



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 07-08/2021

Supplemento a TeamSystem Review n. 295-296

In collaborazione con



TeamSystem Wine - Cantina: la gestione completa del ciclo di vita del prodotto vitivinicolo

TeamSystem Wine - Cantina è la soluzione digitale per le aziende vitivinicole che vogliono ottenere miglioramenti in produttività e flessibilità nei loro processi.

Grazie alle sue funzionalità, specifiche per ogni reparto e processo aziendale, permette di gestire in modo completo e integrato tutto il ciclo di vita del prodotto.

- **Organizzazione della cantina:** permette di visualizzare tutto lo spazio di lavoro attraverso una vista grafica aggiornata in tempo reale, divisa per settori e navigabile; si occupa inoltre della gestione dei vasi vinari e del parco barrique, della catalogazione del tipo di barriques presente e della cartellatura (l'etichettatura a norma di legge dei tini).
- **Conferimenti:** per gestire, anche da palmare wireless, la prima fase del processo di vinificazione (classificazione delle uve, determinazione della tara di trasporto e stampa della bolla di conferimento).
- **Processo di vinificazione:** dopo la parametrizzazione per tipo di vino da produrre, permette di gestire le scolmature, i travasi e poi l'affinamento; il processo è registrabile a consuntivo oppure su programmazione degli ordini di lavoro.
- **Imbottigliamento e movimentazione:** se il vino viene imbottigliato TeamSystem Wine - Cantina gestisce anche gli accessori come tappi, bottiglie ed etichette.

La tracciabilità è gestita in tutto il processo: si traccia la massa per verificare l'origine, il conferimento per capire cosa è stato vinificato o meno, i contenitori per sapere quali masse ospita e infine i prodotti enologici per risalire a quantità, lotto, fornitore e costo.

TeamSystem Wine - Cantina, disponibile anche in Cloud, permette di gestire tutti i processi produttivi dell'azienda vitivinicola attraverso un processo realmente integrato:

- con il gestionale dal punto di vista amministrativo-normativo.
- con il mondo Industry 4.0, per collegare l'impianto di cantina direttamente al software e avere la situazione sotto controllo in tempo reale.

Per maggiori informazioni:

<https://www.teamsystem.com/wine-oil>

Lavoro e previdenza

Decreto lavoro e imprese	2
Contributi per emersione	5
Fondo di solidarietà bilaterale per le attività professionali	10
Strutturare un contratto a tempo parziale: i punti rilevanti	13
Tfr: coefficiente di maggio 2021	16

Economia e finanza

Equo canone di maggio 2021	17
----------------------------	----

Fisco e tributi

L'affrancamento dell'avviamento da conferimento e l'effetto <i>recapture</i> conseguente al realizzo dei beni	18
Le corrette procedure nella società di persone e le conseguenze fiscali in tema di decesso del socio e prelievo degli utili	27
Il regime di tassazione ai fini dell'imposta di registro del concordato fallimentare con assuntore	34
Il diritto di controllo del socio nella Srl	41
Ratifica dell'accordo commerciale UE-UK: area di libero scambio e regole preferenziali	47
Sulla pignorabilità delle criptovalute	55

Decreto lavoro e imprese

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 30 giugno 2021, ha approvato, tra l'altro, il D.L. 99 del 30 giugno 2021, pubblicato sulla G.U. n. 155 del 30 giugno 2021, che introduce misure urgenti in materia fiscale, di tutela del lavoro, dei consumatori e di sostegno alle imprese, in vigore dal 30 giugno 2021.

Introduzione

Il testo prevede in sintesi:

- che sia fortemente incentivato l'impiego di Pos collegati a registratori di cassa anche mediante crediti d'imposta per l'acquisto, il noleggio e l'uso di tali dispositivi e, per chi se ne avvale, l'azzeramento delle commissioni da pagare per le transazioni per promuovere l'utilizzo della moneta elettronica in funzione di contrasto dell'evasione fiscale;
- la sospensione del programma cashback e supercashback nel secondo semestre del 2021 (le risorse che si rendono conseguentemente disponibili sono destinate a finanziare interventi di riforma in materia di ammortizzatori sociali);
- il rinvio al 31 agosto 2021 dei termini di notifica delle cartelle esattoriali e degli avvisi esecutivi previsti dalla Legge, relativi alle entrate tributarie e non, sospesi dall'articolo 68, comma 1, D.L. 18/2020, e il differimento al 31 luglio 2021 del termine entro il quale i Comuni devono approvare le tariffe e i regolamenti della Tari;
- lo stanziamento di significative risorse, superiori al miliardo di euro, volte ad attenuare l'aumento delle tariffe elettriche determinato da Arera in conseguenza dell'incremento dei prezzi delle materie prime per il trimestre luglio-settembre 2021;
- l'introduzione di importanti novità in materia di lavoro:
 1. la proroga fino al 31 ottobre 2021 del divieto di licenziamento nel settore della moda e del tessile allargato (codici ATECO 13, 14, 15),
 2. per i settori nei quali è superato – a partire dal 1° luglio 2021 – il divieto di licenziamento, le imprese che non possano più fruire della Cigs, possano farlo in deroga per 13 settimane fino al 31 dicembre 2021 senza contributo addizionale e, qualora se ne avvalgano, con conseguente divieto di licenziare,
 3. in un avviso Comune le parti sociali si sono al riguardo impegnate a raccomandare alle imprese di utilizzare tutti gli ammortizzatori sociali che la legge e il D.L. approvato prevedono in alternativa ai licenziamenti,
 4. l'istituzione di un Fondo per il finanziamento delle attività di formazione dei lavoratori in Cig e NASpI;
- la proroga fino al 16 dicembre 2021 del termine di restituzione del "prestito ponte" già assegnato ad Alitalia con il D.L. 137/2019, autorizzando la prosecuzione delle attività d'impresa, compresa la vendita di biglietti per voli programmati, e stabilendo la revoca delle procedure, anche già in corso, dirette al trasferimento dei complessi aziendali che risultino incompatibili con il piano integrato o modificato tenendo conto della decisione della Commissione Europea;
- l'istituzione di un Fondo di 100 milioni di euro per il 2021, diretto a garantire l'indennizzo dei titolari di titoli di viaggio e voucher emessi dall'amministrazione straordinaria in conseguenza delle misure di contenimento previste per l'emergenza epidemiologica da Covid-19 e non utilizzati alla data del trasferimento dei compensi aziendali di Alitalia;
- il rifinanziamento della c.d. Nuova Sabatini per un importo pari a 300 milioni di euro per il 2021, finalizzato al sostegno di investimenti produttivi delle piccole e medie imprese per acquisto di beni strumentali cui si aggiungono ulteriori 300 milioni ai sensi del DdL di assestamento di bilancio per l'anno 2021 approvato nella medesima seduta del Consiglio.

Nella seguente tabella sono sintetizzati gli interventi a tutela del lavoro contenuti nel provvedimento che dovrà poi essere convertito in Legge.

Lavoro e previdenza

Misure in materia di tutela del lavoro – articolo 4	
Comma 1	Dal 30 giugno al 31 dicembre 2021 può essere concessa in via eccezionale la proroga di 6 mesi, ex articolo 44, comma 1-bis, D.L. 109/2018, introdotto dal Decreto Sostegni-bis (per le aziende che abbiano particolare rilevanza strategica sul territorio qualora abbiano avviato il processo di cessazione aziendale, le cui azioni necessarie al suo completamento e per la salvaguardia occupazionale, abbiano incontrato fasi di particolare complessità anche rappresentate dal Mise), previo accordo presso il Ministero del lavoro con la partecipazione del Mise, del Ministero delle infrastrutture e delle Regioni interessate, anche per i trattamenti di integrazione salariale straordinaria ex articolo 94, commi 2 e 2-bis, D.L. 18/2020 (trattamento straordinario di integrazione salariale per crisi aziendale in favore delle aziende operanti nel settore aereo), nel limite di 12,3 milioni di euro per l'anno 2021 e di 6,2 milioni di euro per l'anno 2022 e la dotazione del Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale è incrementata di 7,4 milioni di euro per l'anno 2021 e di 3,7 milioni di euro per l'anno 2022.
Commi 2, 4, 5 e 6	<p>I datori di lavoro delle industrie tessili, delle confezioni di articoli di abbigliamento e di articoli in pelle e pelliccia, e delle fabbricazioni di articoli in pelle e simili, identificati, secondo la classificazione delle attività economiche ATECO 2007, con i codici 13, 14 e 15, che, a decorrere dal 1° luglio 2021, sospendono o riducono l'attività lavorativa, possono presentare, per i lavoratori in forza al 30 giugno 2021, domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale di cui agli articoli 19 e 20, D.L. 18/2020 (Cigo, Aso e Cigo da Cigs) per una durata massima di 17 settimane nel periodo compreso tra il 1° luglio e il 31 ottobre 2021, senza che sia dovuto alcun contributo addizionale.</p> <p>I trattamenti sono concessi nel limite massimo di spesa pari a 185,4 milioni di euro per l'anno 2021. L'Inps provvede al monitoraggio del limite di spesa e, qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, non prende in considerazione ulteriori domande. A tali datori di lavoro resta precluso fino al 31 ottobre 2021 l'avvio delle procedure di cui agli articoli 4, 5 e 24, L. 223/1991 (licenziamenti collettivi), e restano, altresì, sospese le procedure pendenti avviate successivamente al 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di Legge, di Ccnl o di clausola del contratto di appalto. Fino alla medesima data del 31 ottobre 2021 resta, altresì, preclusa al datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, la facoltà di recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966, e restano, altresì, sospese le procedure in corso di cui all'articolo 7 della medesima Legge. Le sospensioni e le preclusioni non si applicano nelle ipotesi di licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa oppure dalla cessazione definitiva dell'attività d'impresa conseguente alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ai sensi dell'articolo 2112, cod. civ., o nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo, ai quali è comunque riconosciuto il trattamento NASpI. Sono, altresì, esclusi dal divieto i licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa o ne sia disposta la cessazione. Nel caso in cui l'esercizio provvisorio sia disposto per uno specifico ramo dell'azienda, sono esclusi dal divieto i licenziamenti riguardanti i settori non compresi nello stesso.</p>
Comma 3	Per la presentazione delle domande si seguono le procedure di cui all'articolo 8, commi 3-6, D.L. 41/2021, c.d. Decreto Sostegni.
Comma 8	Mediante l'inserimento dell'articolo 40-bis nel D.L. 73/2021, c.d. Decreto Sostegni-bis, in attesa di conversione in Legge, è previsto un ulteriore trattamento di Cigs.

	<p>Anche per fronteggiare situazioni di particolare difficoltà economica presentate al Mise, ai datori di lavoro di cui all'articolo 8, comma 1, del D.L. 41/2021, c.d. Decreto Sostegni (destinatari Cigo e Cigo da Cigs Covid) che non possono ricorrere ai trattamenti di integrazione salariale di cui al D.Lgs. 148/2015, è riconosciuto, nel limite di spesa di 351 milioni di euro per l'anno 2021, un trattamento straordinario di integrazione salariale in deroga agli articoli 4 (durata massima complessiva), 5 (contribuzione addizionale), 12 (durata Cigo) e 22 (durata Cigs), D.Lgs. 148/2015, per un massimo di 13 settimane fruibili fino al 31 dicembre 2021.</p> <p>L'Inps provvede al monitoraggio del limite di spesa e, qualora emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, non prende in considerazione ulteriori domande. Ai datori di lavoro che presentano tale domanda di integrazione salariale resta precluso l'avvio delle procedure di cui agli articoli 4, 5 e 24, L. 223/1991, per la durata del trattamento di integrazione salariale fruito entro il 31 dicembre 2021 e restano, altresì, sospese nel medesimo periodo le procedure pendenti avviate successivamente al 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di Legge, di Ccnl o di clausola del contratto di appalto. Ai medesimi soggetti resta, altresì, preclusa nel medesimo periodo, indipendentemente dal numero dei dipendenti, la facoltà di recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966, e restano, altresì, sospese le procedure in corso di cui all'articolo 7 della medesima Legge.</p> <p>Le citate sospensioni e preclusioni non si applicano nelle ipotesi di licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa oppure dalla cessazione definitiva dell'attività di impresa conseguente alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ai sensi dell'articolo 2112, cod. civ., o nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo, ai quali è comunque riconosciuto il trattamento di NASpI.</p> <p>Sono, altresì, esclusi dal divieto i licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa o ne sia disposta la cessazione. Nel caso in cui l'esercizio provvisorio sia disposto per uno specifico ramo dell'azienda, sono esclusi dal divieto i licenziamenti riguardanti i settori non compresi nello stesso.</p>
Commi 11 e 12	<p>È istituito nello stato di previsione del Ministero del lavoro il Fondo per il potenziamento delle competenze e la riqualificazione professionale (Fpcrp), con una dotazione iniziale di 50 milioni di euro per l'anno 2021, finalizzato a contribuire al finanziamento di progetti formativi rivolti ai lavoratori beneficiari di trattamenti di integrazione salariale per i quali è programmata una riduzione dell'orario di lavoro superiore al 30%, calcolata in un periodo di 12 mesi, nonché ai percettori della NASpI.</p> <p>Con decreto del Ministro del lavoro, di concerto con il Mef, da emanare, previa intesa in Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, entro 60 giorni dal 3 giugno 2021, saranno individuati i criteri e le modalità di utilizzo delle risorse.</p>
Comma 13	<p>Con effetto dal 1° gennaio 2021, il primo periodo dell'articolo 19, comma 3, D.L. 18/2020, è sostituito dal seguente: "I periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario concessi ai sensi del comma 1 non sono in ogni caso conteggiati ai fini dei limiti previsti dall'articolo 4, commi 1 e 2, e dagli articoli 12, 29, comma 3, 30, comma 1, e 39 del D.Lgs. 148/2015".</p> <p>Pertanto, dalla data indicata, tali trattamenti non sono più neutralizzati ai fini delle successive richieste.</p>

Riferimenti normativi

D.L. 99/2021

Contributi per emersione

L'articolo 103, D.L. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020, al fine di garantire livelli adeguati di tutela della salute individuale e collettiva in conseguenza della contingente ed eccezionale emergenza sanitaria connessa alla calamità derivante dalla diffusione del contagio da Covid-19 e favorire l'emersione di rapporti di lavoro irregolari, ha previsto, per i datori di lavoro italiani o cittadini di uno Stato membro dell'Ue ovvero per i datori di lavoro stranieri in possesso del titolo di soggiorno, la possibilità di presentare istanza per concludere un contratto di lavoro subordinato con cittadini extracomunitari presenti sul territorio nazionale ovvero per dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare con cittadini italiani, dell'Ue o extracomunitari.

Introduzione

I datori di lavoro interessati hanno potuto inoltrare l'istanza di emersione a decorrere dal 1° giugno 2020 e sino al 15 agosto 2020.

Con la circolare n. 4623/2020 del Ministero dell'Interno, Dipartimento per le libertà civili e l'immigrazione, è stata disposta la riapertura dei termini di presentazione dell'istanza per i datori di lavoro che, pur avendo effettuato il versamento forfettario di 500 euro, non hanno inviato alcuna istanza di regolarizzazione di un lavoratore straniero oppure, erroneamente, hanno inviato l'istanza all'Inps e intendono completare la procedura di regolarizzazione. I datori di lavoro interessati potevano accedere dal 25 novembre 2020 all'8 gennaio 2021 al sistema di inoltro telematico delle istanze.

L'ambito di applicazione della norma è circoscritto ai soli datori di lavoro la cui attività rientra tra quelle identificate con un codice ATECO presente all'interno della tabella di cui all'allegato 1, D.I. 27 maggio 2020, e l'istanza può avere ad oggetto:

- la sottoscrizione di un contratto di lavoro subordinato con cittadini extracomunitari presenti sul territorio nazionale;
- oppure la dichiarazione di sussistenza di un rapporto di lavoro con cittadini italiani, comunitari o extracomunitari.

In caso di dichiarazione di sussistenza di un rapporto di lavoro con cittadini italiani e comunitari, il rapporto di lavoro irregolare, oggetto dell'istanza, deve avere avuto inizio in data antecedente al 19 maggio 2020 e deve risultare ancora in essere alla data di presentazione dell'istanza. Si considera, comunque, validamente inoltrata l'istanza di emersione di un rapporto di lavoro, iniziato antecedentemente al 19 maggio 2020 e protrattosi sino alla data di presentazione della prima istanza, successivamente corretta perché contenente errori materiali.

