiedono un impegno continuativo di lavoro (ad esempio, nel caso di portieri, custodi, guardiani, fattorini, etc.).

Obblighi informativi nel caso di utilizzo di sistemi decisionali o di monitoraggio automatizzati

Oltre agli obblighi informativi ordinari, l'articolo 4, lettera b), D.Lgs. 104/2022 ha aggiunto l'articolo 1-bis, D.Lgs.152/1997, che aggiunge ulteriori obblighi informativi qualora il datore di lavoro utilizzi "sistemi decisionali o di monitoraggio automatizzati", riferimento che pecca evidentemente

di univocità. Già con la circolare n. 4/2022 dell'INL si era ammessa implicitamente la difficoltà a sviscerare contenuti operativi dalla terminologia utilizzata, in quanto si rinviava a *"una analisi più dettagliata dei restanti contenuti dell'art. 1-bis ad una successiva nota esplicativa"*.

A ogni modo, ora il Ministero ipotizza 2 distinte fattispecie rientranti in tali sistemi:

- a) finalizzati a realizzare un procedimento decisionale in grado di incidere sul rapporto di lavoro;
- b) incidenti sulla sorveglianza, la valutazione, le prestazioni e l'adempimento delle obbligazioni contrattuali dei lavoratori.

In riferimento alla lettera a), dopo aver spiegato che rientrano in tale categoria gli strumenti che, attraverso l'attività di raccolta dati ed elaborazione degli stessi effettuata tramite algoritmo, intelligenza artificiale, ecc., siano in grado di generare decisioni automatizzate, esemplifica le seguenti ipotesi:

1. *"assunzione o conferimento dell'incarico tramite l'utilizzo di chatbots durante il colloquio, la profilazione automatizzata dei candidati, lo screening dei curricula, l'utilizzo di software per il riconoscimento emotivo e test psicoattitudinali, ecc.;*
2. *gestione o cessazione del rapporto di lavoro con assegnazione o revoca automatizzata di compiti, mansioni o turni, definizione dell'orario di lavoro, analisi di produttività, determinazione della retribuzione, promozioni, etc., attraverso analisi statistiche, strumenti di data analytics o machine learning, rete neurali, deep-learning, ecc"*.

Se il punto 2 appare più o meno chiaro nella sua portata (anche se appare paradossale che la disposizione sia stata trattata in modo totalmente dissociato dall'articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori) diversamente la lettera 1) sembra riferirsi alla fase di assunzione o di inizio rapporto, quando il rapporto non si è ancora instaurato (e potrebbe anche non instaurarsi): pena la sua illogicità, il chiarimento non può che riferirsi ai soggetti con cui il rapporto si è innescato.

Il Ministero del lavoro poi precisa che non sarà necessario procedere *"all'informativa nel caso ... di sistemi automatizzati deputati alla rilevazione delle presenze in ingresso e in uscita, cui non consegue un'attività interamente automatizzata finalizzata ad una decisione datoriale"*.

Relativamente al punto b, la circolare ritiene che il datore di lavoro abbia l'obbligo di informare il lavoratore dell'utilizzo di tali sistemi automatizzati, *"quali - a puro titolo di esempio (ci mancherebbe altro essere precisi una volta n.d.a.): tablet (??), dispositivi digitali e wearables (??), gps e geolocalizzatori, sistemi per il riconoscimento facciale, sistemi di rating e ranking, etc."*.

Sulle prescrizioni minime relative alle condizioni di lavoro

Relativamente alle prescrizioni minime, partendo dal patto di prova, ed evidenziando solo gli aspetti rilevanti chiariti dal Ministero del lavoro, chiarisce che il prolungamento del periodo di prova è determinato, in misura corrispondente alla durata dell'assenza non solo nelle ipotesi previste espressamente dal comma 3, articolo 7, D.Lgs. 104/2022, avente carattere esemplificativo - malattia, infortunio, congedo di maternità/paternità obbligatori - ma anche in tutti gli altri casi di assenza previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva, fra cui anche i congedi e i permessi di cui alla L. 104/1992.

Relativamente al cumulo di impieghi, l'unico chiarimento fornito, per quanto riguarda l'impiego privato, evidenzia che il *"conflitto di interessi, ...ricorra quando l'ulteriore attività lavorativa, pur non violando il dovere di fedeltà di cui all'articolo 2105 cod. civ., comporti, anche potenzialmente, interessi in contrasto con quelli del datore di lavoro"*. In sintesi, conflitto di interessi è quando gli interessi sono in contrasto.

Chiude il paragrafo la precisazione per cui ricade sul lavoratore l'obbligo, in ossequio ai principi generali di buona fede e correttezza, di informare il datore di lavoro qualora ricorrano *"talune delle condizioni ostative al cumulo di impieghi"* (ipotizzerebbe quindi non un obbligo generale, ma solo l'obbligo di autodenuncia nel caso in cui il lavoratore sottoscriva un ulteriore rapporto, che comprometta la fruizione del riposo giornaliero, da cui si genererebbe il divieto del datore di lavoro *"primario"* e un eventuale procedimento disciplinare nel caso in cui il lavoratore mantenga il secondo rapporto).

È bene, quindi, al di là dell'esistenza di tale obbligo, che nel contratto di lavoro subordinato sia specificato l'obbligo di comunicare l'instaurazione di qualunque tipologia di rapporto in parallelo a quello esistente, per poter procedere poi con le verifiche di compatibilità della seconda prestazione. Riguardo alla prevedibilità o imprevedibilità dell'orario, aspetto che fa scattare obblighi contrattuali nella definizione dei parametri per la definizione della collocazione della prestazione, il Ministero si limita a chiarire che il periodo minimo di preavviso abbia una durata "ragionevole".

Conclusioni

Come già capitato nel recente passato (si pensi alla circolare n. 18/2018 *post* Decreto Dignità), i chiarimenti ministeriali non sembrano risolvere i tanti dubbi connessi all'infelice attuazione della direttiva, in quanto, come già scritto su queste pagine, tradurre in norma interna letteralmente la direttiva, in modo predominante, senza in alcun modo legarla al nostro ordinamento vigente e senza quindi attualizzare concetti generali presenti nella fonte europea in modo compatibile con esso ne genera la sua instabilità. Pur nella difficoltà della sfida, la circolare commentata sembra aggiungere di nuovi, lasciando i professionisti del lavoro in un brodo di perplessità.

Riferimenti normativi

Ministero del lavoro, circolare n. 19/2022

Tfr: coefficiente di agosto 2022

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati ad agosto 2022 è risultato pari a 113,2: ad agosto 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 5,943503

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
Gennaio 2022	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
Febbraio 2022	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
Marzo 2022	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
Aprile 2022	15 aprile – 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
Maggio 2022	15 maggio – 14 giugno	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345
Giugno 2022	15 giugno – 14 luglio	111,9	5,367232	0,750	4,025424	4,775424
Luglio 2022	15 luglio – 14 agosto	112,3	5,743879	0,875	4,307910	5,182910
Agosto 2022	15 agosto – 14 settembre	113,2	6,591337	1,000	4,943503	5,943503

Equo canone di agosto 2022

L' *inflazione del mese di agosto 2022 è stata pari a 8,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 6,075% (seivirgolazero settantacinque).*

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di agosto 2022 rispetto a agosto 2021 è risultata pari a 8,1% (ottovirgolauno). 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 6,075% (seivirgolazero settantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di agosto 2022 rispetto ad agosto 2020 risulta pari a 10,4% (diecivirgolaquattro). Il 75% risulta pari a 7,8% (settevirgolaotto).

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

Società a ristretta base azionaria: il recesso del socio necessita del rinvio *per relationem* all'atto societario

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4239/2022, in tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ha affermato che, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento e il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo, il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando per *relationem* alla motivazione dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali. Analizziamo, quindi, la pronuncia, che consente, fra l'altro, di fare il punto sulla questione e sulla motivazione per *relationem*.

L'ordinanza della Cassazione n. 4239/2022

La pronuncia della Corte di Cassazione n. 4239/2022 si riferisce a un contenzioso che ha tratto origine dalla notifica a una Srl, società a ristretta base partecipativa, di cui il ricorrente deteneva una quota pari al 50% del capitale, dell'avviso di accertamento con il quale per l'anno 2006 erano recuperate a tassazione maggiori imposte.

In concreto, una volta divenuto definitivo l'atto impositivo nei confronti della società, l'ufficio ha notificato conseguentemente al socio altro avviso di accertamento, con il quale ha rideterminato l'imponibile e le imposte per i maggiori dividendi presuntivamente distribuiti ai soci e non dichiarati, oltre interessi e sanzioni.

Il contribuente, premettendo di essere receduto dalla compagine sociale in epoca anteriore alla notifica dell'avviso di accertamento alla società, ha adito la CTP di Milano, contestando la mancata conoscenza del suddetto atto, neppure allegato dall'ufficio all'avviso di accertamento a lui indirizzato, l'insufficienza della prova presuntiva di distribuzione dei maggiori utili ai soci, e nel merito il fondamento della pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria.

Il giudice di primo grado ha accolto il ricorso del socio mentre la CTR della Lombardia, accogliendo l'impugnazione dell'ufficio, ha riformato la statuizione di primo grado e rigettato il ricorso introduttivo del contribuente. Il giudice d'appello ha ritenuto privo di rilievo che il socio, che prima della notificazione dell'atto impositivo alla società aveva già esercitato la facoltà di recesso dalla compagine sociale, avesse lamentato la compromissione del diritto di difesa per mancata allegazione al proprio atto impositivo di quello già notificato alla società.

Da qui il ricorso in Cassazione del contribuente, che ha censurato la sentenza, deducendo, per quel che ci interessa in questa sede, la violazione dell'articolo 7, L. 212/2000 e dell'articolo 42, D.P.R. 600/1973, perché la pronuncia ha escluso che la mancata conoscenza dell'avviso di accertamento, notificato alla società, viziassero l'atto impositivo a lui notificato.

Per la Corte il motivo è fondato.

"Escluso che l'avviso d'accertamento notificato al contribuente contenesse i passaggi essenziali dell'atto impositivo notificato alla società, ...il mero accenno alle voci di maggior imponibile accertato in capo alla società non sopperisce al procedimento logico-motivazionale su cui regge l'avviso di accertamento che ha attinto la compagine sociale".