I datori di lavoro interessati hanno potuto inoltrare istanza di regolarizzazione per l'emersione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato, determinato, con orario a tempo pieno o a tempo parziale secondo la disciplina contrattuale, fermo restando che, per i rapporti di lavoro in agricoltura a tempo determinato, il datore di lavoro è tenuto ad assicurare la garanzia occupazionale minima di almeno 5 giornate.

In relazione a quanto in premessa, l'Inps, con circolare n. 79/2021, fornisce specifiche indicazioni circa il contributo forfettario per le somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale.

Il contributo forfettario per le somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale

Nelle ipotesi di emersione di rapporti di lavoro irregolari con cittadini italiani, comunitari o extracomunitari, già instaurati prima dell'istanza di regolarizzazione, l'articolo 103, comma 7, ultimo

periodo, D.L. 34/2020, prevede che il datore di lavoro è tenuto al pagamento di un contributo forfettario per le somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale, pari, per ciascun mese o frazione di mese, ai seguenti importi:

- 300 euro per i settori dell'agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse;
- 156 euro per i settori dell'assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non conviventi, affetti da patologie o disabilità che ne limitino l'autosufficienza;
- 156 euro per il settore del lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare.

Il contributo forfettario è riscosso dall'Agenzia delle entrate.

Per le istanze presentate allo Sportello unico per l'immigrazione (SUI), riferite a rapporti di lavoro instaurati con cittadini extracomunitari, qualora l'istanza abbia avuto ad oggetto l'emersione di rapporti di lavoro irregolari, il versamento può essere effettuato anche dopo la presentazione della domanda, ma prima della convocazione delle parti presso lo Sportello unico per la sottoscrizione del contratto di soggiorno. Per le domande presentate all'Inps, riferite ai rapporti di lavoro instaurati con cittadini italiani o dell'Unione Europea, il versamento doveva essere effettuato entro 10 giorni dal 28 maggio 2021.

In caso di inammissibilità, archiviazione o rigetto della dichiarazione di emersione, ovvero di mancata presentazione della stessa, non si procederà alla restituzione delle somme versate a titolo di contributo forfettario".

Il versamento dei contributi forfettari deve avvenire tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi", reperibile presso gli sportelli bancari e gli uffici postali o scaricabile dal sito internet dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dell'interno, utilizzando i seguenti codici tributo istituiti dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 58/E/2020:

- "CFZP", denominato "Contributo forfettario 300 euro - emersione lavoro irregolare - settori agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse - DM 7 luglio 2020";
- "CFAS", denominato "Contributo forfettario 156 euro - emersione lavoro irregolare - settori assistenza alla persona - DM 7 luglio 2020";
- "CFLD", denominato "Contributo forfettario 156 euro - emersione lavoro irregolare - settore lavoro domestico e sostegno al bisogno familiare - DM 7 luglio 2020".

Si segnala la necessità di indicare nel campo "elementi identificativi" il codice fiscale del lavoratore.

Le somme versate a titolo contributivo

L'articolo 103, comma 7, D.L. 34/2020, prevede che il contributo in argomento sia versato "per le somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale". In proposito, l'articolo 1, comma 4, D.M. 7 luglio 2020, dispone che l'Agenzia delle entrate, deputata alla riscossione del contributo, provveda a riversare lo stesso:

- per 1/3 all'entrata del bilancio dello Stato, a titolo fiscale;
- per 1/3 all'Inps, a titolo contributivo;
- per 1/3 all'Inps, per il successivo accreditamento al lavoratore, a titolo retributivo.

Considerato che una quota del contributo forfettario è a titolo contributivo, la contribuzione forfettaria può essere versata esclusivamente con riferimento ai periodi che si collocano entro il quinquennio rispetto alla data di presentazione dell'istanza, nel rispetto dei termini di prescrizione quinquennale in materia di contribuzione obbligatoria previdenziale.

Le istanze di emersione dei lavoratori extracomunitari

Il periodo per il quale è dovuto il contributo forfettario è compreso tra la data di decorrenza del rapporto irregolare – come dichiarata nell'istanza di emersione – e la data della stessa istanza.

Si evidenzia che il contributo forfettario è dovuto anche nelle ipotesi di istanze volte all'emersione di un rapporto di lavoro con cittadini extracomunitari titolari di permesso di soggiorno non valido

per lo svolgimento di attività lavorativa.

Con il versamento del contributo forfettario in argomento, dovuto per ciascun mese o frazione di mese, il datore di lavoro assolve agli obblighi di versamento della contribuzione afferenti al periodo compreso tra la data di inizio del rapporto di lavoro e la data della domanda di emersione; per il suddetto periodo i lavoratori sono esclusi dal pagamento della contribuzione previdenziale a loro carico e il datore di lavoro non può applicare la rivalsa per la quota contributiva normalmente posta a carico del lavoratore.

Per i periodi di lavoro successivi, ossia per i periodi di paga decorrenti dal giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza, il datore di lavoro è tenuto, invece, al versamento della contribuzione ordinariamente dovuta.

Per i datori di lavoro che, in seguito alla riapertura dei termini prevista con la circolare n. 4623/2020 del Ministero dell'interno, si avvarranno della possibilità di presentare l'istanza di emersione, il contributo forfettario è dovuto fino alla data del 15 agosto 2020. Per i periodi di lavoro successivi, ossia per i periodi di paga decorrenti dal giorno successivo al 15 agosto 2020, il datore di lavoro è tenuto, invece, al versamento della contribuzione ordinariamente dovuta.

Si evidenzia che il contributo forfettario non è dovuto per i rapporti di lavoro instaurati successivamente alla presentazione delle istanze volte alla conclusione di un contratto di lavoro subordinato, in attesa della definizione della procedura finalizzata alla sottoscrizione del contratto di lavoro.

Le istanze di emersione dei lavoratori italiani e comunitari

Gli obblighi contributivi del datore di lavoro - che ha inoltrato istanza di emersione avente ad oggetto rapporti di lavoro irregolari con cittadini italiani e comunitari - afferenti al periodo di lavoro compreso tra la data di inizio del rapporto di lavoro e il 18 maggio 2020 sono assolti con il versamento dell'importo del contributo forfettario.

Per il suddetto periodo, quindi, i lavoratori sono esclusi dal pagamento della contribuzione previdenziale a loro carico e il datore di lavoro non può applicare la rivalsa per la quota contributiva che normalmente è a carico del lavoratore, in quanto il contributo forfettario in argomento copre interamente anche tale quota di contributi.

Per i periodi di lavoro decorrenti dal 19 maggio 2020, il datore di lavoro è tenuto, invece, al versamento della contribuzione ordinariamente dovuta.

Gli adempimenti informativi ai quali è tenuto il datore di lavoro per i periodi per i quali non è dovuto il contributo forfettario

L'Inps, con circolare n. 101/2020, aveva già fornito le istruzioni per gli adempimenti informativi e contributivi - secondo le caratteristiche contributive di ogni datore di lavoro - cui sono tenuti i datori di lavoro per il versamento della contribuzione effettivamente dovuta.

Come sopra precisato, i suddetti obblighi contributivi decorrono:

- dal giorno successivo alla data di presentazione dell'istanza di emersione, qualora l'istanza abbia ad oggetto l'emersione di un rapporto di lavoro irregolare già in essere con cittadini extracomunitari;
- dal 16 agosto 2020, per le istanze presentate in seguito alla riapertura dei termini qualora l'istanza abbia ad oggetto l'emersione di un rapporto di lavoro irregolare già in essere con cittadini extracomunitari;
- dal 19 maggio 2020, per le istanze aventi ad oggetto la dichiarazione di sussistenza di rapporti di lavoro irregolari con cittadini italiani o comunitari;
- dalla data di instaurazione del rapporto di lavoro, nel caso di istanze volte all'instaurazione di un rapporto di lavoro con cittadini stranieri presenti sul territorio nazionale.

I datori di lavoro che hanno presentato più istanze di emersione afferenti a lavoratori non domestici (non deve trattarsi, quindi, di collaboratori domestici o badanti) devono chiedere l'apertura di una posizione contributiva dedicata agli operai agricoli o di un'apposita matricola aziendale per i lavoratori diversi dagli operai agricoli con data di inizio attività riferita alla data più remota di pre-

sentazione dell'istanza di emersione.

Al riguardo, si chiarisce che, qualora l'apertura della posizione contributiva o della matricola sia richiesta da un datore di lavoro che ha inoltrato più domande di emersione, di cui almeno una avente ad oggetto la dichiarazione di sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare già in essere con cittadini italiani o comunitari, la posizione contributiva o la matricola, riferite, rispettivamente, agli operai agricoli o agli altri lavoratori, dovrà essere aperta con decorrenza dal 19 maggio 2020. Si precisa che devono essere indicati nei flussi mensili dedicati all'emersione esclusivamente i lavoratori per i quali il datore di lavoro ha presentato un'istanza ai sensi dell'articolo 103, comma 1, D.L. 34/2020. Non devono essere indicati nei flussi di emersione i rapporti di lavoro instaurati con i cittadini extracomunitari dopo che questi abbiano presentato l'istanza di permesso di soggiorno temporaneo ai sensi dell'articolo 103, comma 2.

In particolare, il datore di lavoro può assumere un cittadino extracomunitario, che ha presentato richiesta del permesso di soggiorno temporaneo, di cui all'articolo 103, comma 2, presentando la comunicazione obbligatoria di assunzione entro le 24 ore precedenti l'inizio dell'attività lavorativa, indicando nella tipologia del permesso di soggiorno "In attesa di permesso". In tali casi è sempre dovuta la contribuzione ordinaria dall'inizio del rapporto di lavoro, in quanto il datore di lavoro non è tenuto al versamento del contributo forfettario.

Gli obblighi del datore di lavoro e la contribuzione al Fondo di Tesoreria

Si precisa che i datori di lavoro che hanno inoltrato istanze di emersione afferenti a operai agricoli o a lavoratori ad essi assimilati sono tenuti, tra gli altri, anche agli adempimenti previsti in materia di manifestazione della scelta del lavoratore di destinazione delle quote maturande di Tfr.

Quest'ultimo adempimento deve essere assolto entro 6 mesi dalla data di sottoscrizione del contratto di lavoro o, nel caso di domanda di emersione avente ad oggetto la dichiarazione di sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare già in essere, entro 6 mesi dall'apertura della matricola. Per i datori di lavoro per i quali sussista l'obbligo contributivo al Fondo di Tesoreria delle quote di Tfr si ricorda che dovranno essere versate le somme maturate in relazione ai periodi di retribuzione per i quali non è dovuto il contributo forfettario, a partire dalla data dalla quale decorre l'obbligo di versamento della contribuzione effettivamente dovuta.

Si precisa inoltre che, qualora il datore di lavoro risulti già titolare di altre posizioni contributive, ai fini della verifica del requisito dimensionale che determina la sussistenza dell'obbligo contributivo al Fondo di Tesoreria, si dovranno conteggiare tutti i lavoratori in forza al codice fiscale del datore di lavoro, compresi i lavoratori oggetto dell'istanza di emersione.

Pertanto, se il rapporto di lavoro oggetto dell'istanza di emersione ha avuto avvio entro l'anno di inizio attività del datore di lavoro, l'eventuale raggiungimento del limite dimensionale – che comporta l'obbligo contributivo al Fondo di Tesoreria – in conseguenza del rapporto di lavoro emerso, determina l'obbligo del datore al versamento al suddetto Fondo delle quote di Tfr relative a tutti i dipendenti in forza (che non abbiano optato per la previdenza complementare), con decorrenza retroattiva dalla data di inizio del rapporto di lavoro, ferma restando la diversa decorrenza sopra indicata per i lavoratori oggetto dell'istanza di emersione.

La contribuzione dovuta nel caso di inammissibilità della domanda o di rigetto dell'istanza

Il mancato versamento del contributo forfettario di 500 euro e del contributo previsto dal Decreto 7 luglio 2020 comportano l'inammissibilità dell'istanza e/o il mancato accoglimento.

Si rammenta, altresì, che non possono essere accolte le domande di emersione inoltrate da datori di lavoro che svolgono attività con un codice ATECO diverso da quelli contenuti nella tabella di cui al Decreto 27 maggio 2020, allegato 1.

Non risultano ammissibili le istanze che hanno ad oggetto la regolarizzazione di rapporti di lavoro già in essere con cittadini italiani o comunitari il cui rapporto di lavoro non sussiste alla data di presentazione dell'istanza. Inoltre, non possono essere oggetto di dichiarazione di emersione i la-

voratori già individuati come “lavoratori in nero” a seguito di accertamenti ispettivi o per i quali si sia già proceduto alla notifica di addebiti in data precedente al 1° giugno 2020, data a decorrere dalla quale il datore di lavoro poteva presentare l’istanza di emersione. In caso di inammissibilità, archiviazione o rigetto delle domande il contributo forfetario non sarà restituito.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 79/2021

Fondo di solidarietà bilaterale per le attività professionali

Con la circolare n. 77/2021 l'Inps ha illustrato la disciplina del Fondo di solidarietà bilaterale per le attività professionali, istituito dal D.I. 104125/2019, fornendo al contempo le istruzioni relative agli adempimenti procedurali per i propri operatori e le modalità di compilazione del flusso UniEmens da parte dei datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione del Fondo.

Introduzione

Vale la pena di ricordare che, per assicurare ai lavoratori una tutela in costanza di rapporto di lavoro nei casi di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa, per le cause previste dalle disposizioni in materia di integrazione salariale, l'articolo 26, D.Lgs. 148/2015, ha previsto la possibilità di costituire Fondi di solidarietà bilaterali per i settori che non rientrano nell'ambito di applicazione della normativa in materia di integrazione salariale che possono anche avere la finalità di erogare prestazioni integrative, in termini di importo e durata, rispetto a quelle previste dalla Legge in caso di cessazione del rapporto di lavoro ovvero prestazioni integrative, in termini di solo importo, rispetto a trattamenti di integrazione salariale previsti dalla normativa vigente, nonché erogare assegni straordinari in caso di esodo agevolato e finanziare attività formative.

Qualora un nuovo fondo sia costituito in relazione a settori, tipologie di datori di lavoro e classi dimensionali già coperti dal Fondo di integrazione salariale (Fis), dalla data di decorrenza del nuovo Fondo i datori di lavoro del relativo settore rientrano nell'ambito di applicazione di quest'ultimo e non sono più soggetti alla disciplina del Fis, ferma restando la gestione a stralcio delle prestazioni già deliberate.

Ciò premesso, con accordo del 3 ottobre 2017, poi recepito con D.I. 104125/2019, è stato costituito il "Fondo di solidarietà bilaterale per il settore delle attività professionali" ed è stato istituito presso l'Inps il Fondo di solidarietà bilaterale per il settore delle attività professionali (d'ora in avanti Fondo). Il settore rientrava nell'ambito di applicazione del Fis e, quindi, dalla data di decorrenza del nuovo Fondo, i datori di lavoro, ai fini dell'obbligo contributivo, rientrano nel novero dei soggetti tutelati dallo stesso e non sono più destinatari della disciplina del Fis, mentre per quanto riguarda l'accesso alle prestazioni ordinarie, in assenza del Comitato amministratore, tali prestazioni non possono essere erogate, con la conseguenza che solo una volta nominato il Comitato amministratore il Fondo potrà dirsi pienamente operativo.

Fino alla suddetta data, al fine di garantire continuità di reddito ai lavoratori sospesi o in riduzione di orario, i datori di lavoro possono continuare a presentare domanda al Fondo di provenienza, ma la contribuzione versata dai datori di lavoro nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del Fondo e la data di operatività del medesimo contribuisce alla "previa costituzione di specifiche riserve finanziarie", propedeutiche alla concessione degli interventi a carico dei Fondi.

Caratteristiche del Fondo

Il Fondo ha lo scopo di fornire ai dipendenti dei datori di lavoro del settore delle attività professionali – che occupano mediamente più di 3 dipendenti – una tutela a sostegno del reddito, in costanza di rapporto di lavoro, nei casi di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa per le causali previste in materia di integrazioni salariali ordinarie e/o straordinarie, di cui, rispettivamente, agli articoli 11 e 21, D.Lgs. 148/2015.