Premesso ciò, gli Ermellini richiamano una serie di precedenti pronunce di legittimità, dove è stato affermato che in materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società di capitali, organizzata nella forma della Srl e avente ristretta base partecipativa, e di accertamento consequenziale nei confronti dei soci, "l'obbligo di motivazione degli atti impositivi

notificati ai soci è soddisfatto anche mediante rinvio per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, anche se solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex articolo 2476, cod. civ., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cassazione n. 21126/2020; cfr. anche n. 25296/2014, n. 14275/2018 e n. 3980/2020, queste ultime richiamano il diritto di controllo della documentazione sociale da parte dei soci, previsto dall'articolo 226,1 cod. civ.)".

Per i giudici di piazza Cavour, "questo condivisibile orientamento incontra tuttavia il limite della persistente posizione di socio, facente capo al partecipante alla ristretta compagine sociale, e dunque al facile accesso alla conoscenza e comunque alla conoscibilità degli atti che attingono la società. Nel caso di specie invece il ricorrente, ancora socio nell'anno d'imposta sottoposto a verifica fiscale, nello spazio temporale tra tale annualità e quella in cui l'Amministrazione finanziaria ha dato corso all'attività accertativa nei riguardi della compagine sociale, e successivamente nei suoi confronti, era receduto".

Per la Corte, "se è indiscutibile che astrattamente può rispondere anch'egli della presunta distribuzione degli utili extracontabili accertati in via definitiva in capo alla società, è tutt'altro che scontato che, ceduta la propria partecipazione sociale e uscito da quella compagine sociale, egli sia stato ancora in condizione di accedere alla documentazione della società, e, prima ancora, abbia potuto conoscere dell'attività di verifica cui la società medesima è stata sottoposta".

Di conseguenza la Corte si chiede se quella giurisprudenza di legittimità, afferente il socio della società a ristretta base partecipativa, possa applicarsi anche all'ipotesi del socio già receduto dalla società ovvero se le prescrizioni normative sopra indicate debbano trovare piena applicazione, con l'effetto della nullità dell'avviso di accertamento indirizzato al socio receduto, motivato mediante rinvio all'atto impositivo precedentemente notificato alla società, senza allegazione o riproduzione dei suoi contenuti essenziali nell'atto impositivo che attinge il socio.

"Questo Collegio ritiene corretta la seconda interpretazione. Se infatti è corretta l'interpretazione che riconosce in capo al socio la conoscibilità degli atti indirizzati alla società, anche per la peculiare ristrettezza della compagine sociale, non può certo affermarsi che il socio receduto abbia accesso agli atti e alla documentazione sociale, così come prevede gli articoli 2261 e 2320, cod. civ. per le società di persone, oppure l'articolo 2476, comma 2, cod. civ., per le Srl".

In altri termini, ci si troverebbe di fronte a un soggetto che, ricevuta la notifica di un avviso d'accertamento con il quale gli si ridetermina il reddito da partecipazione in una società, "di cui non è più socio, ma relativamente a una annualità in cui tale era, deve apprestare nei successivi 60 giorni la propria difesa (o anche solo valutare se ciò convenga), senza alcuna garanzia di accesso alla documentazione notificata alla società, cui per relationem fa rinvio l'atto impositivo ricevuto". Conseguentemente, nel caso di specie, l'avviso di accertamento notificato al socio, che ai fini della motivazione ha fatto rinvio all'avviso di accertamento indirizzato alla società, "doveva essere corroborato dalla allegazione della documentazione citata, o dalla riproduzione dei suoi contenuti essenziali".

Il motivo trova dunque accoglimento, dovendosi affermare il seguente principio di diritto: "in tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento e il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali".

La acquisita legittimità della presunzione di distribuzione degli utili in presenza di una società a ristretta base azionaria

La legittimità della presunta distribuzione in capo ai soci degli utili non contabilizzati da parte delle società a ristretta base azionaria, che non abbiano optato per il regime di trasparenza di cui all'ar-

articolo 116, Tuir, è ormai consolidata, pur sé per le società di capitali, di norma, vige, ai fini tributari, la netta separazione tra la società e i singoli soci. Nei confronti del socio di una società a ristretta base azionaria trova applicazione l'articolo 44, Tuir, norma che disciplina i redditi di capitale, mentre se la partecipazione è detenuta in regime d'impresa il dividendo concorrerà alla formazione del reddito d'impresa, in forza di quanto disposto dagli articoli 48 e 59, Tuir¹.

La questione, in assenza di una specifica disposizione normativa che preveda tale forma di tassazione, a differenza di quanto previsto dall'articolo 5, Tuir, per le società di persone, è da anni oggetto di dibattito dottrinario e giurisprudenziale².

Infatti, se nelle società di persone l'imputazione ai soci del reddito societario è svincolato dalla effettiva distribuzione degli utili, nelle società di capitali – indipendentemente dall'esistenza di una ristretta base azionaria – è legato alla effettiva distribuzione.

Detta presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola, in ogni caso, il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci³.

Né è possibile far valere il divieto della doppia imposizione. Infatti, con l'ordinanza n. 19931/2020, la Corte di Cassazione ha confermato che l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dall'articolo 67, D.P.R. 600/1973, postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto; tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, come quella che si realizza in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia quale utile della società, sia quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a fondamento delle 2 diverse imposizioni.

L'attività di controllo nei confronti dei soggetti partecipi di società "a ristretta base azionaria" presenta una serie di punti fermi sul versante giurisprudenziale, fra i quali quelli, in materia di prova, per cui al fine di escludere la partecipazione, il socio deve dimostrare la estraneità alla gestione societaria⁴.

¹ In estrema sintesi, le modalità di tassazione sono le seguenti: partecipazione qualificata, detenuta come persona fisica (reddito di capitale, ex articolo 47, comma 1, Tuir): determinazione della base imponibile (dividendo occulto) nella misura del 49,72% dall'anno 2008 in poi (prima del 2008, nella misura del 40%); partecipazione non qualificata, detenuta come persona fisica (non concorre per il percettore, ex articolo 3, comma 3, lettera a), Tuir). Il reddito è comunque soggetto alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ex articolo 27, D.P.R. 600/1973, nella misura del 12,50%, e quindi contestato alla società per mancata effettuazione e versamento della prescritta ritenuta. Una volta acclarata la presunzione secondo cui nelle società di capitali a ristretta base sociale i redditi occulti siano stati distribuiti fra i soci, ne discende l'obbligo per la società di provvedere anche alle ritenute alla fonte su tali redditi; partecipazione, qualificata e non qualificata, detenuta in regime d'impresa, ex articolo 59, Tuir: determinazione della base imponibile (dividendo occulto) nella misura del 49,72% dall'anno 2008 in poi (prima del 2008, nella misura del 40%). Per completezza d'analisi, segnaliamo che l'articolo 1, commi da 999 a 1006, L. 205/2017, ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei redditi di natura finanziaria conseguiti da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio d'impresa, derivanti dal possesso e dalla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), Tuir. In particolare, ai redditi di capitale derivanti da tali partecipazioni è stata estesa la medesima aliquota (nella misura del 26%), nonché la modalità di tassazione prevista per le partecipazioni non qualificate mediante l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta o dell'imposta sostitutiva. La L. 205/2017 ha, infatti, modificato talune disposizioni dell'articolo 47, Tuir, che individua le modalità di tassazione degli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti a Ires e dei proventi assimilati, e dell'articolo 27, D.P.R. 600/1973 in materia di ritenute sui dividendi. Ai sensi del comma 1005 dell'articolo 1, L. 205/2017, le nuove disposizioni si applicano ai redditi di capitale percepiti dal 1° gennaio 2018. Tale disposizione detta la regola generale di decorrenza del nuovo regime di tassazione che, relativamente agli utili derivanti da partecipazioni qualificate, si applica in base al principio di cassa sui dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018. Il Legislatore, tuttavia, con il successivo comma 1006, ha introdotto una deroga a tale principio generale, prevedendo un regime transitorio al fine di non penalizzare i soci che detengono partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino al 31 dicembre 2017. In applicazione di tale disposizione, "alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017". Per gli utili deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 e maturati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente. Per l'Agenzia delle entrate – cfr. risoluzione n. 56/E/2019 – ancorché la norma faccia riferimento alle distribuzioni di utili deliberati "dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022", il regime transitorio trova applicazione per gli utili distribuiti anche sulla base di delibere adottate fino al 31 dicembre 2017.

² Pur se è legittimo l'accertamento del maggior reddito in capo al socio di una società a ristretta base azionaria, la definizione agevolata della controversia da parte dell'ente non si estende al socio. È questo, sostanzialmente, il principio che si ritrae dalla lettura della complessa vicenda giurisprudenziale decisa dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 29503/2020.

³ Cassazione n. 7174/2002.

⁴ Cfr. Cassazione n. 18042/2018: la presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio "può essere vinta dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (cfr. Cassazione n. 1932/2016, n. 26873/2016 e n. 17461/2017) attraverso un ragionamento deduttivo del giudice di merito incensurabile in cassazione sotto il profilo della violazione di legge. Orbene, nel caso di specie l'Agenzia delle entrate ha sostanzialmente prospettato l'errore di diritto del giudice di merito per avere escluso la responsabilità del socio per la ripresa a tassazione conseguente ai redditi di partecipazione accertati nei confronti di società di capitali a ristretta base, tentando di confutare il ragionamento posto a base della decisione, snodatosi sulle circostanze che il contribuente svolgesse da tanti anni l'attività libero professionale di neuropsichiatra e che lo stesso non risultava essersi mai ingerito nella gestione della società impegnata nella ristorazione, invece finanziata unicamente in favore dell'altro socio e figlio". La censura, pertanto, secondo la Corte, "oltre a non risultare corretta quanto alla contestazione in diritto che, si è visto, tralascia di considerare la possibilità, riconosciuta da questa Corte, di andare esente da respon-

E l'Amministrazione finanziaria può far valere nei confronti del socio di una società a ristretta base azionaria la pretesa di un maggior reddito non dichiarato quale conseguenza della percezione di utili occulti, anche nel caso in cui l'accertamento societario sia venuto meno per motivi di rito (Cassazione, ordinanza n. 10455/2021).

Gli Ermellini, ancora con l'ordinanza n. 10732/2021, hanno ritenuto legittimo l'accertamento nei confronti del socio di una società a ristretta base azionaria, fondato sulla presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati, anche quando il soggetto societario sia estinto⁵. Il principio espresso in tale pronuncia è peraltro conforme a un precedente della stessa Corte di Cassazione - ordinanza n. 7168/2021 - secondo cui, una volta acclarata la presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base azionaria, nel caso di estinzione della società, *"l'eventuale verifica, per vizi formali, della nullità dell'avviso relativo a debiti della società, non fa venire meno la necessità dell'accertamento della legittimità della pretesa nei confronti del socio"*. Per la Corte, solo nell'ipotesi in cui sia stato accertato nel merito l'infondatezza della pretesa nei confronti della società si escluderebbe evidentemente qualunque pretesa nei confronti dei soci.

E successivamente - sentenza n. 15422/2021 - la stessa Corte di Cassazione ha confermato la propria posizione sul punto: l'accertamento nei confronti del socio è indipendente da quello svolto nei confronti della società, *"costituendo quest'ultimo unicamente il presupposto di fatto, ma non condizione dell'accertamento nei confronti del socio stesso"*.

Tant'è che il socio, nell'accertamento che lo riguarda, può confutare *"non solo l'avvenuta distribuzione degli utili in nero, ma anche la stessa ricorrenza della loro formazione in capo alla società (cfr. ex multis, Cassazione n. 33976/2019 e n. 16913/2020)"*.

La motivazione per relationem

L'avviso di accertamento tributario può essere definito come l'atto emanato dall'Agenzia delle entrate, in rettifica della dichiarazione del contribuente o d'ufficio (nel caso di mancanza di quest'ultima), con il quale l'Amministrazione finanziaria determina l'effettiva capacità contributiva del contribuente, sulla base degli elementi in proprio possesso, fissandola in via autoritativa⁶.

La ratio di fondo della disciplina è quella di assicurare che l'atto impositivo contenga tutti gli elementi necessari perché il contribuente possa conoscere non solo l'entità della pretesa erariale, ma anche tutti i dati in base ai quali essa è stata quantificata dagli uffici, potendo in tal modo concretamente valutarne l'operato e, se del caso, difendersi dalle argomentazioni addotte in sede contenziosa.

La motivazione dell'accertamento tributario, elemento necessario dell'atto, in funzione di tutela di diritti costituzionalmente garantiti previsti dagli articoli 24 e 113, Costituzione, assume una funzione di garanzia nei confronti del destinatario dell'atto, poiché è solo attraverso la motivazione che a quest'ultimo è consentito reagire agli effetti negativi che produce l'atto, nelle forme consentite dalla legge.

sabilità in caso di dimostrazione dell'omessa gestione dell'attività da parte del socio di società a ristretta base, è inammissibile perché non profila alcun vizio ulteriore rispetto a quello della violazione di legge e, segnatamente, sotto il profilo del vizio di motivazione, nemmeno ponendosi in discussione i profili correlati al ragionamento induttivo utilizzato dalla CTR per ritenere esclusa la gestione della società da parte del contribuente".

⁵ Il caso approdato davanti ai massimi giudici trae origine dall'attività di controllo e accertamento operata dall'ufficio fiscale nei confronti della persona fisica, con il quale gli venivano trasferiti, in proporzione alle quote possedute, gli utili extra contabili accertati in capo alla società, con distinto avviso notificato e mai impugnato.

⁶ L'articolo 42, D.P.R. 600/1973, ai fini delle imposte dirette, prescrive, a pena di nullità, che gli avvisi di accertamento e rettifica, *"portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"*, devono recare le seguenti indicazioni: presupposti di fatto; imponibile o imponibili accertati; aliquote applicate e imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta; motivazione della pretesa e ragioni giuridiche che lo hanno determinato, in relazioni alle norme applicate, distintamente per i singoli redditi delle varie categorie, con la specifica indicazione *"dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"*; sottoscrizione. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e a esso non è allegata la predetta documentazione. Ai fini Iva, in forza di quanto disposto dall'articolo 56, D.P.R. 633/1972, a pena di nullità, *"la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"*. A sua volta, l'articolo 7, comma 1, L. 212/2000, così recita: *"Gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3, L. 241/1990, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"*.

La motivazione spiega, quindi, una funzione di garanzia nei confronti del destinatario dell'atto - "cerniera della legalità" - consentendo il sindacato giurisdizionale della legittimità e correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, costituendo una sorta di barriera contro possibili abusi.

Se gli esiti finali della procedura di accertamento devono consentire l'emissione di atti impositivi, formalmente legittimi e sostanzialmente fondati, occorre verificare, di volta in volta, se la motivazione riportata nell'atto sia idonea a permettere il sindacato giurisdizionale, restando fermo che a rigore di diritto anche la motivazione a stampone può essere ritenuta valida, se comunque tutela le fondamentali esigenze di difesa del contribuente nel caso concreto.

La sentenza da cui abbiamo preso le mosse offre una interessante chiave di lettura sulla problematica della motivazione *per relationem*, da tempo ammessa, che va ad aggiungersi a tutta una serie di pronunciamenti della Corte di Cassazione, volti, di fatto, a ritenere comunque legittima la stessa. Al contestato accertativo rilevato ben si attagliano le conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 20776/2016. Secondo i Supremi giudici, la legittimità dell'avviso motivato *per relationem* postula la conoscenza o la conoscibilità dell'atto richiamato, fermo restando che il contribuente deve provare che essi siano necessari a integrare la motivazione⁷. E pertanto, nel corpo della sentenza viene evidenziato che è legittimo l'avviso di accertamento se conosciuto o conoscibile l'atto richiamato da parte del contribuente, sempre che ciò serva a integrare la motivazione. Infatti, secondo i Supremi giudici, sia ante che post articolo 7, L. 212/2000, il contribuente deve provare non solo la mancata conoscenza o conoscibilità degli atti ma anche che "almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria a integrare direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo non la riporta, per cui non è comunque venuto a sua conoscenza".

Il contribuente, quindi, non ha il diritto di conoscere tutti gli atti richiamati ma solo quelli necessari. In pratica, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare tutti gli atti citati nell'avviso va letto in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo. Se il contribuente ha il diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, non ha il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti rinviati, o cui si faccia riferimento nell'atto impositivo, ove la motivazione sia già sufficiente e il richiamo ad altri atti abbia mero valore narrativo, oppure se, comunque, il contenuto rilevante sia già riportato nell'atto noto. E in ogni caso, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti ma deve provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria a integrare la motivazione del suddetto atto impositivo.

Ma nel caso esposto, pur se l'ordinanza in esame afferma che l'ufficio non aveva richiamato i passaggi essenziali dell'avviso di accertamento notificato alla società, non modifica il precedente indirizzo giurisprudenziale, come peraltro riconosciuto dagli stessi Ermellini.

Sicuramente detta pronuncia indica agli uffici - per i casi di specie - la strada maestra: allegazione dell'atto di accertamento "societario" all'avviso di accertamento notificato al socio receduto.

Riferimenti normativi

articoli 44, 48 e 59, Tuir

articolo 67, D.P.R. 600/1973

articoli 24 e 113, Costituzione

Corte di Cassazione, ordinanza n. 4239/2022

⁷ La Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, che si doleva del fatto che il giudice di appello fiorentino aveva ritenuto che gli avvisi di accertamento fossero stati motivati *per relationem* a un pvc non allegato, senza verificarne l'autosufficienza (nel caso di specie, per l'Amministrazione finanziaria gli atti contengono tutti gli elementi che giustificano l'accertamento). Collegio che perviene a tale decisione senza giustificare un simile giudizio, atteso che i dati assunti erano a conoscenza della società accertata, mentre gli elementi invocati come sconosciuti erano contenuti nell'ambito del contratto che disciplinava i rapporti fra le parti e solamente riversati nel pvc, così che il contribuente non ha dimostrato di non essere stato a conoscenza della percentuale definita per regolare i rapporti contrattuali. Sia consentito il rinvio a G. Antico, "Conoscenza o conoscibilità degli atti richiamati, e comunque solo se necessari", in *Il fisco*, n. 43/2016, pag. 4186.

Cancellazione della società e responsabilità del liquidatore

Nelle Srl e Spa, per i debiti sociali risponde solo il patrimonio della società. Che succede dei debiti della società una volta avvenuta la cancellazione dal Registro Imprese? I creditori possono rifarsi sui soci (a condizione che abbiano percepito dei riparti) oppure sui liquidatori (ma solo per profili di loro responsabilità). Nell'articolo analizziamo la possibile responsabilità dei liquidatori nell'ambito delle procedure di liquidazione delle società.

Liquidazione e cancellazione della società

L'articolo 2495, cod. civ., in tema di cancellazione ed estinzione della società, è una delle norme più controverse del diritto societario. La disposizione è oggetto di abusi da parte dei soci per sottrarsi a responsabilità: non è difatti infrequente che la cancellazione venga posta in essere per sottrarsi al pagamento dei debiti. Sotto un altro profilo, talvolta la liquidazione della società non viene portata correttamente a termine, con la conseguenza che la cancellazione della società avviene quando vi sono ancora dei beni da liquidare. Nel presente articolo esaminiamo la normativa e la giurisprudenza in tema di responsabilità di liquidatori e soci dopo la cancellazione e l'estinzione della società. L'articolo 2495, comma 1, cod. civ. prevede che *"approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro Imprese"*. La procedura di liquidazione consiste nei seguenti principali passaggi:

1. vendere i beni della società;
2. pagare i debiti della società;
3. restituire l'eventuale avanzo ai soci;
4. chiedere al Registro Imprese la cancellazione della società.

L'articolo 2495, comma 3, cod. civ. stabilisce che *"ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi"*.

L'estinzione della società è un dato formale. Si tratta di un adempimento posto in essere dal conservatore del Registro Imprese, consistente nell'annotare nella visura camerale che la società è stata cancellata dal Registro Imprese. Tuttavia, il dato formale può non corrispondere con quello reale, nel senso che qualcuno dei passaggi elencati sopra non ha avuto luogo. L'evenienza più frequente è che la società non abbia pagato tutti i propri creditori: i crediti dei terzi sopravvivono all'estinzione della società, ma non possono essere fatti valere contro di essa, in quanto la società non è più esistente come soggetto di diritto. I debiti dovranno essere pagati da soggetti diversi.