Nello specifico, sono beneficiari degli interventi a sostegno del reddito garantiti dal Fondo i dipendenti dei datori di lavoro del suddetto settore delle attività professionali, ivi compresi gli apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante e con l'esclusione dei dirigenti.

Sono tenuti al versamento del contributo di finanziamento al Fondo i datori di lavoro del settore

delle attività professionali – individuati dai codici ATECO riportati nella tabella di cui all'allegato n. 2 della circolare – appartenenti a tipologie e classi dimensionali non destinatari dei trattamenti di integrazione salariale di cui al Titolo I, D.Lgs. 148/2015, che impiegano mediamente più di 3 dipendenti. Il superamento della soglia dimensionale si verifica mensilmente con riferimento alla media del semestre precedente.

I datori di lavoro aventi i requisiti per l'iscrizione al Fondo del Trentino e al Fondo di Bolzano-Alto Adige potranno uscire da detti Fondi territoriali e aderire al Fondo di solidarietà bilaterale per il settore delle attività professionali, non saranno più soggetti alla disciplina del Fondo del Trentino e del Fondo di Bolzano-Alto Adige dal primo giorno del mese successivo alla data di adesione al nuovo Fondo, ferma restando la gestione a stralcio delle prestazioni già deliberate. I contributi già versati o dovuti al Fondo del Trentino e al Fondo di Bolzano-Alto Adige restano acquisiti ai medesimi Fondi. Il Fondo non ha personalità giuridica, costituisce una gestione dell'Inps e gode di autonoma gestione finanziaria e patrimoniale. Il Fondo ha obbligo di bilancio in pareggio e non può erogare prestazioni in carenza di disponibilità finanziaria; gli interventi a carico del Fondo sono concessi previa costituzione di specifiche riserve finanziarie ed entro i limiti delle risorse già acquisite.

Avverso i provvedimenti adottati dal Fondo per le materie di competenza è possibile proporre ricorso al Comitato amministratore del Fondo, al quale spetta decidere in unica istanza. I ricorsi devono essere indirizzati al Comitato amministratore del Fondo di solidarietà, presso la Direzione generale dell'Inps.

Il Fondo provvede, nei confronti dei soggetti aderenti, all'erogazione di un assegno ordinario a favore dei lavoratori interessati da riduzione dell'orario di lavoro o da sospensione temporanea dell'attività lavorativa per cause previste dalla legislazione vigente in materia di integrazione salariale ordinaria e straordinaria, con accredito della contribuzione correlata.

Finanziamento, codifica aziende e compilazione UniEmens

Le prestazioni del Fondo sono finanziate dai contributi di seguito elencati, cui si applicano le disposizioni vigenti in materia di contribuzione previdenziale obbligatoria, ad eccezione di quelle relative agli sgravi contributivi, nonché le disposizioni in materia di prescrizione:

- contributo ordinario mensile dovuto da marzo 2020 sulla retribuzione imponibile ai fini previdenziali di tutti i dipendenti, esclusi i dirigenti, di cui 2/3 a carico del datore di lavoro e 1/3 a carico dei lavoratori, pari allo 0,45% per i datori di lavoro che occupano mediamente più di 3 e sino a 15 dipendenti e allo 0,65% per tutti i datori di lavoro che occupano mediamente più di 15 dipendenti, tenendo presente che tra gli apprendisti il contributo si versa solo per quelli con contratto professionalizzante perché sono gli unici ammessi alle prestazioni del Fondo;
- contributo addizionale a carico del datore di lavoro, nella misura del 4%, calcolato sulle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali perse dai lavoratori che fruiscono della prestazione di assegno ordinario.

Il Fondo è riservato ai datori di lavoro che occupano, mediamente, più di 3 dipendenti nel semestre precedente, le cui posizioni contributive dovranno essere contraddistinte dal codice di autorizzazione (c.a.) "0S" (zero S), che, a partire dal periodo di paga marzo 2020, assume il significato di "Fondo di solidarietà bilaterale per le attività professionali". L'attribuzione del c.a. "0S" avverrà in automatico, con contestuale eliminazione del codice di autorizzazione del Fondo di provenienza ("0J" connotante gli iscritti al FIS) e sarà visualizzabile sul "Cassetto previdenziale Aziende". In presenza del codice di autorizzazione "0S" il controllo del requisito occupazionale sarà effettuato a livello procedurale.

I datori di lavoro che operano con più posizioni contributive sul territorio nazionale e realizzano il requisito occupazionale computando i lavoratori denunciati su più matricole dovranno comunicarlo all'Inps per consentire l'attribuzione alle matricole con numero di dipendenti inferiore al limite del codice di autorizzazione "6G", che assume il nuovo e più ampio significato di "Azienda con più di 5 dipendenti e fino a 15 che opera su più posizioni tenuta al versamento dei contributi relativi al Fondo di integrazione salariale e Azienda con più di 3 dipendenti e fino a 15 che opera su più

posizioni tenuta al versamento dei contributi relativi al Fondo di solidarietà per le attività professionali". Ai fini della corretta applicazione dell'aliquota contributiva, i datori di lavoro che operano con più posizioni contributive sul territorio nazionale e realizzano il requisito occupazionale di più di 15 dipendenti computando i lavoratori denunciati su più matricole dovranno darne comunicazione alle Strutture territoriali di competenza, per consentire l'attribuzione alle matricole con numero di dipendenti inferiore a tale limite del codice di autorizzazione "2C", che ha il più ampio significato di "Azienda che opera su più posizioni tenuta al versamento dei contributi relativi ai Fondi di solidarietà e al Fondo di solidarietà per le attività professionali", nel caso di azienda con più di 15 dipendenti che opera su più posizioni. L'utilizzo dei codici di autorizzazione "6G" e "2C" è necessario perché le aliquote contributive sono differenziate in base al raggiungimento di uno dei diversi limiti occupazionali. In entrambi i casi viene escluso, da parte della procedura, il controllo del limite occupazionale, perciò ogni variazione della media occupazionale tale da determinare una variazione del codice di autorizzazione dovrà essere comunicata all'Inps a cura del datore di lavoro.

Qualora un medesimo datore di lavoro eserciti attività plurime connotate da autonomia funzionale, gestionale e organizzativa e, quindi, classificate in settori diversi, il requisito occupazionale deve essere determinato in relazione al numero di dipendenti distintamente occupati in ognuna delle attività.

Con specifico riferimento ai datori di lavoro aventi i requisiti per l'iscrizione al Fondo del Trentino e al Fondo di Bolzano-Alto Adige, l'attribuzione del suddetto codice di autorizzazione "0S" alle relative matricole (e la contestuale eliminazione ex nunc dei c.a. "7V" e "6P") avverrà, esclusivamente su richiesta dei datori di lavoro, da presentare tramite il "Cassetto previdenziale Aziende".

Dal mese di maggio 2021, ai fini UniEmens, la contribuzione ordinaria sarà calcolata nell'aliquota complessiva applicata sulle retribuzioni imponibili di tutti i lavoratori dipendenti, con esclusione dei dirigenti e degli apprendisti con contratto di apprendistato non professionalizzante.

Ai fini del versamento del contributo ordinario, dovuto per le mensilità da marzo 2020 ad aprile 2021, occorre regolarizzare le competenze arretrate entro il 16 agosto 2021, seguendo le apposite istruzioni della circolare.

I datori di lavoro aderenti al Fondo, che abbiano versato il contributo ordinario al Fis dal mese di marzo 2020 al mese di aprile 2021, dopo avere ottenuto il c.a. "0S" e l'eliminazione del c.a. "0J", potranno recuperare il suddetto contributo entro il 16 agosto prossimo, indicando l'importo indebitamente versato con il codice conguaglio già in uso "L220" (Fis), da valorizzare all'interno della sezione <AltrePartiteACredito> di <DenunciaAziendale>.

Con il messaggio n. 2265/2021, l'Inps ha precisato che i datori di lavoro con media occupazionale compresa tra più di 3 e 5 dipendenti, tenuti al versamento della contribuzione ordinaria pari allo 0,45%, nel caso in cui non riescano ad assolvere l'obbligo contributivo relativo alla mensilità di maggio 2021, potranno inserire l'importo dovuto per il mese di maggio 2021 sulle denunce di competenza giugno o luglio 2021, utilizzando il codice previsto per il versamento della contribuzione arretrata "M179", previa richiesta, entro il 30 giugno 2021, alla Struttura territoriale competente tramite "Cassetto previdenziale" di eliminazione del codice di autorizzazione 0S - 6G per la sola mensilità di maggio 2021.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 77/2021

Strutturare un contratto a tempo parziale: i punti rilevanti

Nella concreta redazione del contratto di un contratto a tempo parziale, tenuto conto dei vincoli contenuti nel D.Lgs. 81/2015, richiede particolare attenzione la specificazione dei tempi di lavoro e, ove fosse necessario, l'eventuale aggiunta di clausole elastiche, dove la fase genetica del rapporto rappresenta il momento perfetto per la relativa sottoscrizione.

Introduzione: l'obbligo della forma scritta

Nella redazione del contratto a tempo parziale, aziende e professionisti del lavoro devono innanzitutto tenere in considerazione la specifica normativa di riferimento, che prevede, in primo luogo (articolo 5, comma 1, D.Lgs. 81/2015), ai soli fini della prova, la forma scritta¹.

La sussistenza del rapporto a tempo pieno, in assenza di forma scritta, può essere dichiarata dal giudice, su richiesta del lavoratore, fermo restando il diritto alle retribuzioni e al versamento dei contributi previdenziali dovuti per le prestazioni effettivamente rese antecedentemente alla data suddetta luogo (articolo 10, D.Lgs. 81/2015).

Rimangono fermi i vincoli formali ad substantiam di eventuali tipologie contrattuali abbinabili al lavoro a tempo parziale, come il tempo determinato e l'apprendistato, ovvero di clausole speciali, come il patto di prova. Il periodo di prova è, infatti, soggetto alle stesse regole, ai medesimi limiti e alle medesime modalità previste per i lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo pieno, ferma restando la possibilità della contrattazione collettiva di riproporzionare la durata del periodo di prova. Dal quadro tratteggiato, è evidente che le riduzioni non formalizzate dell'orario di lavoro, anche se materialmente accettate dal lavoratore, lasciano aperta la possibilità che quest'ultimo possa successivamente richiedere la retribuzione afferente alle prestazioni non svolte, come ha ricordato la sentenza della Cassazione n. 1375/2018.

Divieto di attivare ulteriori rapporti di lavoro

Se il rapporto di lavoro a tempo parziale è instaurato per esigenze aziendali e non vi sono situazioni personali del lavoratore che circoscrivano e limitino il tempo dedicabile all'attività lavorativa, è frequente che il lavoratore abbinati a tale rapporto un'ulteriore prestazione di lavoro, a sua volta a tempo parziale, o comunque in una forma che non determini sovrapposizioni temporali con la prestazione di lavoro esistente, così da poter incrementare le proprie entrate reddituali.

Tale circostanza spesso crea non poche criticità, in quanto la compatibilità tra le 2 prestazioni rischia di andare in cortocircuito per le possibili variazioni quantitative che possono essere richieste al lavoratore. La Corte di Cassazione n. 13196/2017, in passato, ha chiarito come non possa ammettersi che il datore di lavoro disponga della facoltà del proprio dipendente *part-time* di reperire un'occupazione diversa in orario compatibile mediante regolamento aziendale: l'incompatibilità prevista dal regolamento non può essere assoluta e oggettiva, in caso contrario si porrebbe in contrasto con il dettato costituzionale di cui agli articoli 4 e 35, Costituzione: tra le righe delle motivazioni della Suprema Corte traspare, quindi, la possibilità di regolamentare i casi in cui prestazioni con altri datori di lavoro siano concretamente incompatibili, anche se svolte al di fuori dell'orario di lavoro, purché le limitazioni siano strettamente connesse con finalità istituzionali e con i doveri connessi alla prestazione, ai sensi degli articoli 2104 e 2105, cod. civ.. L'incompatibilità può essere, quindi, regolamentata, ma deve essere verificata caso per caso e deve essere suscettibile di controllo, anche giudiziale.

¹ In assenza di forma scritta ai fini della prova, l'esistenza della riduzione oraria potrà essere fatta valere per testimoni nelle modalità limitate ai sensi dell'articolo 2725, cod. civ.: in base a tale articolo, che rinvia al n. 3 dell'articolo 2724, cod. civ., è ammessa solo quando il contraente ha perduto, senza sua colpa, il documento che gli forniva la prova.

Il tema è sicuramente delicato e richiede estrema prudenza, in quanto creare sistemi disciplinari su principi erronei rischia non solo di delegittimare gli eventuali e connessi provvedimenti espulsivi, ma anche di rendere caotica la direzione e l'organizzazione dell'intera azienda.

Nel *part-time*, poi, si aggiunga anche la questione, di matrice europea, di possibili scelte aziendali atte a creare forme di disincentivazione dall'utilizzo di tale tipologia, soprattutto per quelle disposizioni, neutre per i lavoratori a tempo pieno, che tolgono spazio di occupabilità per il tempo parziale. Non è, quindi, consigliabile intervenire con limitazioni a prestazioni esterne, piuttosto, è sicuramente opportuno dettagliare concretamente nel regolamento in che modo l'azienda potrà richiedere prestazioni supplementari, avendo cura contestualmente di precisare in modo chiaro e trasparente nella lettera di assunzione la possibilità di richiedere lavoro supplementare (non tanto come autorizzazione preventiva, comunque non necessaria, ma come dettaglio delle condizioni generali contrattuali e delle necessità organizzative aziendali).

Inoltre, vi è sempre la possibilità di utilizzare clausole elastiche per la variazione in aumento della prestazione (in questo caso, se manca la contrattazione collettiva, è necessario certificare la clausola contrattuale).

Una seconda questione prospettabile riguarda divieti di doppio lavoro legati a specifiche esigenze istituzionali o di decoro aziendale.

Su questa specifica problematica, è opportuno evidenziare che nella generalità dei rapporti di lavoro non si pone una questione di decoro o di identificazione istituzionale, ma di obblighi di diligenza o non concorrenza violati mediante un ulteriore rapporto di lavoro: ad ogni modo, in casi particolari, può essere opportuno dettagliare nel regolamento eventuali prestazioni incompatibili, ma con l'avvertenza che tale limitazioni saranno comunque soggette a valutazioni, anche giudiziali, per verificare che le finalità e l'estensione del divieto sia compatibile con norme cardine del nostro ordinamento, Costituzione compresa.

Riduzione oraria: esiste un limite minimo?

Ai sensi dell'articolo 4, D.Lgs. 81/2015, è possibile definire come tempo parziale il contratto in cui è dedotto un orario di lavoro inferiore rispetto a quello normale, previsto dall'articolo 3, D.Lgs. 66/2003, pari a 40 ore settimanali, ovvero la durata inferiore prevista dalla contrattazione collettiva. La norma non aggiunge alcun ulteriore passaggio. A livello di contrattazione collettiva, viceversa, si sono diffusi limiti minimi di riduzione, che di fatto possono comprimere esigenze aziendali e del lavoratore (si pensi al caso della necessità di avere un lavoratore solo per il sabato - o altro giorno della settimana - e, contestualmente, il lavoratore interessato ha proprio questo giorno come unico disponibile, in presenza di un altro rapporto di lavoro e del relativo giorno di riposo settimanale). In assenza di alcuna delega espressa e generale di intervento da parte del D.Lgs. 81/2015, si ritiene legittimo uno scostamento da eventuali limiti minimi orari previsti dalla contrattazione collettiva, soprattutto in quei casi, rappresentati dall'esempio precedente, dove tale orario sarebbe l'unico compatibile con le esigenze del lavoratore. In alternativa, spesso si ricorre al lavoro intermittente "fisso", con chiamate stabili, situazione che può generare problematiche gestionali (si pensi a quanto successo con le Casse Covid) e rischi di riqualificazione del rapporto.