Il tema del destino dei debiti della società dopo l'estinzione è stata oggetto di un importante intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione¹. Secondo le Sezioni Unite, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali. L'articolo 2495, comma 3, cod. civ. identifica 2 categorie di persone che possono rispondere dei debiti della società, una volta che questa è estinta:

1. i soci della società;
2. i liquidatori della società.

¹ Cassazione n. 6070/2013.

Tuttavia, i presupposti della responsabilità di soci e liquidatori sono diversi. I soci rispondono direttamente dei debiti della società, per il patrimonio che è stato loro trasferito in occasione della liquidazione. Se la società esistesse ancora, detto patrimonio sarebbe destinato alla soddisfazione dei creditori. La prospettiva non cambia dopo l'estinzione della società: si tratta comunque di risorse che devono essere devolute ai creditori. I liquidatori – invece – rispondono per titolo proprio, ossia per eventuali colpe nella fase di liquidazione che hanno determinato la mancata soddisfazione dei creditori.

Alcune volte può essere difficile comprendere a quale titolo il creditore agisce nei confronti di una persona fisica che rivestiva sia la qualità di socio sia quella di liquidatore. Nelle piccole società può capitare che la stessa persona fisica sia socio della società e poi assuma anche la qualità di liquidatore. Se vi sono dei creditori rimasti insoddisfatti dopo la liquidazione della società, essi possono decidere di agire in giudizio contro l'ex socio e liquidatore. In una recentissima ordinanza la Corte di Cassazione ha stabilito che il creditore (nel caso di specie si trattava dell'Inps) deve chiarire – quando agisce in giudizio – se sta facendo valere la responsabilità del socio oppure del liquidatore². Il fondamento della responsabilità di soci e liquidatori è diversa e i primi rispondono solo se hanno percepito qualcosa dalla società in base al bilancio finale di liquidazione. Il creditore ha l'onere di dimostrare che vi è stato questo trasferimento patrimoniale dalla società al socio, se sta facendo valere la responsabilità del socio. La sentenza della Corte d'Appello viene cassata in quanto l'Inps aveva fatto valere genericamente la responsabilità quale socio unico e liquidatore, senza distinguere con precisione a quale titolo il credito venisse fatto valere.

Il rispetto della *par condicio creditorum* nella fase della liquidazione

Per comprendere bene i profili di responsabilità (che potrebbe, nella prassi, essere concorrente) di soci e liquidatori nei confronti dei creditori all'esito della cancellazione della società dal Registro Imprese, è utile premettere che il liquidatore, nella fase di liquidazione, deve assicurare la *par condicio creditorum*. Il liquidatore non può preferire alcuni creditori senza rispettare le legittime cause di prelazione.

La regola di diritto è fissata nell'articolo 2741, comma 1, cod. civ., laddove si stabilisce che *"i creditori hanno eguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore, salve le cause legittime di prelazione"*. Nel contesto della liquidazione della società, il debitore è la società, e il soggetto che procede a fare i pagamenti ai creditori è il liquidatore.

Sul tema della parità di trattamento dei creditori è intervenuta la Corte di Cassazione con un interessantissimo provvedimento del 2020, la quale ha chiarito che il liquidatore di società di capitali ha il dovere di procedere a un'ordinata liquidazione del patrimonio sociale, pagando i debiti secondo il principio della *par condicio creditorum*, nel rispetto dei diritti di precedenza dei creditori aventi una causa di prelazione³. Egli – continua la Cassazione – ha in particolare l'obbligo di accertare la composizione dei debiti sociali e di riparare eventuali errori od omissioni commessi dagli amministratori cessati dalla carica nel rappresentare la situazione contabile e patrimoniale della società, riconoscendo debiti eventualmente non appostati nei bilanci e graduando l'insieme dei debiti sociali, dopo averli verificati, in base ai privilegi legali che li assistono, il pagamento dei quali deve avvenire prima di quello dei crediti non garantiti da cause di prelazione. Ne consegue – conclude la Suprema Corte – che il danno da risarcire al creditore che sia stato soddisfatto in percentuale inferiore a quella di altri creditori di pari grado equivale all'importo che egli avrebbe avuto diritto di ricevere ove il liquidatore avesse correttamente applicato il principio della *par condicio creditorum*. Sempre nella decisione del 2020, la Corte di Cassazione ha chiarito che la responsabilità del liquidatore verso i creditori sociali prevista dall'articolo 2495, cod. civ., ha natura aquiliana, gravando sul creditore rimasto insoddisfatto l'onere di dedurre e allegare che la fase di pagamento dei debiti sociali non si è svolta nel rispetto del principio della *par condicio creditorum*. Il creditore, quando faccia valere la responsabilità del liquidatore, deve dedurre il mancato soddisfacimento di un diritto di credito liquido ed esigibile al momento dell'apertura della fase di liquidazione, e il conseguen-

² Cassazione n. 20686/2022.

³ Cassazione n. 521/2020, in Società, 2020, pag. 802 e ss., con nota di C. Garilli.

te danno determinato dall'inadempimento del liquidatore alle sue obbligazioni. Grava invece sul liquidatore l'onere di dimostrare l'adempimento dell'obbligo di procedere a una corretta e fedele ricognizione dei debiti sociali e di averli pagati nel rispetto della *par condicio creditorum*, secondo il loro ordine di preferenza, senza alcuna pretermissione di crediti all'epoca esistenti. La Corte di Cassazione termina la sua articolata decisione chiarendo che il conseguimento nel bilancio finale di liquidazione di un azzeramento della massa attiva non in grado di soddisfare un credito non appostato nel bilancio finale di liquidazione (ma, comunque, provato – quanto alla sua sussistenza – già nella fase di liquidazione) è fonte di responsabilità illimitata del liquidatore verso il creditore pretermesso, qualora sia allegato e dimostrato che la gestione operata dal liquidatore evidenzia l'esecuzione di pagamenti in spregio del principio della *par condicio creditorum*, applicato nel rispetto delle cause legittime di prelazione ex articolo 2741, cod. civ..

La menzionata decisione della Corte di Cassazione è stata seguita poco dopo da un'ordinanza della medesima Cassazione, che ha confermato i principi⁴. La successiva ordinanza concerne il mancato pagamento di imposte sul reddito delle persone giuridiche. La Corte di Cassazione ricorda che l'articolo 36, D.P.R. 602/1973, statuisce una responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche e che si tratta di una responsabilità *ex lege* avente natura civilistica. All'Amministrazione finanziaria è riconosciuta azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, nel caso in cui egli abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al loro pagamento. Quello verso il liquidatore è – continua la Corte di Cassazione – un credito dell'Amministrazione finanziaria non strettamente tributario, ma civilistico, il quale ha titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa.

Le applicazioni del principio della *par condicio creditorum* nella giurisprudenza di merito

Il Tribunale di Milano ha recentemente dato applicazione ai principi enunciati dalla Corte di Cassazione, peraltro senza accogliere la domanda presentata dal creditore nei confronti del liquidatore⁵. Una Srl viene messa in liquidazione e un architetto viene nominato liquidatore della medesima. Un creditore per l'importo di 16.400 euro circa chiede di essere pagato dalla società. La Srl, tuttavia, non effettua alcun pagamento, e viene infine cancellata dal Registro Imprese. Il creditore conviene allora in giudizio il liquidatore contestando che questi avrebbe violato la *par condicio creditorum* e pagato altri creditori al posto suo, cagionandogli così un danno, consistente appunto nell'ammontare del credito non riscosso. Il Tribunale di Milano, tuttavia, nella sentenza del 2021, rigetta la domanda del creditore contro il liquidatore, in quanto risulta dal bilancio finale di liquidazione la totale assenza di attivo da distribuire e l'esistenza di ingenti debiti della società. Poiché non c'è alcun attivo, sarebbe stato impossibile distribuire alcunché ai creditori. Inoltre, dalla Nota integrativa al bilancio emerge che il passivo societario è composto per una significativa parte da debiti tributari privilegiati, mentre il credito del creditore che ha agito in giudizio contro il liquidatore è chirografario. Ciò significa che, anche se ci fosse stato qualche attivo, questo avrebbe dovuto essere destinato prima al pagamento dei creditori privilegiati, lasciando comunque senza soddisfazione il creditore che ha fatto causa al liquidatore. Va comunque detto che, anche prima dei menzionati interventi della Corte di Cassazione, la giurisprudenza di merito aveva sanzionato le condotte dei liquidatori che avevano violato la *par condicio creditorum*, scegliendo quali creditori pagare, e dunque danneggiando gli altri. A questo riguardo particolarmente significativa è un'altra sentenza, sempre del Tribunale di Milano, questa volta del 2019⁶. Il caso può essere illustrato come segue. Fra le parti viene concluso un contratto di locazione. Il conduttore (si tratta di una Srl) omette il pagamento delle spese condominiali di sua pertinenza, cosicché il locatore agisce il giudizio per il recupero del credito e ottiene un provvedimento giudiziario di condanna della società conduttrice

⁴ Cassazione n. 28401/2020.

⁵ Tribunale di Milano, 29 settembre 2021, in giurisprudenzadelleimprese.it.

⁶ Tribunale di Milano, 10 ottobre 2019, in giurisprudenzadelleimprese.it.

a pagare circa 23.100 euro per oneri condominiali scaduti e non pagati. La creditrice cerca di farsi pagare dalla società ormai messa in liquidazione, senza peraltro riuscirci in quanto la società viene cancellata dal Registro Imprese. Il creditore allora agisce contro il liquidatore della società.

Dai bilanci risulta che la società debitrice ha un patrimonio netto negativo. Il Tribunale di Milano afferma la responsabilità del liquidatore anzitutto per il fatto che il liquidatore era consapevole dei debiti nei confronti della locatrice, essendo socio ed ex amministratore unico della società debitrice. Il liquidatore, quando era amministratore della società, aveva concluso il contratto di locazione. A seguito della condanna della società conduttrice a pagare gli oneri condominiali, il liquidatore aveva costituito nel bilancio di liquidazione un fondo rischi, proprio in considerazione delle pretese avanzate dal locatore in tema di rimborso delle spese condominiali. Ciò nonostante, la fase di liquidazione si chiude con l'estinzione (almeno parziale) di tutti i debiti contratti dalla società debitrice, con l'eccezione del solo debito per oneri condominiali nei confronti della locatrice, in violazione del principio della *par condicio creditorum*. La locatrice, a differenza degli altri creditori, non riceve il pagamento almeno parziale del credito e subisce un danno eziologicamente collegato alla condotta negligente tenuta dal liquidatore nell'espletamento del suo incarico.

Sono interessanti le considerazioni svolte dal Tribunale di Milano, nella sentenza del 2019, con riferimento alla quantificazione del danno patito dal creditore sociale. Secondo il giudice milanese, l'ammontare di tale danno corrisponde alla somma di danaro che la locatrice avrebbe ricevuto se fosse stata pagata in sede di liquidazione come tutti gli altri creditori chirografari della società. Il Tribunale di Milano rileva che nella fase liquidatoria erano stati pagati i debiti degli altri creditori nella misura del 60%. Si tratta della medesima percentuale che spetta alla locatrice. E dunque il Tribunale condanna il liquidatore a pagare alla società locatrice l'importo di circa 13.900 euro (ossia il 60% di circa 23.100 euro).

La responsabilità dei liquidatori

I creditori della società non soddisfatti possono valutare se agire in giudizio nei confronti dei liquidatori. L'articolo 2495, comma 3, cod. civ. prevede che i creditori della società possono agire nei confronti dei liquidatori "se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi"⁷. I liquidatori non rispondono di per sé dei debiti della società, ma rispondono per condotte od omissioni che hanno reso impossibile il soddisfacimento dei creditori della società. Il principio è stato espresso dalla Corte di Cassazione, laddove afferma che il liquidatore di una società estinta per cancellazione dal Registro Imprese può ben essere destinatario di un'autonoma azione risarcitoria, ma non della pretesa attinente al debito sociale, atteso che la posizione del liquidatore non è quella di successore dell'ente estinto⁸. Si è occupato recentemente di responsabilità dei liquidatori il Tribunale di Napoli⁹. All'esito della liquidazione della società, alcuni creditori non vengono pagati: si tratta di persone che – in qualità di fideiussori – avevano garantito i debiti della società. La banca creditrice, non riuscendo a essere pagata dalla società, escuteva le fideiussioni. Dal canto loro i fideiussori esercitavano azione di regresso nei confronti della società, ma non riuscivano a recuperare nulla a causa della cancellazione dal Registro Imprese. I creditori agiscono allora in giudizio contro il liquidatore. Il Tribunale di Napoli accerta che, in effetti, il liquidatore ha operato negligenzemente sotto 2 profili: da un lato non ha riscosso crediti della società (se li avesse riscossi, ci sarebbero state le risorse per pagare i creditori), da un altro lato ha addirittura fatto sparire parte dell'attivo della società. Il giudice partenopeo ritiene che in condizioni del genere vi sia una responsabilità in proprio del liquidatore, responsabilità ascrivibile a sua colpa, e condanna dunque direttamente il liquidatore a risarcire il danno patito dai creditori della società. La responsabilità dei liquidatori è stata invece esclusa in una sentenza del Tribunale di Roma¹⁰. Un avvocato assiste una Srl in un

⁷ In tema di responsabilità dei liquidatori cfr. G. Bei, "Responsabilità del liquidatore e scritture contabili", in Società, pag. 169 ss.: T. Tassani, "La responsabilità del liquidatore per i debiti fiscali della società di capitali cancellata dal registro delle imprese", in Giurisprudenza commerciale, 2012, II, pag. 1097 e ss..

⁸ Cassazione n. 7676/2012.

⁹ Tribunale di Napoli, 24 luglio 2020, in ilcaso.it.

¹⁰ Tribunale di Roma, 26 aprile 2016, in giurisprudenzadelleimprese.it.

contenzioso e presenta infine la propria fattura – dell'importo di circa 14.000 euro – alla società. La società, nelle more, era stata messa in liquidazione e né il primo né il secondo liquidatore – che si erano succeduti nella funzione – danno seguito alla richiesta di pagamento dell'avvocato. Questi si rivolge allora al giudice che, con decreto ingiuntivo, ordina alla società di pagare. Ciò nonostante, i liquidatori non provvedono al pagamento e nemmeno iscrivono il credito dell'avvocato nel bilancio della società. Una volta cancellata la società dal Registro Imprese, l'avvocato – non potendo più prendersela con la società (ormai venuta meno come soggetto di diritto) – cita in giudizio i 2 liquidatori. Il Tribunale di Roma, tuttavia, rigetta le domande risarcitorie presentate contro i liquidatori. Secondo il giudice capitolino, poiché la liquidazione si era chiusa con la società in perdita di circa 9.800 euro (e non si era dunque proceduto ad alcun riparto fra i soci), la società non disponeva comunque delle risorse per soddisfare il credito dell'avvocato. Per questa ragione la domanda risarcitoria viene rigettata. In conclusione, questa sentenza dà però adito a qualche perplessità. Pare difatti che i liquidatori abbiano pagato altri debiti della società, trascurando il debito verso l'avvocato, mentre il liquidatore deve osservare il principio della *par condicio creditorum*¹¹.

E, in effetti, di recente la Corte di Cassazione (in modo simile agli altri precedenti della Cassazione ricordati sopra) ha affrontato proprio questo profilo, affermando che - in tema di responsabilità del liquidatore nei confronti dei creditori sociali rimasti insoddisfatti dopo la cancellazione della società ex articolo 2495, cod. civ. - il conseguimento, nel bilancio finale di liquidazione, di un azzeramento della massa attiva non in grado di soddisfare un credito non appostato nel bilancio finale di liquidazione, ma comunque provato quanto alla sua sussistenza già nella fase di liquidazione, è fonte di responsabilità illimitata del liquidatore verso il creditore pretermesso, qualora sia allegato e dimostrato che la gestione operata dal liquidatore evidenzia l'esecuzione di pagamenti in spregio del principio della *par condicio creditorum*, in violazione delle cause legittime di prelazione ex articolo 2741, comma 2, cod. civ.¹². Pertanto – continua la Cassazione – ove il patrimonio si sia rivelato insufficiente per soddisfare alcuni creditori sociali, il liquidatore, per liberarsi dalla responsabilità su di lui gravante in riferimento al dovere di svolgere un'ordinata gestione liquidatoria del patrimonio sociale destinato al pagamento dei debiti sociali, ha l'onere di allegare e dimostrare che l'intervenuto azzeramento della massa attiva tramite il pagamento dei debiti sociali non è riferibile a una condotta assunta in danno del diritto del singolo creditore di ricevere uguale trattamento rispetto ad altri creditori, salve le cause legittime di prelazione ex articolo 2741, cod. civ..

In un interessante caso deciso dal Tribunale di Milano, il liquidatore è stato condannato a risarcire il danno patito dai creditori¹³. Il creditore di una società ottiene un decreto ingiuntivo per la cifra di circa 57.400 euro. Il pignoramento presso la società dà tuttavia esito negativo, in quanto il liquidatore comunica che la società non ha beni né conti correnti né crediti verso terzi. Successivamente la società viene cancellata dal Registro Imprese. Il creditore esamina il bilancio finale di liquidazione e da detto bilancio emerge che in realtà la società debitrice vantava un credito di circa 70.800 euro verso un altro soggetto. Il creditore non può più ottenere soddisfazione dalla società, che ormai ha cessato di esistere come soggetto autonomo in conseguenza della cancellazione dal Registro Imprese. Allora il creditore cita in giudizio il liquidatore. Il Tribunale di Milano accoglie la domanda risarcitoria, in quanto il liquidatore non ha adottato alcuna iniziativa (nemmeno stragiudiziale) per recuperare il credito. Se la società – tramite il liquidatore – fosse riuscita a recuperare il credito di circa 70.800 euro vantato nei confronti del terzo, ci sarebbero state le risorse per pagare il creditore della società, che vantava un credito di circa 57.400 euro.

¹¹ Anche in un caso deciso da Tribunale di Catania, 20 febbraio 2018, in giurisprudenzadelleimprese.it, non si è giunti alla condanna del liquidatore per mancanza di attivo. Il creditore della Srl aveva ottenuto decreto ingiuntivo nel 2011, con opposizione respinta nel 2014. Nonostante la sentenza definitiva del 2014 riconoscesse il credito, il credito non era stato inserito nel bilancio, la società era stata messa in liquidazione e infine cancellata dal Registro Imprese. Il creditore prova allora a recuperare il credito agendo nei confronti del liquidatore. Il Tribunale di Catania ritiene le condotte del liquidatore illecite. Tuttavia, l'assenza totale di attivo ha per effetto che non vi è nesso causale fra la condotta (omissiva) del liquidatore e il danno: anche se il credito fosse stato inserito in bilancio, non vi sarebbero stati i danari per pagare – nemmeno in parte – detto credito. In conclusione, il giudice catanese respinge la domanda risarcitoria svolta dal creditore contro il liquidatore.

¹² Cassazione n. 11304/2020.

¹³ Tribunale di Milano, 22 maggio 2015, in giurisprudenzadelleimprese.it.

Cenni alla responsabilità dei soci

In conclusione, qualche osservazione sulla concorrente responsabilità dei soci. Per quanto riguarda i soci, l'articolo 2495, comma 3, cod. civ. stabilisce che i soci rispondono solo se, all'esito della liquidazione, hanno riscosso somme dalla società¹⁴. Il ragionamento da svolgersi è il seguente. Nella Srl, la responsabilità per i debiti sociali è della società, non dei soci. Il principio risulta dall'articolo 2462, comma 1, cod. civ.: *"nella Srl per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio"*. Durante la vita normale della società (prima della liquidazione), un creditore può agire in giudizio solo nei confronti della società, e non nei confronti dei soci. I patrimoni di società e soci sono chiaramente separati. Anzi, proprio questa caratteristica sta a fondamento delle società di capitali: si vuole incentivare l'avvio di attività imprenditoriali, riconoscendo la possibilità che l'attività vada male, senza che l'imprenditore debba perdere il proprio patrimonio privato.