La collocazione della prestazione

L'articolo 5, comma 2, D.Lgs. 81/2015, prevede, inoltre, a differenza dei contratti di lavoro a tempo pieno, che debba essere indicata puntualmente, oltre alla durata ridotta della prestazione lavorativa, la collocazione temporale dell'orario, con riferimento al giorno, alla settimana, al mese e all'anno. In caso di *part-time* verticale, l'obbligo di individuare la collocazione della prestazione riguarda esclusivamente l'esatta indicazione dei periodi in cui si concentrerà la prestazione di lavoro, mentre nulla deve essere indicato riguardo alla collocazione oraria nei giorni di lavoro, essendo a tempo pieno: nel caso in cui sia comunque specificata una determinata collocazione giornaliera, essa diventerà oggetto del contratto e, pertanto, una sua modifica richiederà il consenso del lavoratore. Definita, quindi, la collocazione della prestazione, essa non può essere modificata unilateralmen-

te dal datore di lavoro, nemmeno per legittime esigenze organizzative e produttive: l'eventuale modifica unilaterale è illegittima e priva di effetto. Come unica soluzione, per poter modificare unilateralmente l'orario di lavoro, sarà necessario stipulare preventivamente clausole elastiche per l'aumento o la diversa collocazione della prestazione di lavoro.

Ad ogni modo, è opportuno tenere in considerazione che la sopravvenuta minore necessità di prestazioni lavorative può materializzarsi in una procedura di licenziamento per giustificato motivo oggettivo: il consenso alla riduzione oraria, di fatto, potrebbe rappresentare un tentativo di *re-pêchage*, che, se rifiutato, renderebbe unica la strada del licenziamento (si pensi a un'attività che decide di ridurre i tempi di apertura).

La necessità del consenso è stata più volte affermata dalla giurisprudenza, anche nel caso di cambi appalto e in presenza di specifici accordi collettivi aziendali (Cassazione n. 16089/2014).

Viceversa, in caso di mancato consenso, il datore di lavoro sarà portato a interrompere il rapporto di lavoro, facendo valere l'incompatibilità della prestazione, nella sua durata originaria, rispetto alla nuova organizzazione del lavoro o alla ridotta attività produttiva.

È necessario, ad ogni modo, prestare la dovuta attenzione alle possibili situazioni di trasformazioni indotte, se non necessitate, da esigenze oggettive, in considerazione anche del fatto che l'articolo 8, comma 1, D.Lgs. 81/2015, prevede che *"il rifiuto del lavoratore di trasformare il proprio rapporto di lavoro a tempo pieno in rapporto a tempo parziale, o viceversa, non costituisce giustificato motivo di licenziamento"*.

È cosa ben diversa, infatti, dal divieto previsto dall'articolo 8, comma 1, D.Lgs. 81/2015, la prospettiva al lavoratore del licenziamento individuale per giustificato motivo oggettivo consistente in una riduzione di personale, ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966, correlata all'offerta datoriale di mantenimento in servizio, previa riduzione a *part-time* della prestazione di lavoro.

Il licenziamento troverebbe le sue ragioni non nel rifiuto alla trasformazione, che ne determinerebbe la nullità, ma nelle ragioni inerenti all'attività produttiva, all'organizzazione del lavoro e al regolare funzionamento di essa (articolo 3, L. 604/1966): la proposta di *part-time* rappresenta, infatti, una soluzione di miglior favore, volta al mantenimento del posto di lavoro, rispetto alla situazione di esubero.

La stretta concatenazione causale sopra prospettata diventa, quindi, elemento fondamentale per la riduzione.

Ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 81/2015, in caso di assenza della quantificazione temporale della prestazione, il contratto non potrà essere dichiarato nullo: il lavoratore potrà chiedere giudizialmente la sussistenza tra le parti di un contratto di lavoro a tempo pieno a decorrere dalla data dell'accertamento giudiziale. Qualora, invece, l'omissione riguardi la sola collocazione temporale dell'orario, il giudice provvede a determinare le modalità temporali di svolgimento della prestazione lavorativa a tempo parziale con riferimento alle previsioni dei contratti collettivi o, in mancanza, con valutazione equitativa, tenendo conto, in particolare, delle responsabilità familiari del lavoratore interessato, della sua necessità di integrazione del reddito derivante dal rapporto a tempo parziale mediante lo svolgimento di altra attività lavorativa, nonché delle esigenze del datore di lavoro. Per il periodo antecedente la data della pronuncia della sentenza, il lavoratore ha in entrambi i casi diritto, in aggiunta alla retribuzione dovuta, alla corresponsione di un ulteriore emolumento a titolo di risarcimento del danno, da liquidarsi con valutazione equitativa.

Part-time e turni di lavoro

La collocazione della prestazione può avere un margine di variabilità se legata a turni di lavoro: tuttavia, la turnazione dovrà essere definita nel contratto di lavoro in modo puntuale, tale da consentire al lavoratore (che l'abbia accettata con la sottoscrizione del contratto) di conoscere preventivamente la collocazione oraria della sua prestazione anche in un futuro non prossimo.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 81/2015

Tfr: coefficiente di maggio 2021

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a maggio 2021 è risultato pari a 103,6: ad maggio 2021 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2020 è risultata pari a 1,578079

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2020	Tasso mensile	75% Differenza 2020	Rivalutazione
Gennaio 2021	15 gennaio - 14 febbraio	102,9	0,586510	0,125	0,439883	0,564883
Febbraio 2021	15 febbraio - 14 marzo	103,0	0,684262	0,140	0,513196	0,763196
Marzo 2021	15 marzo - 14 aprile	103,3	0,977517	0,375	0,733138	1,108138
Aprile 2021	15 aprile - 14 maggio	103,7	1,368524	0,500	1,026393	1,526393
Maggio 2021	15 maggio - 14 giugno	103,6	1,270772	0,625	0,953079	1,578079

Equo canone di maggio 2021

L' inflazione del mese di maggio 2021 è stata pari a 1,3%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,975% (zerovirgolanovecentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2021 rispetto a maggio 2020 è risultata pari a 1,3% (unovirgolatrate). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 0,975% (zerovirgolanovecentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2021 rispetto a aprile 2019 risulta pari a 0,9% (zerovirgolanove). Il 75% risulta pari a 0,675% (zerovirgolaseicentosettantacinque).

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

L'affrancamento dell'avviamento da conferimento e l'effetto *recapture* conseguente al realizzo dei beni

Il Legislatore del 2008 viene tutt'oggi ricordato come uno dei più fecondi nell'ambito della fiscalità applicata alle operazioni straordinarie. Dapprima l'articolo 15, commi 10 e ss., D.L. 185/2008, ha introdotto la possibilità, mediante specifica opzione, di riconoscere anche dal punto di vista fiscale i maggiori valori contabili emersi in seguito all'effettuazione delle operazioni straordinarie. Poche settimane dopo, anche la Legge Finanziaria 2008 (L. 244/2007), all'articolo 1, commi 46 e 47, ha introdotto ulteriori novità per le medesime operazioni; in particolare, oggetto della presente analisi sarà la lettera d) del comma 46 che, con specifico riferimento all'operazione di conferimento, ha inserito in seno all'articolo 176, Tuir il comma 2-ter¹. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori di alcuni elementi dell'attivo patrimoniale (immobilizzazioni materiali e immateriali, ivi incluso l'avviamento), relativi all'azienda ricevuta, assoggettati a imposizione sostitutiva al fine di riallineare il valore fiscale a quello civilistico emergente in bilancio, tuttavia, trova piena e completa efficacia solamente nel caso in cui non vi sia "realizzo dei beni" stessi anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo al periodo in cui è stata esercitata l'opzione per l'affrancamento. Oggetto della presente trattazione sono proprio le modalità di opzione per poter fruire di questa disciplina indubbiamente agevolativa, così come le casistiche più frequenti di *recapture* e di scomputo dell'imposta sostitutiva precedentemente versata, specialmente quando ad essere alienato non è un singolo bene, bensì l'intera azienda precedentemente oggetto di conferimento.

La disciplina generale

Il già citato articolo 1, comma 46, lettera d), Legge Finanziaria 2008, ha introdotto il comma 2-ter dell'articolo 176, che prevede che "la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva... I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79".

L'articolo 1, comma 1, D.M. 25 luglio 2008 (decreto attuativo di natura non regolamentare previsto dal comma 47 delle Legge Finanziaria) ha sottolineato come oggetto dell'affrancamento (o riallineamento) debbano essere le differenze tra il valore civilistico (valore d'iscrizione in bilancio) dei beni e il loro valore di carico fiscale che quindi, ai sensi dell'articolo 176, Tuir (il cui comma 1 sancisce il subentro nella posizione fiscale del conferente da parte del soggetto conferitario, in un regime di c.d. "neutralità fiscale"), coinciderebbe con il valore attribuito dal soggetto conferitario (che lo "eredita" dal conferente) qualora non si operasse l'affrancamento ex articolo 176, comma 2-ter, Tuir.

¹ La circolare n. 28/E/2009, ha evidenziato come, nel medesimo periodo d'imposta e con riferimento alla medesima operazione di conferimento, sia possibile l'opzione contestuale per i due differenti regimi ex articolo 176, comma 2-ter ed ex D.L. 185/2008 per il riallineamento di due differenti (categorie di) attività, mentre ciò non è possibile per l'affrancamento di differenti quote del maggior valore del medesimo bene.

Diversamente, è possibile l'affrancamento "parziale" di una quota con un regime e la definizione dell'affrancamento della restante quota con l'altro regime, purché le opzioni avvengano in esercizi differenti (nel rispetto delle singole normative fiscali).

Si badi bene, comunque, che i beni riallineabili corrispondono a quelli iscritti tra le immobilizzazioni materiali e immateriali² del soggetto conferitario (beneficiario), indipendentemente dalla precedente (corretta o meno) contabilizzazione civilistica tra le immobilizzazioni da parte del soggetto conferente, o dal fatto che esso sia un soggetto Oic o Ias *adopter*³. Ciò è ancor più evidente e palese nel caso in cui a essere oggetto di riallineamento sia l'avviamento, contabilizzato *ex novo* dal soggetto conferitario e avente, anche per esso, un valore fiscale pari a zero.

L'opzione, quindi, spetta sempre al conferitario, anche nel caso in cui esso sia un soggetto "trasparente" (come le società di persone).

La previsione normativa, poi, prevede chiaramente che il riallineamento tra i valori civilistici e quelli fiscali (mediante opzione da esercitarsi in dichiarazione) dispieghi la propria efficacia:

- per quanto riguarda gli ammortamenti, nel periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione;
- parimenti ai fini del calcolo del plafond del 5% per la deducibilità delle spese di manutenzione (articolo 102, comma 6, Tuir);
- ai fini della determinazione della plusvalenza o della minusvalenza emergente in seguito al realizzo dei beni, a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione.

L'imposta è "sostitutiva", in quanto alternativa all'applicazione ordinaria dell'Irpef/Ires e dell'Irap ed è calcolata in base al criterio della "progressività" con applicazione delle seguenti aliquote:

- 12% sulla parte dei maggiori valori entro i 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte dei maggiori valori che supera i 5 milioni di euro, fino a 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte dei maggiori valori eccedenti i 10 milioni di euro.

Si consideri che l'applicazione dell'imposta sostitutiva non deve necessariamente avere a oggetto la totalità dei maggiori valori assegnati in bilancio alle immobilizzazioni (materiali e immateriali) riferite all'azienda conferita, ma può essere applicata anche a una sola parte di essi. In altri termini, il contribuente ha facoltà di affrancare sia l'intero ammontare dei disallineamenti emergenti in seguito all'operazione straordinaria (per tutti i beni), che solo una parte dei medesimi.

Tuttavia, a tal riguardo, sono stati forniti ulteriori chiarimenti relativi all'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva, che deve riguardare le differenze di valore riguardanti le immobilizzazioni materiali e immateriali - vale a dire i beni materiali in genere, gli impianti e i macchinari, i fabbricati strumentali e i beni immateriali (incluso l'avviamento) - rigorosamente suddivisi per singole "categorie omogenee".

Più nello specifico, i beni immobili devono essere suddivisi nelle categorie:

1. aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica;
2. aree non fabbricabili;
3. fabbricati strumentali per natura;
4. fabbricati strumentali per destinazione; e
5. immobili patrimonio ex articolo 90, Tuir.

Gli altri beni mobili sono raggruppati per categorie omogenee in base all'anno di acquisizione e al coefficiente di ammortamento applicabile; mentre, per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali, il riallineamento può essere esercitato distintamente per ciascuna di esse.

Alla luce di quanto sopra, dunque, come riportato nella circolare n. 57/E/2008 *"in caso di riallineamento parziale", i maggiori valori affrancati relativi a una determinata categoria omogenea devono essere "spalmati" secondo un criterio di proporzionalità su tutti i beni facenti parte della categoria interessata, dovendo l'opzione riguardare tutti i beni ricompresi all'interno di una medesima categoria omogenea e non potendo il contribuente "scegliere" solo alcuni beni all'interno delle diverse categorie di immobilizzazioni*".

Le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale hanno confermato poi l'obbligo (già previsto dalla norma istitutiva) di versamento dell'imposta *"in 3 rate annuali, la prima, pari al 30%,*

² Sono invece escluse le immobilizzazioni finanziarie, affrancabili solamente ai sensi del D.L. 185/2008. Si rimanda all'analisi di M. Confalonieri, *"Trasformazione, Fusione, Conferimento, Scissione e Liquidazione delle società"*, Gruppo 24 Ore, 2016.

³ M. Leo, *"Le Imposte sui Redditi nel Testo Unico 2020"*, Giuffrè Ed. (commento all'articolo 176, Tuir).

entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione; la seconda, pari al 40%, e la terza, pari al 30%, entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai 2 periodi d'imposta successivi; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5% annuali".

Assumendo, quindi, un imponibile (maggiore valore fiscalmente riconosciuto) pari a 15.000.000 di euro, l'imposta dovuta, nel rispetto degli scaglioni previsti, ammonterebbe a 2.100.000 euro.

Maggiore valore avviamento		15.000.000 euro (imponibile)	
Scaglioni		Aliquota d'imposta	Imposta/scaglione
I scaglione – fino a 5.000.000		12%	600.000
II scaglione – da 5.000.001 fino a 10.000.000 euro		14%	700.000
III scaglione – oltre 10.000.001		16%	800.000
Rate		% rata	Imposta (rata)
I rata		30%	630.000
II rata		40% + 2,5% int.	840.000 + 2,5% int.
III rata		30% + 2,5% int	630.000 + 2,5% int.

Il perfezionamento dell'opzione avviene inderogabilmente (e senza possibilità di fruizione dello strumento del ravvedimento operoso) mediante il versamento della prima delle 3 rate previste (pari al 30% del totale dovuto) entro il termine per il versamento del saldo dell'Ires/Irpef sui redditi relativi al periodo d'imposta nel corso del quale è stata esercitata l'opzione, oppure, al più tardi, nell'anno successivo. In entrambi i casi, la prima rata può essere versata con la maggiorazione dello 0,40% entro i 30 giorni successivi al citato termine, senza incorrere nell'inefficacia fiscale dell'opzione.

Ne consegue che l'omesso o tardivo versamento della prima rata (o di parte di essa) farebbe decadere l'opzione, mentre l'analogo comportamento tenuto con riferimento alla seconda o alla terza rata non farebbe decadere l'opzione, con la conseguenza che si renderebbe necessario provvedere al ravvedimento dell'omesso versamento (combinato disposto articoli 13, D.Lgs. 471/1997 e 13, D.Lgs. 472/1997) mediante saldo dell'imposta sostitutiva, delle sanzioni e degli interessi dovuti, pena l'iscrizione a ruolo.

Come chiarito anche dalle istruzioni al modello Redditi 2021 (periodo d'imposta 2020), l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere richiesta da parte del contribuente in entrambi i periodi nei quali è possibile esercitare l'opzione, anche in relazione alla medesima categoria omogenea di immobilizzazioni. In questo caso, considerando la medesima operazione, come si avrà modo di verificare nel seguito e come chiaramente espresso anche dalla circolare n. 57/E/2008, per la determinazione dell'aliquota applicabile nel secondo dei citati periodi, è necessario considerare anche le differenze di (maggiore) valore già assoggettate a imposizione sostitutiva nel primo periodo⁴. Qualora poi si siano poste in essere più operazioni straordinarie, ai fini delle aliquote d'imposta applicabili, è necessario considerare tutti i valori riadeguabili, sommando tutte le operazioni effettuate nel corso dello stesso periodo d'imposta.