Questa caratteristica di responsabilità limitata si conserva anche quando la società viene cancellata dal Registro Imprese. Così come prima della liquidazione rispondeva solo la società, anche adesso – dopo la cancellazione – risponde solo la società. Il socio stabilisce l'articolo 2495, comma 3, cod. civ., risponde dopo l'estinzione solo se ha riscosso somme dalla società. Quei danari erano a disposizione dei creditori prima della cancellazione e lo sono anche ora. Tuttavia, i soci non rispondono oltre questi limiti, ossia non rispondono con le proprie risorse private.

In tema di responsabilità dei soci a seguito dell'estinzione della società merita di essere menzionata una sentenza della Corte di Cassazione¹⁵. Una Srl omette di versare Iva e Irap per circa 54.000 euro. L'Agenzia delle entrate agisce in giudizio contro la società, ma – dopo il giudizio di appello – la società viene cancellata dal Registro Imprese. Essendo venuta meno la società, il giudizio viene continuato nei confronti dei soci. I soci si difendono sostenendo che non possono essere ritenuti responsabili dei debiti della società non avendo percepito alcunché all'esito della procedura di liquidazione. La Corte di Cassazione accerta che, in effetti, i soci non hanno incassato nulla; tuttavia, condanna ugualmente i soci. Secondo la Suprema Corte il creditore (nel caso di specie l'Agenzia delle entrate) ha comunque interesse all'accertamento del proprio diritto di credito, anche se al momento non è in grado di incassare nulla. Un titolo giudiziario difatti – sostiene la Cassazione – può tornare utile in caso di sopravvenienze attive o beni non contemplati nel bilancio.

In tema di responsabilità dei soci dopo l'estinzione della società si può utilmente segnalare anche una sentenza del Tribunale di Milano¹⁶. La società cancellata dal Registro Imprese ed estinta era una società immobiliare, la quale aveva un significativo debito Ici nei confronti di un Comune. Nel corso della procedura di liquidazione, il liquidatore aveva proceduto a compensare il debito Ici con un asserito credito Iva vantato dalla società. Grazie a questa compensazione, era emerso – all'esito della liquidazione – un avanzo di liquidazione di circa 45.800 euro che era stato distribuito al socio. Il Tribunale di Milano accerta tuttavia che non sussistevano i presupposti per la compensazione fra debito Ici e credito Iva. Conseguentemente la società risultava in perdita e non avrebbe dunque potuto distribuire alcunché al socio. Il Comune attore cita in giudizio sia il socio, affinché paghi al creditore le somme illegittimamente incassate, sia il liquidatore per avere, in violazione delle norme tributarie, operato una compensazione illegittima. Il Tribunale di Milano, ritenuta l'illegittimità dell'operazione di compensazione, condanna il socio e il liquidatore a versare al Comune quanto era stato illegittimamente restituito al socio.

Riferimenti normativi

articolo 2495, comma 1, cod. civ.

articolo 2741, comma 1, cod. civ.

¹⁴ In tema di responsabilità dei soci per i debiti della società dopo la cancellazione della società dal Registro Imprese cfr. B. Aiudi, "Estinzione della società di capitali: sulla responsabilità dei soci", in Boll. trib., 2015, pag. 1732 e ss.; L. P. Murciano, "La responsabilità dei soci per l'obbligazione d'imposta della società estinta", in Rivista trimestrale diritto tributario, 2013, pag. 891 e ss.

¹⁵ Cassazione n. 9672/2018.

¹⁶ Tribunale di Milano, 16 ottobre 2019, in giurisprudenzadelleimprese.it.

Il fondo patrimoniale e le ragioni della sua inefficacia

Il presente elaborato si prefigge l'obiettivo di porre in luce i limiti e le criticità del fondo patrimoniale, alla luce della specifica normativa e dell'evoluzione interpretativa della giurisprudenza di legittimità, da cui è derivata l'inidoneità dell'istituto ad assicurare, sui beni destinati ai bisogni della famiglia, un vincolo assolutamente stabile e inagredibile da parte dei terzi.

Premessa

L'articolo 2740, cod. civ. dispone, quale regola generale, che il debitore risponda dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri, ammettendo limitazioni di responsabilità solo se specificatamente previste dalla legge.

Uno degli strumenti normativi volti alla limitazione della responsabilità patrimoniale è il fondo patrimoniale, disciplinato dagli articoli da 167 a 171, cod. civ., con cui *"Ciascuno o ambedue i coniugi, per atto pubblico, o un terzo, anche per testamento, possono costituire un fondo patrimoniale, destinando determinati beni, immobili o mobili iscritti in pubblici registri o titoli di credito, a far fronte ai bisogni della famiglia"*.

Tale istituto rappresenta un regime patrimoniale della famiglia a carattere convenzionale, non alternativo agli ordinari regimi di comunione e separazione, che determina¹ la cogestione di uno o più beni vincolati ai bisogni della famiglia, così destinati al soddisfacimento delle esigenze di mantenimento e assistenza dei relativi componenti.

Oggetto del fondo patrimoniale possono essere beni immobili, mobili iscritti in pubblici registri e titoli di credito, di cui viene trasferita la proprietà, oppure un relativo diritto di usufrutto o altro diritto reale o di godimento, posti sotto la gestione comune dei coniugi secondo le regole proprie dell'amministrazione in comunione legale (articolo 180 e ss., cod. civ.).

Il fondo patrimoniale, costituibile per atto tra vivi o *mortis causa*, è opponibile ai terzi a seguito dell'annotazione a margine dell'atto di matrimonio², nonché, a seconda del bene, mediante trascrizione presso la competente conservatoria dei registri immobiliari, o nello specifico pubblico registro di riferimento³.

La valida costituzione in fondo patrimoniale del bene comporta la destinazione di quest'ultimo (unitamente ai relativi frutti) al soddisfacimento dei bisogni della famiglia, senza possibilità di agire esecutivamente sugli stessi per debiti contratti per altri scopi che risultino a conoscenza del creditore (articolo 170, cod. civ.).

Almeno in linea di principio, quindi, il fondo patrimoniale viene posto a presidio delle obbligazioni assunte contrattualmente dai coniugi nell'interesse della famiglia nucleare (ivi compresi i figli maggiorenni aventi diritto al mantenimento, parenti e affini conviventi e i minori accolti in adozione, o affidamento familiare), o aventi fonte legale - anche di natura risarcitoria⁴, da illecito extra contrattuale⁵, o tributaria⁶ - che, si ribadisce, traggono causa in obbligazioni sorte per il soddisfacimento dei bisogni della famiglia.

¹ C. M. Bianca, *"Diritto Civile II-1 La Famiglia"*, VI edizione, Milano 2017, pag. 132; G. Tedeschi, *"Il regime della famiglia"*, Torino 1963, pag. 71.

² Cassazione SS.UU. n. 21658/2009.

³ L'inopponibilità derivante dalla mancata annotazione a margine dell'atto di matrimonio dell'atto di costituzione di un bene in fondo patrimoniale, però, risulterà irrilevante ai fini dell'azione revocatoria promossa avverso l'iscrizione di un bene immobile in fondo patrimoniale, perché il sistema di pubblicità previsto dall'articolo 163, comma 3, cod. civ. ha la finalità di rendere la convenzione matrimoniale opponibile ai terzi, mentre il presupposto dell'azione revocatoria è che l'atto compiuto abbia determinato la sottrazione del bene dal patrimonio del debitore, risultando irrilevante il requisito di opponibilità dell'atto oggetto di revocatoria. Pertanto, l'interesse del creditore ad agire in revocatoria non può essere escluso dal fatto che, in difetto di annotazione (e di opponibilità), il creditore possa avviare l'esecuzione senza necessità di proporre l'azione revocatoria (Cassazione n. 25853/2020).

⁴ Cassazione n. 23163/2014.

⁵ Cassazione n. 11230/2003.

⁶ Cassazione n. 21396/2015, n. 3600/2016 e n. 10166/2020.

Il fondo patrimoniale, stante la sua funzione di destinazione di beni per il soddisfacimento delle esigenze di mantenimento, assistenza e contribuzione della famiglia nucleare, perdurerà, però, sino all'annullamento, scioglimento o cessazione del vincolo matrimoniale (articolo 171, cod. civ.), fermo restando che in presenza di figli minori, il vincolo continuerà ad avere vigenza sino al raggiungimento della maggiore età da parte del più piccolo. Di contro, la separazione personale dei coniugi non farà venir meno il fondo, così come il fallimento di uno di essi, mentre, in assenza di figli minori, il vincolo potrà essere convenzionalmente revocato dai coniugi. Infine, secondo dottrina prevalente⁷, la morte di uno dei coniugi, in assenza di figli minori⁸, determinerà la cessazione del fondo patrimoniale.

La liquidazione dei beni vincolati, come la sua gestione, risulta regolata dalle norme sulla cessazione della comunione legale.

Le criticità del fondo patrimoniale palesate dalla giurisprudenza

L'utilità del fondo patrimoniale risulta posta a repentaglio dall'evoluzione giurisprudenziale riferita alle precipue norme riguardanti:

- ipotecabilità ed esecutabilità dei beni posti in fondo patrimoniale;
- obbligazione contratta per i bisogni della famiglia;
- conoscenza da parte del creditore del fatto che il debito riguarda obbligazioni contratte per soddisfare bisogni estranei alla famiglia e relativo onere della prova;
- revocabilità del fondo patrimoniale.

Ipotecabilità ed esecutabilità dei beni posti in fondo patrimoniale

Una superata tesi di merito⁹ riteneva che l'iscrizione ipotecaria non volontaria, quale atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, fosse contrassegnata da una natura esecutiva o, comunque, preliminare a un'azione esecutiva, in quanto, benché inidonea a provocare un effetto spoliativo sul patrimonio del debitore, comportando limitazioni alla disponibilità dei beni staggiti posti in fondo patrimoniale, veniva ritenuta incompatibile con l'istituto e, quindi, fonte di inammissibilità.

Al riguardo, però, la Suprema Corte, chiamata a valutare la legittimità di un'iscrizione ipotecaria giudiziale su beni posti in fondo patrimoniale alla luce delle limitazioni alla vendibilità, ipotecabilità e pignorabilità dettate dall'articolo 169, cod. civ., ha chiarito che tale norma fa riferimento agli atti che possono compiere i coniugi dal lato attivo, mentre alcuna limitazione vige per gli atti che il fondo patrimoniale potrebbe subire dal lato passivo per effetto di iniziative di terzi, in quanto la norma è tesa a limitare la libera commercializzazione dei beni costituenti il fondo patrimoniale, proprio per garantire il soddisfacimento delle esigenze familiari.