A mero titolo esemplificativo, dunque, si assuma che in un unico periodo d'imposta il soggetto conferitario "riceva" 2 conferimenti (di ramo) d'azienda, per un maggiore valore complessivo affrancabile pari a 12.000.000 di euro, di cui 4.000.000 di euro riferiti al primo conferimento e totalmente "opzionati" nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione, e 8.000.000 di euro riferiti al secondo conferimento e "opzionati" per 4.000.000 di euro nel medesimo periodo e 4.000.000 di euro nel periodo d'imposta successivo. I disallineamenti sarebbero così conteggiati:

⁴ § 3.3.5.

Conferimenti	Disallineamenti	Disallineamenti affrancati – Primo periodo	Disallineamenti affrancati – Secondo periodo
Conferimento 1	4.000.000	4.000.000	-
Conferimento 2	8.000.000	4.000.000	4.000.000
Totale	12.000.000	8.000.000	4.000.000

Stante quanto sopra, l'imposta sostitutiva dovuta ammonterebbe a 1.620.000 euro.

Imposta sostitutiva	12% per 5.000.000 14% per 5.000.000 16% per 2.000.000	Primo periodo	Secondo periodo
		12% per 5.000.000 14% per 3.000.000	14% per 2.000.000 16% per 2.000.000
Totale	1.620.000 euro	1.020.000 euro	600.000 euro

Per il versamento dell'imposta è necessario l'utilizzo del codice tributo "1126" (istituito con la risoluzione n. 237/E/2008), mentre ai fini dichiarativi è necessaria la compilazione della sezione VI-A del quadro RQ.

Modello Redditi società di capitali 2021 (periodo d'imposta 2020), quadro RQ, sezione VI-A.

SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 1, c. 47 della L. n. 244/2007 e art. 176 del Tuir)		Materiali	Immateriali	Imponibile del periodo d'imposta	Imponibile del periodo d'imposta precedente	Imposta
RQ21	Maggiori valori dei beni 2019	1	2	3	4	5
RQ22	Maggiori valori dei beni 2020	1	2	3		5
RQ23	Totale imposte					
RQ24	Prima rata dovuta					

In estrema sintesi, qualora sia posta in essere un'operazione di conferimento d'azienda nel corso dell'anno 2019 (si assuma, per semplicità, che il contribuente abbia un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), l'opzione per l'adozione del regime sostitutivo (con conseguente imposizione fiscale) dovrà essere esercitata alternativamente:

- nel modello Redditi 2020 (periodo d'imposta 2019), purché ci si riferisca ai disallineamenti presenti nel quadro RV del medesimo modello e riferiti al periodo d'imposta 2019;
- nel modello Redditi 2021 (periodo d'imposta 2020), purché ci si riferisca ai disallineamenti presenti nel quadro RV del medesimo modello e riferiti al periodo d'imposta 2020.

Ai fini Irap, come evidenziato sotto, nel modello relativo all'anno precedente a quello in cui si è provveduto al versamento dell'imposta sostitutiva, così come negli esercizi successivi, sarà necessaria la compilazione del quadro IS, sezione IV, dove troveranno indicazione i valori fiscali riconosciuti presso il soggetto conferente, i valori di iscrizione nel bilancio del soggetto conferitario, le differenze che sono state assoggettate a imposizione sostitutiva, i nuovi valori riconosciuti fiscalmente, e la variazione (il cui valore cambia fisiologicamente di anno in anno per l'intervento del processo di ammortamento) dei citati valori civili e fiscali.

Modello Irap 2021 (periodo d'imposta 2020), quadro IS, sezione IV.

Sez. IV Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento		Valore fiscale dante causa			
IS21	Tipo di beni	1	2	3	4
IS22	Valore civile	1	2	3	4
	Valore fiscale	5	6	7	8
IS23	Differenza assoggettata a imposta sostitutiva				

Il periodo di sorveglianza e la decadenza del riallineamento

La citata lettera d) (numero 3), Legge Finanziaria 2008, come anticipato, ha introdotto una clausola di inefficacia dell'opzione di affrancamento "in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione". L'effetto del "riallineamento" civilistico-fiscale viene dunque meno qualora i beni siano "realizzati" entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello di opzione (in dichiarazione). Come chiarito dalla circolare n. 57/E/2008, "i beni devono intendersi "realizzati" in caso di alienazione, conferimento di beni, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee, mentre non rilevano i trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali (fusione, scissione e conferimento d'azienda effettuato ai sensi dell'articolo 176, Tuir)". In ogni caso, l'affrancamento viene sottoposto a una sorta di "condizione sospensiva", che viene meno alla decorrenza dell'intero terzo periodo d'imposta successivo all'opzione (ad esempio quarto o quinto periodo d'imposta successivo all'operazione straordinaria). In caso di alienazione o cessione del bene (materiale o immateriale) anteriormente a questo termine, come puntualmente chiarito anche dalla circolare Assonime n. 51/2008, il costo fiscale del bene:

- deve essere ridotto dei maggiori valori assoggettati illo tempore a imposizione sostitutiva;
- deve essere ridotto dei maggiori ammortamenti nel frattempo dedotti.

Va da sé che, così facendo, vengono completamente meno gli effetti del riallineamento, pur facendosi salva la possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva nel frattempo versata dall'imposta sui redditi dovuta (ai sensi, per le persone fisiche, dell'articolo 22, Tuir, e per le società di capitali, dell'articolo 79, Tuir). Ciò comporta, quindi, l'obbligo di iscrizione di un vero e proprio credito d'imposta nel modello dichiarativo Ires/Irpef del periodo nel corso del quale avviene il realizzo.

Si assuma ora il seguente esempio di riallineamento civilistico-fiscale di un bene, decorrente dall'anno 2016. Si ricorda che il riconoscimento del maggiore valore fiscale decorre dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è stata esercitata l'opzione, pertanto il riallineamento riferito all'ammortamento decorre dal medesimo anno.

Periodo d'imposta	Fondo ammortamento civilistico	Fondo ammortamento fiscale senza opzione	Fondo ammortamento fiscale articolo 176	Valore civilistico	Valore fiscale articolo 176
2016	20.000	-	20.000	80.000	80.000
2017	40.000	-	40.000	60.000	60.000
2018	60.000	-	60.000	40.000	40.000
2019	80.000	-	80.000	20.000	20.000
2020	100.000	-	100.000	-	-
<p>Si assuma che il valore civilistico iniziale ammonta a 100.000 euro; in seguito al riallineamento, il medesimo valore viene assunto anche ai fini fiscali. L'ammortamento fiscale, in ossequio alle aliquote fiscali previste dal D.M. 31 dicembre 1988, ammonta a 20.000 euro (aliquota del 20%).</p>					

Si ipotizzi, poi, che il bene sia ceduto a titolo oneroso all'inizio dell'anno 2018 (secondo periodo d'imposta successivo all'opzione). In questo caso, il riallineamento "decade" e vengono meno gli effetti dell'opzione esercitata nel corso dell'anno 2016:

Periodo d'imposta	Fondo ammortamento civilistico	Fondo ammortamento fiscale articolo 176	Valore fiscale articolo 176	Recapture valore fiscale	Recapture ammortamento fiscale
2016	20.000	20.000	80.000	-	-
2017	40.000	40.000	60.000	-	-
2018	60.000	-	-	-40.000	-100.000
2019	80.000	-	-	-	-
2020	100.000	-	-	-	-

In questo caso, il valore fiscale del bene ceduto (ai fini del calcolo della plusvalenza/minusvalenza fiscale) sarà pari al valore (negativo) degli ammortamenti fiscalmente dedotti (ad esempio pari al valore fiscale del bene alla data dell'opzione, cui devono essere sottratti il valore fiscale del maggior valore assoggettato a imposizione sostitutiva – in questo caso coincidente con il valore fiscale del bene stesso – e degli ammortamenti fiscali dedotti sino alla data della cessione). Assumendo che il bene sia ceduto al prezzo di 100.000 euro, la plusvalenza fiscale (differente dalla differenza civilistica, ammontante a 40.000 euro) ammonterà a 140.000 euro.

Assunto che, in questo caso, all'atto della cessione del bene non si saranno versate tutte le rate dovute dell'imposta sostitutiva, quanto versato sarà scomputato dall'imposta dei redditi direttamente modello Redditi 2019 (periodo d'imposta 2018), emergendo in essa gli effetti della decadenza del riallineamento, mentre quanto non versato (importo della terza rata) e "che il contribuente avrebbe dovuto corrispondere... non dovrà essere versato, né potrà essere iscritto a ruolo dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, poiché con la cessione del bene nel periodo di sorveglianza vengono meno ex tunc gli effetti del riallineamento" (cfr. circolare n. 50/E/2008)⁵.

Nell'anno stesso di realizzo, nel modello Redditi dovrà essere compilato il rigo RF31 (codice 11), al fine di riprendere fiscalmente (c.d. "variazione in aumento") l'ammontare dei maggiori valori assoggettati a imposizione sostitutiva relativi ai beni oggetto di realizzo.

Lo scomputo dell'imposta sostitutiva

Nella pratica, poi, il realizzo dei beni (o di parte di essi) all'interno del periodo di sorveglianza fiscale comporta la riliquidazione dell'imposta sostitutiva che sarebbe stata dovuta ex tunc, con la conseguenza che, in caso di cessione da parte di soggetto Irpef, si rende necessario fare riferimento all'aliquota marginale dell'imposta che si sarebbe calcolata nel caso in cui "il disallineamento sui beni ceduti non avesse mai concorso alla determinazione della base imponibile oggetto di affrancamento" (ibidem).

Si assuma quanto segue:

Periodo d'imposta 2018	Valore civile	Valore fiscale ante riallineamento	Imposta sostitutiva (scaglioni)	Valore fiscale post riallineamento
Beni materiali	1.000.000	-	130.000	1.000.000
Beni immateriali	9.000.000	-	1.170.000	9.000.000
Totale	10.000.000	-	1.300.000	10.000.000

⁵ Tale riferimento, pur richiamando la disciplina di cui all'articolo 1, comma 48, Legge Finanziaria 2008, è certamente applicabile anche alla fattispecie prevista dal comma 47.

<p>Il valore dei beni ammonta a 10.000.000 di euro. Pertanto, l'imposta sostitutiva applicabile è pari al 12% per i primi 5.000.000 euro dell'imponibile totale (5.000.000 x 12% = 600.000 euro) e al 14% per i successivi 5.000.000 euro (5.000.000 x 14% = 700.000 euro). Riparametrando l'imposta per il valore complessivo totale, l'imposta riferibile ai beni materiali ammonta a 130.000 euro.</p>				
---	--	--	--	--

Nel periodo d'imposta 2019 vengono ceduti i beni materiali, il cui valore, all'atto dell'opzione (2018), ammontava a 1.000.000 euro. Non essendo trascorso, all'atto della cessione, il periodo di sorveglianza ed essendo venuti meno ab initio gli effetti del riallineamento dei valori, si dovrà procedere con lo scomputo dell'imposta sostitutiva riferita ai beni materiali ceduti.

Pertanto, dopo la cessione, la riliquidazione dell'imposta sostitutiva dovuta per il solo bene immateriale (il cui valore, all'atto dell'opzione, ammontava a 9.000.000 di euro) fa emergere un'imposta sostitutiva dovuta pari a 1.160.000 euro, come viene evidenziato nella seguente tabella:

Periodo d'imposta 2019	Valore civile	Valore fiscale ante riallineamento	Imposta sostitutiva (scaglioni)	Valore fiscale post riallineamento
Beni immateriali	9.000.000	-	1.160.000	9.000.000
<p>Il valore dei beni ammonta a 9.000.000 euro. Pertanto, l'imposta sostitutiva applicabile è pari al 12% per i primi 5.000.000 euro dell'imponibile totale (5.000.000 x 12% = 600.000 euro) e al 14% per i successivi 4.000.000 euro (4.000.000 x 14% = 560.000 euro).</p>				

Lo scomputo spettante per l'imposta versata e riferita ai disallineamenti correlati ai beni oggetto di cessione (durante il periodo di sorveglianza), in questo caso, ammonta a 140.000 euro, pari alla

differenza tra 1.300.000 e 1.160.000. Tale importo dovrà quindi, essere considerato (sotto forma di vero e proprio credito d'imposta) ai fini della liquidazione dell'imposta dell'anno in cui sono stati ceduti i beni (2019, mediante indicazione nel modello Redditi 2020).

Il realizzo dell'azienda: le risposte del Fisco

Sempre in merito al realizzo dei beni e all'effetto recapture, è stata recentemente fornita un'interessante risposta (non pubblicata) a un'istanza di interpello ordinario, avente a oggetto la specifica casistica della cessione d'azienda (che l'articolo 2555, cod. civ. descrive come "complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa") anteriormente al decorso del "periodo di sorveglianza". Nel caso di specie, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale era stata posta in essere un'operazione di conferimento (dell'azienda precedentemente detenuta in regime di impresa individuale in una società di persone) si era optato per il riconoscimento fiscale (affrancamento) dell'avviamento iscritto in sede di conferimento stesso, con puntuale versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva. In tale frangente, è naturale domandarsi se l'inefficacia dell'affrancamento fiscale, prevista in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello dell'opzione (cioè entro il "periodo di sorveglianza"), sia prevista anche qualora ad essere "realizzata" sia l'azienda nel suo complesso, senza che abbia luogo alcun fenomeno di "realizzo" dei singoli beni che, nel caso di specie, non fuoriescono dall'azienda (e quindi dal regime di impresa), bensì continuano a far funzionalmente parte dell'organizzazione d'impresa.

Ebbene, la risposta del Fisco non poteva che essere affermativa (e negativa per il contribuente). Infatti, come sottolineato in precedenza, la circolare n. 57/E/2008 ha puntualmente chiarito che *"non rilevano i trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali (fusione, scissione e conferimento d'azienda effettuato ai sensi dell'articolo 176, Tuir"*⁶.

Parimenti, non costituisce ipotesi di realizzo il successivo (ri)trasferimento dei beni in caso di ulteriore operazione fiscalmente neutrale (e.g. il conferimento d'azienda cui segue, in pendenza di sorveglianza, un'operazione di fusione). Da ciò consegue che il susseguirsi di più operazioni fiscalmente neutrali non interrompe il quadriennio di sorveglianza, in quanto *"la società avente causa dovrà tenere conto anche del possesso maturato dalla società dante causa ai fini della determinazione complessiva del periodo di possesso dei beni "affrancati" utile per la corretta applicazione della citata disposizione di cui all'articolo 176, comma 2-ter, Tuir"*⁷.

In commento alla normativa e alla circolare precedentemente citata, la successiva circolare n. 8/E/2009 ha ulteriormente ribadito che tali *"operazioni fiscalmente "neutrali", infatti, consentono alla società incorporante, beneficiaria ovvero conferitaria (di seguito società avente causa) di acquisire i beni al medesimo valore fiscalmente riconosciuto presso la società, rispettivamente, incorporata, scissa ovvero conferente (di seguito società dante causa). (...) la beneficiaria succede al dante causa anche nel requisito del c.d. periodo di sorveglianza. In altri termini, la società avente causa dovrà tenere conto anche del possesso maturato dalla società dante causa ai fini della determinazione complessiva del periodo di possesso dei beni "affrancati" utile per la corretta applicazione della citata disposizione di cui all'articolo 176, comma 2-ter, Tuir"*.

Dal punto di vista oggettivo, poi, anche la circolare n. 8/E/2010, riprendendo la precedente, ha precisato, tra tutte, che l'operazione di conferimento ex articolo 176, Tuir, *"non costituisce una fattispecie "realizzativa", nel senso che non rappresenta un'ipotesi di decadenza dal regime fiscale del riallineamento"*.

Da tutto ciò deve desumersi – e l'Agenzia delle entrate in questo è chiara – che l'effetto realizzativo, all'occorrenza del quale decade ogni efficacia del regime sostitutivo in capo al soggetto dante causa, si realizza solamente nel caso in cui, anteriormente al decorso del "periodo di sorveglianza", vengano poste in essere operazioni fiscalmente non neutrali. Trascorso il periodo di monitoraggio

⁶ § 3.3.7.

⁷ Si rimanda, nello specifico, alla circolare n. 8/E/2009, § 3.4 e allo studio "Analisi delle diverse tipologie di affrancamento dei disallineamenti derivanti dall'effettuazione di operazioni straordinarie" a cura della Commissione imposte dirette e reddito d'impresa del Cndcec (22 luglio 2010).

quadriennale, infatti, risulta essere irrilevante (e senza alcun effetto fiscale) l'eventuale perfezionamento di un'operazione non fiscalmente neutrale. Va da sé che la cessione d'azienda, pur se riguardante l'intero complesso di beni (materiali e immateriali, ivi includendosi l'avviamento), non può che qualificarsi come operazione marcatamente realizzativa, pur se riguardante l'intero "complesso aziendale", anche in considerazione del fatto che il Tuir (si rimanda all'articolo 17, comma 1, lettera g) per le persone fisiche, e all'articolo 86 per le società di capitali) prevede esplicitamente che i plusvalori emergenti in seguito alla cessione d'azienda (ivi incluso l'avviamento) debbano concorrere alla formazione dei redditi dei soggetti coinvolti.

Allora, non deve esservi alcun dubbio sul fatto che la cessione d'azienda durante il periodo di sorveglianza costituisca, anche ai fini fiscali, un'operazione meramente realizzativa, che comporta la tassazione in capo al dante causa (cedente) delle eventuali plusvalenze realizzate (con valorizzazione delle immobilizzazioni in base ad un valore fiscale "depurato" dall'effetto - che decade - del riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici, operato mediante opzione dichiarativa e versamento dell'imposta sostitutiva⁸) e il riconoscimento in capo all'avente causa (cessionario) dei valori contabili iscritti a seguito dell'operazione.

Nel caso di specie - è evidente - vi sono un cedente, che si spossa dell'azienda dietro corresponsione di un prezzo pattuito, e un cessionario, che ne acquisisce la proprietà e il riconoscimento a quest'operazione di un'agevolazione in termini di imposizione fiscale snaturerebbe il sistema impositivo. Infatti, come chiarito dalla relazione tecnica al disegno di legge sfociato nell'introduzione del comma 2-ter, la scelta del regime di imposizione sostitutiva "è finalizzata ad ottenere il riconoscimento dei maggiori valori dei cespiti iscritti in bilancio e non a tramutare la natura dell'operazione da neutrale in realizzativa"⁹.

Riferimenti normativi

articolo 1, comma 46, lettera d), Legge Finanziaria 2008

articolo 22, Tuir

articolo 90, Tuir

articolo 102, comma 6, Tuir

comma 2-ter, articolo 176, Tuir

articolo 13, D.Lgs. 471/1997

articolo 13, D.Lgs. 472/1997

articolo 1, comma 1, D.M. 25 luglio 2008

articolo 2555, cod. civ.

circolare n. 57/E/2008

circolare n. 8/E/2009

⁸ Si rimanda al § II periodo di sorveglianza e la decadenza del riallineamento.

⁹ Circolare n. 57/E/2008, §. 4.2.

Le corrette procedure nella società di persone e le conseguenze fiscali in tema di decesso del socio e prelievo degli utili

In merito alla operatività delle società di persone sono state pubblicate alcune recenti ordinanze della Corte di Cassazione che dettano regole su temi di grande frequenza nella prassi professionale, che vanno dalla disciplina del subentro degli eredi nella quota del socio deceduto, alla legittimità del prelievo in conto utili, alle formalità necessarie per la redazione del bilancio di esercizio.

Il decesso del socio

Che cosa accade quando un socio di società di persone decede? Quali sono i riflessi di questo evento sulla società, sugli altri soci, e sugli eredi del socio deceduto? La analisi di tali conseguenze è rilevante non solo dal punto di vista civilistico per stabilire quali siano le obbligazioni che si generano tra società ed eredi, ma anche sul piano strettamente fiscale, ambito nel quale va indagato se esiste un fenomeno di carattere successorio nel trasferimento della quota, il che comporterebbe una qualche continuità tributaria tra il de cuius e i suoi eredi. Questi temi sono analizzati dalla ordinanza n. 1216/2021 che prende spunto dal seguente caso "A seguito del decesso di un socio di Snc, gli eredi hanno convenuto, di comune accordo con gli altri soci superstiti, di subentrare nella compagine societaria, e dal momento che il de cuius deteneva perdite d'impresa attribuite per trasparenza dalla società e riportate a nuovo, ritengono di poter usufruire di dette perdite a riduzione del reddito imputato dalla società a seguito del subentro nel ruolo di socio".

Ma quale è la natura dell'atto con il quale gli eredi diventano soci della società al posto del de cuius? A tale proposito la norma codicistica di riferimento è l'articolo 2284, cod. civ., secondo il quale a seguito della morte del socio, la società deve liquidare il valore della quota agli eredi, o in alternativa i soci possono decidere di sciogliere la società, ovvero di continuarla anche con gli eredi del socio deceduto, se questi ultimi vi acconsentono. Appare di tutta evidenza che la decisione su quale soluzione intraprendere spetta, in via prioritaria, ai soci superstiti e solo in base a una eventuale proposta di continuazione della vita sociale con gli eredi del socio, tale seconda soluzione può essere valutata.

Quindi gli eredi del socio, se accettano l'eredità, assumono certamente, in modo per così dire automatico, la veste di creditori della società, mentre il fatto che essi possano subentrare nel ruolo di socio dipende da una decisione negoziale con gli altri soci che è una eventualità possibile, ma solo previo accordo di entrambe le parti.

Così recita al riguardo l'ordinanza citata "Ai sensi dell'articolo 2284, cod. civ. gli eredi del socio, fin dal momento dell'apertura della successione, assumono esclusivamente la posizione di creditori e tale posizione rimane per essi immutata anche nell'ipotesi in cui i soci superstiti decidessero, come nella specie, di stipulare un accordo di continuazione con gli eredi; ciò in quanto il contratto sociale stipulato con il socio de cuius è intuitus personae. Nelle società di persone il contratto sociale è caratterizzato dalla considerazione personale e soggettiva del singolo contraente; pertanto, la morte del socio non determina la trasmissione della sua quota agli eredi, ma la trasformazione ope legis della quota del corrispondente importo pecuniario di cui diventano creditori gli eredi e debitrice la società".

Per quanto attiene alla liquidazione della quota il riferimento normativo è all'articolo 2289, cod. civ. (che comprende anche le fattispecie di liquidazione della quota a seguito di recesso o esclusione), e tale norma prevede che il debito vada saldato entro 6 mesi dalla data in cui si verifica lo scioglimento del rapporto sociale, considerando il valore di mercato della quota sulla base di una situazione patrimoniale datata sempre al giorno dello scioglimento e considerando anche gli utili (o

le perdute) in corso di formazione.

Quindi volendo schematizzare la situazione che si manifesta in capo agli eredi, e ricordando che dal punto di vista tributario il reddito da partecipazione è attribuito a chi riveste la qualifica di socio alla data della chiusura del periodo d'imposta possiamo avere 3 ipotesi:

1. gli eredi non accettano l'eredità. In tale ipotesi essi non assumono alcuna qualifica societaria, nemmeno pro tempore, né rivestono la qualifica di creditori della società, semplicemente non assumendo alcun diritto verso il de cuius non assumono nemmeno alcuna obbligazione tributaria;
2. gli eredi accettano l'eredità ma non intendono assumere la qualifica di socio. In tale ipotesi essi hanno diritto a ottenere la liquidazione del valore della quota, conseguendo un importo che potrà generare tassazione, quindi un imponibile che si forma direttamente in capo all'erede, se si verificano le condizioni previste nell'articolo 20-bis, Tuir. Infatti, in caso di recesso, esclusione o decesso del socio di società di persone l'articolo 20-bis, Tuir afferma che si applica il disposto di cui all'articolo 47, comma 7, sempre del Tuir. In forza di tale norma si forma reddito nel caso di recesso, per differenza tra valori fiscalmente riconosciuto della partecipazione (capitale sottoscritto più utili fiscalmente imputati, meno utili distribuiti) e somma o valore normale dei beni ricevuti. Se, ad esempio, la società fissa il valore di liquidazione della quota agli eredi a 1000, a fronte di un costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per 200 gli eredi vedrebbero formarsi un reddito di 800. La categoria reddituale di tale imponibile è stabilita sempre dall'articolo 20-bis, il cui incipit recita *"ai fini della determinazione del reddito da partecipazione..."*. Quindi siamo di fronte a una fattispecie reddituale che viene determinata con le regole del reddito da capitale (cfr. articolo 47, Tuir), ma classificata come reddito partecipativo. Va aggiunto che il reddito partecipativo non è una vera e propria categoria reddituale, ma è solo una modalità per tassare in capo ai soci il reddito prodotto a monte, quindi dalla società e pertanto reddito d'impresa. In sostanza tale reddito viene determinato per competenza e tassato alla stregua di un reddito partecipativo, cioè tramite il quadro RH del modello Redditi. Da ciò deriva che non si applica alcuna ritenuta alla fonte (che viene applicata quando il dividendo realizza un reddito da capitale), né alcuno sconto sull'imponibile. Sul punto si riporta il contenuto della circolare n. 47/E/2008, §. 7.5. *"L'articolo 20-bis del Tuir, introdotto dal D.Lgs. 247/2005 (c.d. Correttivo Ires), prevede che "ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera l), del Testo Unico - cioè i redditi compresi nelle somme e valori attribuiti al socio in sede di recesso -, valgono, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata". Sul punto la circolare n. 6/E/2006 (risposta 7.12), richiamando la Relazione illustrativa al Correttivo Ires, chiarisce che la componente reddituale compresa nell'importo percepito dal socio uscente e determinata secondo le regole dettate dall'articolo 47, comma 7, Tuir, in quanto compatibili, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di reddito d'impresa e deve essere tassato in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito. Quanto appena esposto è stato ulteriormente ribadito nella risoluzione n. 64/E/2008. Pertanto, in linea con la predetta interpretazione, in mancanza dei requisiti per accedere alla tassazione separata (quadro RM, secondo fascicolo, modello Unico PF), il socio persona fisica non imprenditore dichiara l'"eccedenza da recesso" nel quadro RH del modello Unico PF, fra i redditi di partecipazione in società di persone, indicando quale percentuale la quota di partecipazione al reddito della società al momento del recesso. Il codice fiscale del soggetto che ha erogato l'indennità va riportato nella sezione prima, rigo RH1 (o seguente), colonna 1".* (sottolineature nostre). Va ricordato che in capo all'erede si pone la necessità di determinare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del de cuius, ma qui va approfondito un tema: la determinazione di tale costo non può avvenire in base all'articolo 68, comma 6, Tuir (secondo cui la partecipazione caduta in successione assume per l'erede, ai fini delle imposte sul reddito, il costo così come viene determinato per l'imposta di successione e quindi il valore del

patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio antecedente la data del decesso) per il semplice motivo che l'erede è titolare di un diritto di credito, ma non assume la qualifica di socio, quindi è il valore del credito che va determinato, non il costo della partecipazione che invece diviene rilevante se l'erede diventa socio della società;

3. gli eredi hanno convenuto con i soci superstiti di entrare nella società. In tal caso, assumendo la qualifica di soci alla fine del periodo d'imposta, gli eredi saranno attributari di reddito in base alla quota intestata, a prescindere dalla circostanza che il subentro sia avvenuto in corso di anno.

Società di persone e decesso di uno dei soci

Cassazione, ordinanza n. 1216/2021

Con il decesso del socio l'erede può alternativamente:

1. rinunciare all'eredità;
2. accettare l'eredità;
3. accettare l'eredità e convenire con gli altri soci l'ingresso in società



1. nessun reddito per erede e reddito società attribuito ai soci superstiti al 31 dicembre
2. l'erede acquisisce diritto di credito trattato come l'ipotesi di recesso del socio (articolo 20-bis, Tuir)
3. reddito imputato all'erede socio ma ...



Il subentro dell'erede nella società avviene sempre per atto inter vivos ma per effetto successorio, quindi le perdite che il socio deceduto riportava a nuovo non sono attribuibili all'erede (eccezione per socio accomandante, articolo 2322, cod. civ.)

L'ipotesi n. 3 tra quelle sopra elencate si riferisce al caso esaminato dall'ordinanza della Cassazione, chiamata a valutare il significato dell'atto con cui l'erede entra in società: si tratta di atto jure successionis oppure un normale atto inter vivos? La risposta della Suprema Corte va nella seconda direzione: *"In caso di accordo di continuazione, come nella specie è avvenuto, si verifica solo una modificazione soggettiva del contratto sociale che non presenta nulla di diverso da ogni altra ipotesi di adesione di nuove parti al contratto di società, la cui efficacia decorre dal momento in cui l'accordo viene stipulato (nella specie il 21 settembre 2012) sicché la morte del socio anche in ipotesi di continuazione, non determina il trapasso mortis causa della partecipazione agli eredi. Secondo il principio affermato da questa Corte, che si condivide: "l'erede del socio defunto diventa socio non iure successionis, ma a opera di un accordo che è atto inter vivos" (Cassazione n. 6849/1986). Né assume rilievo nella fattispecie il richiamo all'istituto dell'eredità giacente, tenuto conto che gli eredi hanno provveduto ad accettare l'eredità, non configurandosi alcuna situazione di incertezza al momento della apertura della successione"*.

In pratica ciò che avviene con l'ingresso degli eredi quali soci della società è una sorta di aumento di capitale che viene sottoscritto mediante rinuncia del credito vantato dagli stessi eredi: essi infatti avrebbero diritto alla liquidazione della quota e nel contempo la società dovrebbe ridurre il capitale sociale, mentre convertendo il diritto di credito nella quota, il capitale rimane inalterato.

Ciò comporta, sempre secondo il ragionamento della Corte, che non si possa affermare alcuna continuità fiscale tra la posizione del de cuius e quella degli eredi, sicché le perdite attribuite al de cuius e che costui riportava a nuova non vengono affatto trasferite sulla posizione degli eredi che sono diventati soci. Questa posizione, va sottolineato, è coerente con l'impostazione civilistica del trasferimento della quota assunta dalla citata ordinanza: se l'erede diventa socio in forza di un contratto inter vivos, viene perso ogni collegamento tributario con la posizione del socio deceduto. Sul punto va segnalato che anche l'articolo 68, comma 6, Tuir afferma lo stesso principio, laddove si stabilisce che il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo all'erede non è il medesimo riconosciuto in capo al de cuius, bensì coincide con il valore proporzionale del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio antecedente il trasferimento. Sarebbe interessante, al riguardo,

interrogarsi sullo scenario che si manifesta nel caso diverso di donazione di quote: se in tale ipotesi dal punto di vista fiscale vi è continuità assoluta tra donante e donatario (articolo 68, comma 6, Tuir secondo cui il costo della partecipazione in capo all'erede è uguale a quello fissato in capo al de cuius) verrebbe da dire che in caso di attribuzione di perdite fiscali al donante, tali perdite potrebbe seguire il detentore della partecipazioni, a meno di non affermare il diverso principio di imputazione per così dire "soggettiva" della perdita da partecipazione, che una volta attribuita perde memoria della società che l'ha generata. Questa seconda tesi sarebbe, in qualche modo, coerente con il fatto che mentre con il decesso del socio le perdite al medesimo trasferite non sarebbero più utilizzabili da nessuno, invece con la donazione il donante resta in vita e mantiene a pieno titolo la qualifica di contribuente, il che renderebbe possibile, almeno in linea teorica, utilizzare le perdite da partecipazione per compensare altri utili di impresa. Il punto meriterebbe un approfondimento da parte della Agenzia delle entrate.

Sempre in materia di natura dell'atto di trasferimento, va sottolineato che un caso a parte sembra essere rappresentato dal tema del trasferimento della partecipazione detenuta dal socio accomandante in caso di decesso del medesimo. Infatti in base all'articolo 2322, cod. civ. la quota del socio accomandante è trasmissibile agli eredi per causa di morte, il che induce ad affermare la sussistenza di un qualche automatismo in tale trasferimento, che avviene, pertanto jure successionis e non per atto tra vivi. La conseguenza tributaria di ciò è che potrebbe essere ribaltata la conclusione a cui è pervenuta la Suprema Corte nel caso prima citato.

La risposta a interpello n. 28/E/2021

Le conseguenze fiscali che si manifestano a seguito del decesso del socio di società di persone sono indagate anche dalla risposta a interpello n. 28/E/2021. In tale documento l'Agenzia conferma 2 punti che sopra sono stati ricordati:

1. il reddito di periodo è attribuito a chi riveste la qualifica di socio alla data della chiusura del periodo d'imposta.
2. la qualifica di socio non è automaticamente conseguita dall'erede per effetto del decesso del socio, bensì essa è assunta solo nel momento in cui si perfeziona l'accordo tra soci superstiti ed eredi circa il loro ingresso in società.