Nel nostro ordinamento, del resto, vige una diversa norma che vieta l'esecuzione sui beni e sui frutti del fondo, salvo che non si tratti di debiti contratti per i bisogni della famiglia, o che il creditore ignorava essere estranei a detti scopi (articolo 170, cod. civ.).

Da ciò deriva che *"Una interpretazione coordinata dell'articolo 169, cod. civ., con l'articolo 170, cod. civ., porta a ritenere che in virtù del primo di tali articoli, nessuna iscrizione ipotecaria è consentita ai terzi proprio perché gli atti di disposizione dei beni del fondo possono essere assunti - come detto - solo a vantaggio della famiglia, mentre, in forza del secondo, una iscrizione ipotecaria sarebbe possibile solo in quanto prodromica a una esecuzione sui beni in questione in virtù di un credito acquisito per soddisfare i bisogni della famiglia del debitore. In tale seconda ipotesi deve invero ritenersi possibile l'iscrizione di ipoteca sui beni costituenti il fondo patrimoniale alla luce della giurisprudenza di questa Corte che ha ritenuto che nel concetto di atti di esecuzione rientrano non soltanto gli atti del processo di esecuzione, ma tutti i possibili effetti dell'esecutività del*

⁷ T. Auletta, "Il fondo patrimoniale", in Commentario Schlesinger, articoli 167-171, 1992, pag. 343.

⁸ Cassazione n. 17811/2014, proprio in virtù della natura del fondo, ha escluso possa essere sciolto per volere dei coniugi in presenza di figli minori, giungendo ad affermare che anche il nascituro, che ha attitudine a essere titolare di diritti, è legittimato a impugnare l'atto di scioglimento tramite curatore speciale.

⁹ Cfr. CTP Mantova n. 71/2008; CTP Treviso n. 22/2009; CTR Lazio, n. 208/2012.

titolo e, dunque, anche l'ipoteca iscritta sulla base dell'esecutività del titolo stesso, attesa la ratio della disposizione, tesa a mantenere integra la posizione e la protezione del creditore (Cassazione n. 4170/1989, n. 10945/1991 e n. 5007/1997; si veda anche Cassazione n. 10945/2001, n. 10234/2003, n. 6935/2004 e n. 24332/2008). In virtù della evidenziata interpretazione combinata dell'articolo 169, cod. civ., con quella dell'articolo 170, cod. civ., si arriva alla conclusione, conforme alla funzione del fondo patrimoniale e ai principi costituzionali in tema di famiglia, secondo cui i terzi non possono iscrivere ipoteca sui beni costituiti in fondo patrimoniale, qualunque clausola abbiano inserito i costitutori del fondo circa le modalità di disposizione degli stessi che sia difforme da quanto stabilito dall'articolo 169, cod. civ., proprio perché i beni non possono essere distolti dal loro asservimento ai bisogni familiari; quando, però, i coniugi o uno di essi abbiano assunto obbligazioni nell'interesse della famiglia, in questo caso, qualora risultino inadempienti alle stesse, il creditore può procedere a esecuzione sui beni e inscrivere ipoteca in base a titolo esecutivo proprio perché le obbligazioni erano state contratte per le esigenze familiari e in detta ipotesi la funzione di garanzia per il creditore che i beni del fondo vengono ad assumere a seguito della iscrizione dell'ipoteca (preordinata all'esecuzione) risulta sempre correlata al soddisfacimento (già avvenuto) delle esigenze familiari" (Cassazione, sentenza n. 13622/2010).

Considerato, infine, che la funzione esplicita dall'articolo 169, cod. civ. è la tutela della libertà negoziale, ne è derivato che la previsione da parte dei coniugi in un mutuo ipotecario della sottoponibilità dei beni del fondo patrimoniale ad azione esecutiva, renda ultronea l'autorizzazione del giudice tutelare in presenza di un figlio minore, in quanto "...la preventiva autorizzazione del giudice al compimento di atti di disposizione, indicati nell'articolo 169, cod. civ., è applicabile solo in mancanza di un'espressa pattuizione in deroga contenuta nell'atto di costituzione del fondo" (Cassazione, ordinanza n. 21184/2021)¹⁰.

Chiarito, quindi, che la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che i beni posti in fondo patrimoniale possano essere oggetto di ipoteca e di esecuzione da parte del creditore¹¹, occorre comprendere quali siano le condizioni che rendono possibile un'azione esecutiva su beni vincolati ai bisogni della famiglia.

Obbligazione contratta per i bisogni della famiglia

È necessario innanzitutto rilevare che il concetto di "obbligazioni assunte per i bisogni della famiglia" reso dalla giurisprudenza di legittimità, ha subito una evoluzione, in quanto, nel particolare caso dell'ipoteca esattoriale, è stato rilevato che "...il criterio identificativo dei debiti per i quali può avere luogo l'esecuzione sui beni del fondo patrimoniale va ricercato non già nella natura dell'obbligazione, ma nella relazione esistente tra il fatto generatore di esse e i bisogni della famiglia sicché anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale può ritenersi contratto per soddisfare tale finalità, fermo restando che essa non può dirsi sussistente per il solo fatto che il debito derivi dall'attività professionale o d'impresa del coniuge, dovendosi accertare se l'obbligazione sia sorta per il soddisfacimento dei bisogni familiari (nel cui ambito vanno incluse le esigenze volte al pieno mantenimento e all'univoco sviluppo della famiglia) ovvero per il potenziamento della di lui capacità lavorativa, e non per esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi" (Cassazione, ordinanza n. 15741/2021)¹². Risulta, quindi, chiaro che è erroneo affermare, ad esempio, che "...trattandosi di credito di natura tributaria si ritiene che trattasi, per ciò stesso, di credito di natura extra familiare ..." (Cassazione, ordinanza n. 3738/2015)¹³.

La giurisprudenza di legittimità, inoltre, ha rimarcato che occorre accertare in fatto se il debito in questione si possa dire contratto per soddisfare i bisogni della famiglia, precisando che "...se è vero (Cassazione n. 12998/2006) che tale finalità non si può dire sussistente per il solo fatto che il debito sia sorto nell'esercizio dell'impresa, è vero altresì che tale circostanza non è nemmeno

¹⁰ Cfr. Cassazione n. 22069/2019.

¹¹ Cassazione n. 21184/2021.

¹² Che richiama Cassazione n. 3738/2015, n. 23876/2015 e n. 25443/2017.

¹³ Cfr. Cassazione n. 2904/2021.

idonea a escludere in via di principio che il debito si possa dire contratto, appunto, per soddisfare detti bisogni". Si conclude, pertanto, affermando che "...non potranno essere sottratti all'azione esecutiva dei creditori i beni costituiti per bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione del tenore di vita familiare, così da ricomprendere anche i debiti derivanti dall'attività professionale o di impresa di uno dei coniugi qualora il fatto generatore dell'obbligazione sia stato il soddisfacimento di tali bisogni, da intendersi nel senso ampio testé descritto (analogamente si esprimeva anche Cassazione n. 4011/2013)" (Cassazione, ordinanza n. 3783/2015).

Il riferimento normativo ai "bisogni della famiglia", però, non deve intendersi come una limitazione volta a individuare le sole necessità essenziali e indispensabili della famiglia, bensì in senso più ampio, cioè con riguardo a tutti i bisogni che risultano necessari e funzionali allo svolgimento e sviluppo della vita familiare, oltre che al miglioramento del benessere anche economico della famiglia¹⁴.

Conoscenza da parte del creditore del fatto che il debito sia stato contratto per bisogni estranei alla famiglia e onere della prova

Occorre considerare che, ai sensi dell'articolo 170, cod. civ., l'esecuzione da parte del creditore su di un bene (o i suoi frutti) vincolato in un fondo patrimoniale non è possibile qualora fosse stato a conoscenza del fatto che il debito era sorto in virtù di un'obbligazione contratta dal debitore per scopi estranei ai bisogni della famiglia, posto che tale consapevolezza rende illegittima l'azione in questione.

Osservato che la norma è tesa a regolare le condizioni idonee a giustificare l'esecuzione su di un bene posto in fondo patrimoniale in relazione alla causa del debito e, gradatamente, a seconda della conoscenza, o meno, della funzionalizzazione del debito a bisogni estranei alla famiglia, si è giunti a ritenere che anche la legittima iscrivibilità dell'ipoteca giudiziale, quale atto strumentale all'esecuzione del debito, deve soggiacere alle medesime regole.

Dunque, il limite dell'inespropriabilità dei beni vincolati opera solo nei confronti dei creditori che risultino consapevoli del fatto che l'obbligazione era stata contratta per soddisfare bisogni diversi da quelli della famiglia.

Ciò rilevato, è condivisa l'opinione secondo cui grava sulla parte che intende avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale (parte debitrice) l'onere della prova della regolare costituzione del fondo patrimoniale e della sua opponibilità, così come dell'estraneità degli scopi del debito rispetto ai bisogni della famiglia, oltre alla relativa conoscenza da parte del creditore (Cassazione, sentenza n. 1652/2016)¹⁵, onde giungere a poter contestare la legittimità dell'iscrizione ipotecaria, perché priva delle condizioni legittimanti previste dall'articolo 170, cod. civ., nonché procedere ad allegazione e dimostrazione dei fatti costitutivi dell'illegittimità in questione (Cassazione, sentenza n. 5385/2013)¹⁶.

Va detto, però, che, proprio al fine di evitare che la prova dell'estraneità e della consapevolezza del creditore possa assumere carattere di probatio diabolica¹⁷, la giurisprudenza di legittimità ammette che detta prova venga fornita anche mediante presunzioni semplici¹⁸ - ciò in considerazione del fatto che gli obblighi contratti nell'interesse della famiglia trovano fondamento nello status della vita familiare, entro i cui confini viene esercitata l'autonomia privata dei coniugi¹⁹ - purché in grado

¹⁴ Cfr. Cassazione n. 4011/2013, n. 5385/2013, n. 20998/2018 e n. 2904/2021.

¹⁵ Cfr. Cassazione n. 21800/2016, n. 20998/2018, n. 7497/2019, n. 2904/2021, n. 15741/2021, n. 20008/2021 e n. 29983/2021.