Tuttavia, vi è un punto dell'interpello che desta più di una perplessità quando si considera la posizione della società che liquida ad alcuni eredi le somme convenute che rappresentano il valore della partecipazione.

Il caso esaminato dall'Interpello è alquanto particolare: una Snc è formata da 3 soci: Tizio, Caio e Sempronio che nel giro di un paio di anni decedono (tutti). Ciascun socio ha degli eredi ma solo gli eredi di Sempronio (Mevia 1 e Mevia 2) accettano di subentrare nella veste di socio, mentre gli altri eredi preferiscono ottenere la liquidazione della quota. A seguito del decesso la società, con i 2 nuovi e unici soci Mevia 1 e Mevia 2 inizia la fase di liquidazione e in tale fase viene eseguito il pagamento agli eredi non soci corrispondente al valore della quota. Tale pagamento collegato a un debito, a sua volta espressione di un costo per la società, è dichiarato non deducibile dal reddito di esercizio (sì di liquidazione, ma pur sempre un periodo d'imposta soggetto alle regole di determinazione dell'imponibile del Capo VI, Tuir). Sul punto recita l'Interpello "*Dal lato società, l'attribuzione ai soci e agli altri eredi dei redditi derivanti dalla liquidazione non determina l'emersione di alcun componente negativo qualificabile come differenza da recesso, trattandosi di una ordinaria procedura liquidatoria*".

L'affermazione desta perplessità. Come si qualifica, dal punto di vista della società, il pagamento del valore della quota al socio recedente, escluso o agli eredi del socio?

La norma civilistica di riferimento sulla questione è l'articolo 2289, cod. civ., che statuisce come in occasione del recesso (nonché in tutti i casi in cui il rapporto sociale si interrompe limitatamente a un socio, come la morte dello stesso o la sua esclusione), la liquidazione della quota sociale spettante al socio uscente viene effettuata sulla base di una situazione patrimoniale della società che evidenzia l'effettivo valore economico del complesso aziendale al momento dello scioglimento del

rapporto sociale, comprensivo quindi della quota parte degli utili in corso di formazione al momento del recesso.

L'importo della quota così determinato corrisponde a una frazione del capitale economico della società e risulta solitamente superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile, in quanto lo stesso risulta costituito di fatto da 2 componenti:

- una riferibile alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta, costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve, sia di utili che di capitale, eventualmente esistenti;
- un'altra relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che definiamo "differenza da recesso".

Proprio dall'articolo 2289, parte la risoluzione n. 64/E/2008 per analizzare il trattamento fiscale della differenza da recesso.

Nella citata (e nota) risoluzione si afferma la deducibilità di tale somma "*Considerato che l'importo liquidato al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione (costituito ordinariamente dai conferimenti e dalle riserve di utili tassati per trasparenza, e che, in linea di principio, coincide con la differenza da recesso) costituisce in capo allo stesso reddito imponibile, al fine di evitare una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti, si ritiene che la "differenza da recesso" - come sopra definita - sia deducibile in capo alla società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota*".

Ma le medesime conclusioni non possono che valere anche per le somme liquidate all'erede del socio, che sono trattate normativamente sempre dall'articolo 20-bis, Tuir. E non sembra conferente l'affermazione secondo cui trattandosi di riparto da liquidazione nessuna somma sarebbe deducibile: il riparto si ha tra i soci (nel caso citato Mevia 1 e Mevia 2), mentre la somma corrisposta agli eredi non soci è il pagamento di un costo corrisposto a terzi. In sostanza non si vede motivo per cui se tale pagamento fosse avvenuto prima della messa in liquidazione della società esso sarebbe stato deducibile, e invece se eseguito dopo tale data diventi indeducibile.

Il prelievo degli utili nelle società di persone

Un tema che da sempre rappresenta un problema notevole nell'ambito delle società di persone (ma anche per le imprese individuali) è l'aver eseguito, i soci, prelievi sui conti correnti della società in misura superiore alle riserve presenti nel patrimonio netto. Tali prelievi vengono appostati nell'attivo patrimoniale sotto varie forme, ma alla fine essi rappresentano un deficit patrimoniale (patrimonio netto negativo) o nella migliore delle ipotesi un credito della società verso i soci, la cui esigibilità spesso è assai discutibile. Ma la vera domanda è la seguente: possono i soci eseguire tali prelievi senza limite alcuno? La risposta non è banale e, laddove fosse negativa, rappresenterebbe certamente un'aggravante nell'ipotesi di deriva concorsuale. Il tema è stato trattato da 2 recenti esiti della Corte di Cassazione (sentenza n. 979/2021 e ordinanza n. 6028/2021). Prendiamo come riferimento la seconda ordinanza (nei contenuti simile alla prima) in cui la Suprema Corte doveva dirimere un contenzioso nato dal reclamo di un soggetto avente la qualifica di cessionario di un credito che una società di persone gli aveva ceduto. Detto credito era esattamente un credito verso i soci per prelievi eseguiti eccedenti l'utile risultante dal rendiconto approvato. Il cessionario aveva convenuto quindi in giudizio i soci della Snc in quanto illimitatamente responsabili delle obbligazioni poste a carico della società. Dal loro punto di vista i soci resistevano alla richiesta appellandosi al fatto che detto credito non esisteva: infatti al tempo del prelievo eccedente i soci avevano unanimemente deliberato di eseguire il prelievo e ritenendo di agire nel giusto in forza del disposto dell'articolo 2262, cod. civ. secondo il quale "salvo patto contrario" il socio ha diritto all'utile solo dopo l'approvazione del rendiconto. Ebbene proprio appellandosi al patto contrario essi sostenevano che legittimamente avevano eseguito il prelievo delle somme, quale atto autorizzato dalla decisione dei soci e quindi in deroga al disposto

secondo cui solo una volta approvato il rendiconto e per l'utile che ne deriva, il socio ha diritto a ricevere la somma. La conclusione della Cassazione è invece di segno contrario, ribadendo che il diritto soggettivo del socio all'utile è limitato a quello che emerge dopo l'approvazione del rendiconto e quindi limitatamente a tali somme la riscossione di denaro fruita dal socio ha titolo definitivo. Per altre somme la riscossione è ripetibile dalla società costituendo meramente un credito che la stessa detiene avendo trasferito liquidità al socio. Anche il riferimento alla locuzione normativa di cui all'articolo 2262, cod. civ. "salvo patto contrario" è letto non tanto quale possibilità di ampliare il diritto del socio senza limite alcuno, purché ciò avvenga con decisione unanime dei soci, bensì come possibilità contraria, cioè di limitare il diritto del socio, stabilendo, ad esempio, che la distribuzione dell'utile avvenga non solo dopo l'approvazione del rendiconto, ma anche tramite la formazione di una volontà maggioritaria dei soci. Pertanto quel dato iscritto nell'attivo patrimoniale della società (prelevamento eccedente le riserve) rappresenta un vero e proprio credito nei confronti dei soci. Così recita la citata ordinanza "...Non potrebbe, d'altra parte, essere ritenuta d'ostacolo alla svolta lettura la circostanza che la norma dell'articolo 2262, cod. civ. - nel dichiarare il diritto del socio a percepire la "sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto" - fa salvo il "patto contrario". Questa possibilità si mostra infatti riferita, secondo la piana lettura del testo normativo, alla possibilità di "limitare" - non già di "espandere" - il diritto del socio alla percezione degli utili di periodo; e così, in specie, alla possibilità che lo statuto sociale venga a subordinare - durante la vita della società - la distribuzione degli utili al consenso di particolari maggioranze dei soci...".

Questo tema presenta anche una ricaduta fiscale nel senso che incide sugli interessi passivi eventualmente dedotti dalla società di persone. In tale contesto infatti si pone l'obbligo di dimostrare l'inerenza di detti interessi (articolo 61, Tuir) e il verificatore avrà buon gioco a sostenere che l'utilizzo di provviste bancarie, da cui originano interessi passivi, per destinarle a prestiti infruttiferi (e probabilmente di difficile esigibilità) determina quale conseguenza la non inerenza di detti interessi e quindi il loro recupero a tassazione.

In una ulteriore e ancor più recente ordinanza (n. 12567/2021) la Suprema Corte torna sul tema dei prelevamenti del socio, in questo caso anche amministratore. Tali prelevamenti che costui ha eseguito sia in veste di socio per gli utili derivanti dal rendiconto, sia in veste di amministratore quale compenso per la prestazione eseguita a favore della società, vengono contestati dagli altri soci, in primo luogo eccependo che gli utili, affinché diventino un credito del singolo socio devono derivare sì dal rendiconto, ma deve anche mergere l'approvazione del medesimo. E per quanto attiene ai compensi veniva eccepite che le somme erano state arbitrariamente prelevate dall'amministratore senza che ne risultasse alcun titolo a costituire il debito per la società. Nella citata ordinanza la Cassazione dà ragione agli altri soci, ritenendo necessario dimostrare le modalità con cui sia stato approvato il rendiconto, e dimostrare altresì, a cura della parte citata in giudizio, cioè l'amministratore, che egli avesse diritto al compenso in forza di un titolo derivante da un accordo con gli altri soci, in mancanza del quale la somma è stata prelevata in modo illegittimo.

Nota integrativa nel bilancio delle società di persone?

Lo spunto per la riflessione sul contenuto del rendiconto che le società di persone devono redigere e sottoporre alla approvazione dei soci, viene dalla sentenza del Tribunale di Milano del 29 luglio 2020. Il contenzioso si riferisce a 2 società semplici il cui amministratore veniva accusato dall'erede di uno dei soci delle stesse, in merito a sue presunte gravi inadempienze relative alla formazione del rendiconto sociale e alle formalità osservate per l'approvazione del medesimo. In pratica il documento contabile formato dall'amministratore veniva giudicato gravemente insufficiente poiché privo di dati essenziali del passivo oltre che privo delle necessarie spiegazioni. Alla luce di tali mancanze veniva richiesta la nomina di un curatore speciale e la contestuale revoca dell'amministratore per giusta causa. Il Tribunale di Milano sul punto assume una posizione molto rigida affermando la assoluta equivalenza del bilancio delle società di capitali rispetto a quello delle società di persone, financo quelle delle società semplici che non svolgono, come è noto, attività commerciale. Recita la sentenza citata: "...tali documenti sono peraltro carenti di nota integrativa, necessaria secondo le

previsioni in tema di bilancio di società di capitali e in particolare idonea al chiarimento delle poste indicate dal ricorrente come oscure...;

La sentenza dà quindi per scontato che quando l'articolo 2262, cod. civ. parla di rendiconto intenda riferirsi in toto al bilancio di esercizio delle società di capitali. Questa tesi non solo è largamente disattesa nella prassi operativa, ma è anche messa in discussione in dottrina da autorevoli fonti tra cui il documento della Fondazione nazionale commercialisti del 17 ottobre 2017 in cui si afferma testualmente: "...Stante la formulazione letterale dell'articolo 2217, cod. civ. è a tutt'oggi controverso se l'estensore della norma abbia voluto implicitamente richiamare per intero la disciplina relativa al bilancio nelle società di capitali, e non solo la parte relative alle valutazioni".

Certo che un intervento legislativo che affermi con chiarezza quali siano gli obblighi in tema di rendiconto esercizio nelle società di persone è oggi quanto mai necessario.

Riferimenti normativi

articolo 2284, cod. civ.

articolo 2289, cod. civ.

articolo 2322, cod. civ.

articolo 20-*bis*, Tuir

articolo 47, comma 7, Tuir

articolo 68, comma 6, Tuir

Cassazione, ordinanza n. 1216/2021

Cassazione, sentenza n. 979/2021

Cassazione, ordinanza n. 6028/2021

circolare n. 47/E/2008

risoluzione n. 64/E/2008

risposta a interpello n. 28/E/2021

Il regime di tassazione ai fini dell'imposta di registro del concordato fallimentare con assuntore

Con il presente contributo viene illustrato il regime fiscale, ai fini dell'imposta di registro, del decreto di omologazione del concordato fallimentare con assunzione e, in particolare, se lo stesso debba essere assoggettato a tassazione in misura fissa o in misura proporzionale.

Tale analisi si rende necessaria a fronte delle frequenti contestazioni che l'Agenzia delle entrate, in questi ultimi anni, sta sollevando in merito alle modalità di tassazione del decreto di omologa con il quale un terzo, nell'ambito di un concordato fallimentare, assume le passività fallimentari e, per contro, riceve, quale corrispettivo, l'attivo fallimentare.

L'Agenzia delle entrate, infatti, ritiene che il suddetto decreto debba essere assoggettato a tassazione in misura proporzionale, nonostante il dettato normativo e ragioni di carattere sistematico sembrerebbero giustificare l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Il concordato fallimentare

Il concordato fallimentare rappresenta un particolare modo di chiusura del fallimento, mediante il quale l'imprenditore fallito definisce i rapporti pregressi con il pagamento – anche parziale – dei creditori o con altra forma di ristrutturazione dei debiti e ottiene la liberazione dei beni soggetti alla procedura fallimentare.

Questo istituto è disciplinato in modo organico al Capo VIII, Sezione II, agli articoli da 124 a 141, L.F.. Tale disciplina, tuttavia, è stata sostituita dal D.Lgs. 14/2019 (c.d. Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza) che entrerà in vigore a decorrere dal 1° settembre 2021. La nuova disciplina, tuttavia, ha conservato i tratti essenziali dell'istituto previsti dalla L.F..

Il concordato fallimentare è un atto negoziale di carattere costitutivo, con il quale le fasi della liquidazione fallimentare e della ripartizione dell'attivo vengono sostituite da un accordo. Accordo che viene stipulato fra il fallito o un terzo (creditore o non) e i creditori stessi, nel rispetto della *par condicio creditorum*.

In altre parole, il concordato fallimentare impedisce la disgregazione del complesso aziendale e l'eliminazione dell'impresa dal mercato. Tale istituto, infatti, prevede il trasferimento della titolarità della azienda in capo a nuovi soggetti capaci di rimettere velocemente in circolo le risorse destinate a un impiego produttivo.

L'accordo che viene raggiunto nell'ambito del concordato fallimentare persegue diversi interessi:

- da una parte, quelli dei creditori che mirano a soddisfare le proprie pretese in misura maggiore e in tempi più rapidi rispetto a quelli che realizzerebbero mediante il fallimento;
- dall'altra parte, quelli dei debitori che, mediante modalità alternative a quelle ordinarie, intendono liberarsi dello stato di fallito e ricominciare a svolgere la propria attività imprenditoriale.

La proposta di concordato può essere presentata da uno o più creditori, uno o più terzi ovvero, in via residuale, dal fallito.

Raramente il concordato è proposto dal solo fallito in quanto non è in grado di offrire serie garanzie patrimoniali per il pagamento. Per questo motivo, tale soggetto viene affiancato da un terzo che garantisce il concordato, ossia da un fideiussore ovvero da un coobbligato in solido con il fallito, garante dell'esecuzione del concordato.

Il terzo, inoltre, può essere un assuntore: in questo caso il terzo si accolla l'obbligo del pagamento

dei crediti. Accollo che può essere privativo o cumulativo, a seconda del fatto che il fallito venga o meno immediatamente liberato dall'adempimento dei propri obblighi.

L'individuazione della natura giuridica del concordato è oggetto di notevoli contrasti sia giurisprudenziali sia dottrinali.

In particolare, il dibattito verte sulla qualificazione del rapporto intercorrente fra i diversi soggetti che intervengono nell'ambito della procedura concordataria.

La prima teoria (teoria privatistica) configura il concordato come un contratto costituito dalla proposta del fallito e dall'accettazione dei creditori. Tale contratto, essendo soggetto a una particolare procedura e all'omologazione del Tribunale fallimentare, riveste natura costitutiva e, ai fini della sua efficacia, l'omologazione costituisce una mera *condicio iuris*.

La seconda teoria (teoria pubblicistica-processualistica), invece, valorizza l'aspetto procedurale dell'istituto del concordato e la finalità di rimuovere lo stato di insolvenza. Secondo questa teoria, gli effetti del concordato non derivano dall'accordo raggiunto tra le parti, ma dalla legge. Tale teoria qualifica la proposta del fallito e l'adesione dei creditori come una semplice domanda rivolta al Tribunale per ottenere il provvedimento di omologazione.