¹⁶ Per completezza espositiva va anche detto che, partendo dalle conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite con sentenza n. 19667/2014, con cui si è escluso che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'articolo 77, D.P.R. 602/1973 possa essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, dovendosi piuttosto essa essere considerata "un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria", il venir meno della qualifica di "atto dell'esecuzione" dell'iscrizione ipotecaria esattoriale di cui al D.P.R. 602/1973, comporti come conseguenza il venir meno dell'applicabilità dell'articolo 170, cod. civ., dovendosi considerare tale ultima norma come un'eccezione alla regola generale della responsabilità patrimoniale ex articolo 2740, cod. civ. (Cassazione n. 15354/2015 e n. 10794/2016). Tale orientamento, però, è successivamente mutato, giungendosi a ritenere che anche l'iscrizione ipotecaria di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973, per essere ammissibile su beni facenti parte di un fondo patrimoniale debba soggiacere alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., per cui risulta legittima solo qualora l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia, o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia (Cassazione n. 23876/2015, n. 20998/2018, n. 7497/2019 e n. 5369/2020).

¹⁷ Cassazione n. 15741/2021.

¹⁸ Cfr. Cassazione n. 2904/2021 e n. 15741/2021; nonché in tema prova ai fini della revocatoria di beni posti in fondo patrimoniale, si veda: Cassazione n. 2748/2005, n. 966/2007 e n. 17418/2007.

¹⁹ Cassazione n. 15741/2021.

di dimostrare che lo scopo dell'obbligazione, al momento della sua assunzione, fosse estraneo ai bisogni della famiglia.

Seguendo tale orientamento, non ritenendo possibile escludere che un debito tributario possa trovare fonte in una obbligazione idonea a soddisfare i bisogni della famiglia, si è ritenuto legittima l'iscrizione ipotecaria su immobili conferiti nel fondo patrimoniale perché il contribuente/debitore avrebbe mancato di elencare il fatto generatore dell'obbligazione tributaria non riconducibile ai bisogni familiari. Più precisamente, è stato affermato che *"nessuna norma subordina l'esecuzione sui beni rientranti nel fondo patrimoniale alla circostanza che i crediti tributari azionati concernano redditi prodotti dai beni conferiti nel fondo patrimoniale"* (Cassazione, ordinanza n. 23253/2020).

Revocabilità del fondo patrimoniale

L'opponibilità del fondo patrimoniale nei confronti dei creditori non risulta idonea a precludere il ricorso all'azione revocatoria - ove applicabile - diretta a rendere inefficaci, nei confronti del creditore/attore, gli apporti di beni al fondo patrimoniale effettuati dal coniuge, o dal terzo²⁰.

In particolare, l'atto di conferimento in fondo patrimoniale, da annoverarsi tra gli atti a titolo gratuito²¹, potrà essere privato di effetti nei confronti del creditore, mediante azione revocatoria ordinaria (articolo 2901, cod. civ.) volta a rimuovere il vincolo di ineseguibilità previsto dall'articolo 170, cod. civ., onde permettere la soddisfazione sui beni vincolati in fondo patrimoniale.

La legittimazione attiva dell'azione di cui all'articolo 2901, cod. civ., per altro, non risulterà limitata ai soli portatori di un credito avente i requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità, bensì alla semplice esistenza di un debito²², ricomprendendo tutte le legittime ragioni (o aspettative) di credito, in quanto la funzione dell'azione revocatoria è la conservazione della garanzia generica sul patrimonio del debitore in favore dei creditori²³.

L'azione revocatoria potrà essere incardinata ove l'atto di conferimento risulti stipulato da meno di 5 anni (articolo 2903, cod. civ.), nonché, rientrando il conferimento in fondo patrimoniale tra gli atti a titolo gratuito, ove risultino soddisfatti i requisiti previsti dall'articolo 2901, comma 1, n. 1, cod. civ., cioè il debitore fosse consapevole di arrecare pregiudizio alle ragioni del creditore (scientia damni), oppure, trattandosi di atto di conferimento antecedente al sorgere del credito, che l'atto fosse dolosamente preordinato a pregiudicare il soddisfacimento dei creditori (consilium fraudis).

A fondamento dell'actio pauliana, infine, vi è l'eventus damni, ossia l'atto di disposizione del debitore sul proprio patrimonio che dovrà aver arrecato un pregiudizio al creditore, ma, nel caso di specie, la semplice variazione qualitativa del patrimonio derivante dalla costituzione dei beni dei coniugi in fondo patrimoniale, risulta sufficiente a integrare, nei confronti del credito già sorto, il pericolo di danno costituito dalla eventuale infruttuosità di una futura azione esecutiva²⁴, restando onere del debitore provare l'insussistenza di tale condizione²⁵.

A tal proposito sono stati considerati soggetti ad azione revocatoria anche gli *"atti aventi un profondo valore etico e morale"*²⁶, come il trasferimento di un bene effettuato a seguito di separazione dei coniugi per adempimento di un obbligo di mantenimento, in quanto, la testuale previsione di cui all'articolo 2740, cod. civ., comporta che il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni a prescindere dalla loro fonte, quindi indipendentemente dal fatto che derivino da contratto, fatto illecito o *ex lege*, come l'obbligo di mantenimento del coniuge e dei figli minori.

L'azione revocatoria, proprio perché vincolata a specifiche condizioni (articolo 2901, cod. civ.) che non pongono distinzioni rispetto allo scopo perseguito dal debitore, risulta applicabile anche nei confronti degli atti aventi profondo valore etico e morale, come la costituzione del fondo patrimoniale, se pregiudizievole alle ragioni del creditore²⁷.

²⁰ Cfr. Cassazione n. 2604/1994, n. 8013/1996, n. 4524/1997, n. 11537/2002, n. 4933/2005, n. 966/2007, n. 24757/2008, n. 13275/2020 e n. 2904/2021.

²¹ Cfr. Cassazione n. 11449/1990, n. 2604/1994, n. 10725/1996, n. 9292/1997, n. 6017/1999, n. 2904/2021 e n. 15257/2022.

²² Cassazione n. 10522/2020; cfr. anche Cassazione n. 13275/2020.

²³ Cfr. Cassazione n. 24757/2008 e n. 2904/2021.

²⁴ Cassazione n. 8217/2021.

²⁵ Cassazione n. 8217/2017 che richiama *ex multis* Cassazione n. 16986/2007 e n. 29727/2019.

²⁶ Cassazione n. 15603/2005.

²⁷ Cassazione n. 4422/2001, n. 11537/2002, n. 5741/2004, n. 19131/2004 e n. 15603/2005.

Con riguardo alla dolosa preordinazione del debitore volta ad arrecare pregiudizio ai futuri creditori (*consilium fraudis*), stante la sua anteriorità rispetto al sorgere del debito, viene ritenuta sufficiente la consapevolezza del pregiudizio arrecato con tale atto di disposizione (in particolare, è stato revocato il fondo patrimoniale che era stato costituito prima dell'assunzione da parte di entrambi i coniugi di una fideiussione, sul presupposto che erano sposati da molti anni e che l'esposizione debitoria era progressivamente aumentata, nonché i figli erano economicamente autosufficienti²⁸). Va rammentato, infine, che la predisposizione di un atto spoliativo teso a pregiudicare la soddisfazione di debiti tributari, o renderla maggiormente difficoltosa, oltre a poter essere assoggettato a revocatoria, potrebbe integrare la consumazione di un reato, in quanto, l'articolo 11, D.Lgs. 74/2000 punisce colui che si sottrae fraudolentemente al pagamento delle imposte sui redditi o dell'Iva in misura eccedente determinate soglie.

Detta norma è tesa a punire sia l'alienazione simulata sia il compimento di qualsiasi atto fraudolento che risulti idoneo a rappresentare ai terzi un arrecato un pregiudizio al creditore a riduzione del patrimonio del debitore che non risponde alla realtà, pregiudicando, anche solo in parte, l'azione su di un bene per la soddisfazione dell'Erario. In particolare, trattandosi di reato di pericolo concreto, andrà valutata l'idoneità dell'atto a pregiudicare la soddisfazione del debito, rispetto alla situazione *ex ante*.

Integra tale condotta qualsiasi atto di disposizione sul patrimonio, incluso la costituzione di un fondo patrimoniale, che abbia causa nell'arrecare pregiudizio alle ragioni creditorie erariali²⁹, purché sia in grado di evitare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria³⁰.

Conclusioni

Appare chiaro, quindi, che l'istituto del fondo patrimoniale, alla luce dell'escursus giurisprudenziale illustrato, pur essendo diretto al perseguimento del fine meritevole di creare un patrimonio destinato al soddisfacimento dei bisogni necessari e funzionali allo svolgimento e allo sviluppo della vita familiare, non appare idoneo, di fatto, a dare certezze in merito all'inaggredibilità e stabilità del vincolo apposto sul patrimonio vincolato.

I beni, infatti, oltre a permanere esposti all'azione revocatoria (articolo 2901, cod. civ.) a tutela dei creditori, risulteranno soggetti a un vincolo che permarrà vigente solo fino a quando perdurerà il matrimonio (fatto salvo il caso della sussistenza di figli minori), nonché l'inesecutabilità risulterà subordinata alla strumentalità del debito rispetto a bisogni estranei alla famiglia, ma anche, sia pure gradatamente, alla conoscenza da parte del creditore di tale funzionalizzazione, con onere della prova che grava sulla parte debitrice (il coniuge) interessata ad avvalersi del regime di impignorabilità³¹, che, ovviamente, dovrà confidare sul buon esito dell'indagine demandata al giudice, specificamente rivolta al fatto generatore dell'obbligazione.

Riferimenti normativi

articolo 2740, cod. civ.

articoli da 167 a 171, cod. civ.

articolo 180 e ss., cod. civ.

Cassazione, sentenza n. 13622/2010

Cassazione, ordinanza n. 21184/2021

²⁸ Cassazione n. 19131/2004.

²⁹ Cassazione n.5824/2007 e n. 41704/2018.

³⁰ Cassazione n. 47827/2017.

³¹ Cfr. da ultimo Cassazione n.5017/2020 e n. 29983/2021.

A man with a beard and a watch is looking intently at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen with a blue pen. The background is a blurred office setting with a window showing greenery.

TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

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

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