Si osserva, tuttavia, che quest'ultima teoria, pur essendo quella maggiormente condivisa dalla giurisprudenza e dalla dottrina, è destinata a "venire meno" a seguito della riforma introdotta dal D.Lgs. 5/2006 e dal D.Lgs. 169/2008. Tale riforma, infatti, ha modificato significativamente l'istituto in esame, prevedendo una disciplina tendenzialmente conforme a quella, già rinnovata, del concordato preventivo.

Oggi, il controllo giudiziale di merito si esplica solamente nel caso in cui alcune classi di creditori esplicano il proprio dissenso. Questa circostanza dimostra chiaramente l'intenzione del Legislatore di valorizzare l'autonomia negoziale delle parti e, quindi, la teoria privatistica.

Le ragioni a favore dell'imposta in misura fissa

Dopo aver illustrato brevemente la disciplina fallimentare e civilistica del concordato con assunzione, si passa ora ad analizzare il regime fiscale, ai fini dell'imposta di registro, del decreto di omologazione del concordato fallimentare con assuntore.

L'obiettivo è quello di stabilire se tale decreto debba essere assoggettato a tassazione in misura fissa ovvero in misura proporzionale.

La questione, come detto, è di particolare rilevanza dal momento che, sempre più spesso, l'Agenzia delle entrate propende per la seconda modalità di tassazione.

La posizione dell'Agenzia delle entrate, tuttavia, si scontra con il dato letterale della norma che prevede, per gli atti di omologazione del concordato, un regime di tassazione in misura fissa.

Le contrapposte tesi hanno portato, negli ultimi anni, a un aumento del contenzioso avente a oggetto l'impugnazione dei provvedimenti con i quali l'Agenzia delle entrate ridetermina la base imponibile e l'imposta di registro in relazione ai decreti di omologazione del concordato fallimentare. Al fine di fare chiarezza sul tema, occorre, in primo luogo, muovere dal dato normativo.

L'articolo 8 della Tariffa, Parte Prima, del D.P.R. 131/1986 disciplina il regime fiscale ai fini dell'imposta di registro degli atti dell'Autorità giudiziaria.

In particolare, tale articolo prevede che:

- gli atti recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero beni o diritti siano assoggettati al medesimo regime impositivo previsto per i corrispondenti atti enucleati negli articoli precedenti della Tariffa;
- gli atti recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura scontino un'imposta di registro proporzionale nella misura del 3%;
- gli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale siano assoggettati all'imposta di registro nella misura dell'1%.

Il citato articolo 8, inoltre, stabilisce che scontano l'imposta di registro in misura fissa gli atti:

- che non recano trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale;
- che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto ancorché portanti condanna

alla restituzione di denaro o beni o la risoluzione di un contratto;

- aventi a oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni.

Con specifico riferimento al decreto di omologazione, l'articolo 8, lettera g) della Tariffa, Parte Prima del D.P.R. 131/1986 prevede che *"gli atti dell'autorità giudiziaria ... di omologazione"* sono tassati nella misura di 200 euro.

Tale norma sembra essere chiara: tutti i provvedimenti di omologa, indipendentemente dalla loro tipologia, devono essere assoggettati a imposta di registro in misura fissa.

Il citato articolo, infatti, non contiene alcuna distinzione tra i differenti provvedimenti di chiusura delle procedure concorsuali. Ebbene, in assenza di una specifica disposizione di legge, l'Agenzia delle entrate non può certo prevedere un trattamento differenziato per i decreti di omologa di concordato fallimentare con assuntore.

Il suddetto principio è stato condiviso da parte della Corte di Cassazione con la sentenza n. 19141/2010 che ha affermato che *"la lettera g comprende genericamente gli atti di omologazione"* (in senso conforme Corte di Cassazione, sentenza n. 19596/2015).

Anche la giurisprudenza di merito si è espressa in modo conforme.

La CTR della Lombardia – sezione Brescia, con la sentenza n. 2816/2014, infatti, ha espressamente affermato che i decreti di omologa di concordato fallimentare devono essere assoggettati a imposta in misura fissa dal momento che l'articolo 8, lettera g), della Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 *"espressamente assoggetta a imposta fissa gli atti di omologazione senza distinzione alcuna"*.

Ancora, la CTP di Milano, con la sentenza n. 1303/2017, ha chiarito che *"non sussistono elementi di diritto positivo che, in contrasto con il tenore letterale della norma, legittimino una interpretazione tendente a escludere il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento del terzo assuntore, dal novero dei provvedimenti di omologa indistintamente sottoposti a tassazione fissa dal citato articolo 8, lettera g). Poiché la tassazione di tutti gli atti di omologa sconta l'imposta fissa prevista dall'apposita disposizione, non vi è spazio per una diversa applicazione dell'imposta proporzionale prevista dall'articolo 9, Parte Prima, Tariffa, riguardante i soli "atti diversi da quelli altrove citati" (in senso conforme anche CTP di Udine, sentenza n. 245/2017 e CTP di Palermo, sentenza n. 4594/2016)"*.

Oltre al dato letterale, la tassazione in misura fissa sembrerebbe essere giustificata anche dal fatto che nel procedimento di omologa il giudice non svolge alcuna attività di "merito" sulla convenienza della proposta concordataria.

Questa valutazione, infatti, viene eseguita esclusivamente da parte del ceto creditorio: l'Autorità giudiziaria si limita a effettuare una mera attività di controllo.

Il decreto di omologa non è assimilabile a una sentenza di condanna a pagare somme o altre prestazioni, per cui lo stesso deve essere sottoposto a registrazione a tassa fissa.

Tale principio è stato condiviso anche dalla Corte di Cassazione.

La giurisprudenza, infatti, ha differenziato il trattamento fiscale – imposta fissa ovvero proporzionale – da riservare agli atti giudiziale in base alla tipologia di controllo esercitato dai giudici.

In particolare, la Corte di Cassazione ha affermato che devono essere assoggettati a tassazione in misura fissa tutti i *"provvedimenti giurisdizionali di omologazione"* che *"si limitino a controllare ab externo la realizzazione dell'effetto obbligatorio derivante dall'atto di autonomia"* (sentenza n. 681/1986).

In altre parole, secondo la Corte di Cassazione, la tassazione in misura fissa del decreto di omologa è giustificata dal fatto che il giudice è chiamato a svolgere una mera attività di controllo e che la stessa non possa "spingersi" fino a valutare l'opportunità e la "bontà" della proposta concordataria.

La tesi dell'Agenzia delle entrate a favore dell'imposta in misura proporzionale

Come detto, l'Agenzia delle entrate, nonostante il chiaro dettato normativo dell'articolo 8, lettera

g), della Tariffa, Parte Prima del D.P.R. 131/1986, è costante nell'affermare che il decreto di omologa del concordato fallimentare con assuntore debba essere assoggettato, ai fini dell'imposta di registro, in misura proporzionale.

In particolare, secondo l'Agenzia delle entrate, tale decreto deve "essere assoggettato a imposta di registro in misura proporzionale, in base a quanto stabilito dall'articolo 8, lettera a), Tariffa, Parte Prima, Tur che prevede l'applicazione delle "stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti"" (circolare n. 27/E/2012).

Tale affermazione si basa sul principale e fondamentale motivo che, a detta dell'Agenzia delle entrate, il decreto di omologa in esame rientrerebbe nella categoria degli atti giudiziari recanti trasferimenti della proprietà.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti "il concordato fallimentare con terzo assuntore, disciplinato dall'articolo 124, L.F. si caratterizza in via generale per la circostanza che l'assuntore si obbliga a soddisfare i crediti concorsuali nella misura pattuita, in base allo schema civilistico dell'accollo (articolo 1273, cod. civ.) dietro corrispettivo della cessione delle attività fallimentari".

Resta fermo, secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, che tali atti non debbano essere assoggettati all'imposta proporzionale nel caso in cui abbiano a oggetto operazioni incluse nell'ambito dell'Iva, nel qual caso, in virtù del principio di alternatività Iva/registo di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986, l'imposta di registro deve essere applicata in misura fissa.

L'Agenzia delle entrate, pertanto, ritiene che il trattamento impositivo del decreto di omologa del concordato fallimentare non sia equiparabile a quello del concordato con cessione di beni o a quello con garanzia, ossia a quei decreti che scontano l'imposizione in misura fissa a norma della lettera g), articolo 8, Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986.

La tesi dell'Agenzia delle entrate è stata condivisa anche da una parte della giurisprudenza.

In particolare, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12014/2020, ha affermato che per il provvedimento di omologazione del concordato fallimentare con l'intervento del terzo assuntore opera l'imposta di registro nella misura proporzionale, dato che, in tale ipotesi, il terzo assuntore acquista i beni già con l'omologazione del concordato stesso, essendo gli eventuali successivi provvedimenti del giudice delegato atti meramente esecutivi (in senso conforme Corte di Cassazione, ordinanze n. 3286/2018 e n. 6207/2018).

La Corte di Cassazione, inoltre, con l'ordinanza n. 3286/2018 ha chiarito che "in tema d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi del D.P.R. 131/1986, articolo 8, lettera a), della Tariffa, Parte Prima, allegata, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nel detto articolo, lettera g)".

A parere di chi scrive, la tesi dell'Agenzia delle entrate, accolta da una parte della giurisprudenza di legittimità, non può essere condivisa.

La normativa che regola la procedura concordataria, infatti, è chiara nell'affermare che il decreto di omologa del concordato fallimentare non produce alcun effetto traslativo.

Come detto, a seguito delle modifiche introdotte con il D.Lgs. 5/2006, il concordato fallimentare è un accordo tra il fallito e la pluralità dei creditori soggetto a una particolare procedura e all'omologazione del Tribunale fallimentare.

L'atto negoziale riveste natura costitutiva e, ai fini della sua efficacia, il decreto di omologazione costituisce una mera *condicio iuris*.

Il giudice, infatti, con tale provvedimento, si limita a verificare la regolarità della procedura, astenendosi dal porre in essere qualsiasi tipo di accertamento costitutivo dei diritti. Tale affermazione trova conferma nel riformulato articolo 129, L.F. che prevede espressamente che "il Tribunale, verificata la regolarità della procedura e l'esito della votazione, omologa il concordato con decreto motivato non soggetto a gravame".

Con il decreto di omologa, il giudice rende stabile e definitiva l'intesa raggiunta tra il fallito e i credi-

tori. L'atto giudiziario non realizza alcuna modifica o innovazione dei rapporti giuridici, ma si limita ad accertarli e a constatarne l'esistenza e la "composizione".

Essi sono già definitivi in sede di approvazione della proposta da parte dei creditori e vengono, poi, "ratificati" con il decreto di omologazione. Il provvedimento di omologa cristallizza l'accordo tra il fallito e i creditori, senza produrre alcun trasferimento della proprietà dei beni della procedura fallimentare.

A ciò si aggiunga che la tesi dell'Agenzia delle entrate si fonda sull'assunto che gli (eventuali) effetti traslativi del decreto di omologa si producono "immediatamente".

Anche tale affermazione, a parere di chi scrive, desta qualche perplessità.

In particolare, gli (eventuali) effetti traslativi non possono certo realizzarsi nell'ipotesi in cui il decreto preveda una "condizione sospensiva del regolare adempimento degli obblighi concordatari da parte dell'assuntore medesimo" (Corte di Cassazione, sentenza n. 4863/2010).

In tale caso, infatti, il provvedimento giudiziale deve essere sicuramente assoggettato a imposta fissa ai sensi dell'articolo 27, comma 1, D.P.R. 131/1986 ("gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento in misura fissa").

La circostanza che nel decreto di omologa venga apposta una clausola sospensiva impedisce che la sfera soggettiva e oggettiva del terzo assuntore subisca un mutamento. Nessun effetto traslativo si realizza a seguito dell'emissione del decreto di omologa.

Infatti, in presenza di una clausola sospensiva:

- il terzo assuntore acquista la proprietà degli assets dell'attivo fallimentare esclusivamente dopo aver adempiuto agli obblighi assunti in sede concordataria;
- l'annullamento del concordato priva di effetti l'atto di disposizione del patrimonio fallimentare che il terzo assuntore pone in essere.

Questo dimostra che l'atto in questione non è espressione di alcun tipo di capacità contributiva e, pertanto, non giustifica alcun prelievo in misura proporzionale.

La determinazione della base imponibile secondo l'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate, per quanto riguarda la determinazione della base imponibile, liquida l'imposta di registro sulla base di quanto previsto dall'articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986.

Come noto, tale articolo dispone che *"se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa"*.

Il citato articolo prevede che, a fronte di più disposizioni, all'interno del medesimo atto, intrinsecamente connesse, l'imposta si applica solo a quella che determina l'imposizione più gravosa. L'articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986 può essere invocato esclusivamente nelle ipotesi in cui fra le suddette disposizioni sussista un rapporto di reciproca e intrinseca derivazione tale da realizzare una vicenda giuridica unitaria e inscindibile.

Ebbene, l'Agenzia delle entrate richiama la suddetta norma per giustificare la tassazione più elevata del decreto di omologa del concordato fallimentare con assuntore.

L'Agenzia delle entrate, infatti, muove dal principio che il decreto di omologa di concordato fallimentare contenga 2 disposizioni strettamente connesse: l'accollo delle obbligazioni da parte del terzo assuntore e il trasferimento dell'attivo fallimentare.

In particolare, nella circolare n. 27/E/2012 si legge che *"l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato da parte del terzo assuntore costituisce una disposizione intrinsecamente connessa a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare, essendo entrambe finalizzate a realizzare una vicenda giuridica unitaria e inscindibile"*.

La connessione oggettiva tra l'accollo delle obbligazioni concordatarie e il trasferimento dell'attivo fallimentare, secondo l'Agenzia delle entrate, legittimerebbe la liquidazione dell'imposta di registro solo con riferimento alla disposizione che dà luogo all'imposizione più gravosa.

A tale fine, l'Agenzia delle entrate effettua un confronto fra:

- l'imposta dovuta sui beni dell'attivo fallimentare, secondo le aliquote proprie di essi;

- l'imposta dovuta sulla parte di debiti che il terzo si accolla, calcolata nella misura del 3% ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986.

Con riferimento a tale ultimo aspetto, l'Agenzia delle entrate ritiene corretto, onde stabilire l'imposizione più onerosa ex articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986, assumere:

- in alcuni casi, l'ammontare complessivo dei debiti della procedura al loro valore nominale alla data di apertura del fallimento;
- in altri casi, l'ammontare del fabbisogno alla data della proposta.

A parere di chi scrive, entrambe le scelte non possono essere condivise.

L'Agenzia delle entrate, infatti, non tiene conto, in un caso, della falcidia concorsuale e, nell'altro caso, di quella parte dei debiti che la procedura concordataria provvede a pagare con la liquidità che ha a disposizione.

Come noto, in generale, nell'ambito di un concordato, il terzo non si accolla mai tutte le passività. Le stesse, infatti, vengono parzialmente saldate con la cassa che la procedura concordataria ha a disposizione. Il terzo si limita ad apportare esclusivamente una quantità di liquidità che consente di integrare la cassa già esistente e di soddisfare interamente i creditori del fallito.

Ebbene, sulla base di quanto illustrato, è chiaro che solo tale liquidità può essere assoggettata a tassazione ai fini dell'imposta di registro. La stessa, infatti, rappresenta una reale e concreta disponibilità economica del terzo e corrisponde a un depauperamento del suo patrimonio.

Invero, assoggettare a tassazione la liquidità a disposizione della procedura destinata a estinguere le passività concordatarie, rappresenta un'evidente violazione del principio di capacità contributiva. Questa liquidità, infatti, non è rappresentativa di alcun indice di forza economica del terzo assunto.

A ciò si aggiunga che l'Agenzia delle entrate, in alcuni casi, al fine di individuare l'imposta più onerosa ai sensi dell'articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986, effettua il confronto tra l'imposta di registro effettiva, anziché quella teorica.

Anche questo modo di procedere, a parere di chi scrive, è errato.

Il confronto tra le imposte deve avvenire avendo riguardo esclusivamente all'aliquota e alla base imponibile, senza dare alcuna rilevanza al principio di alternatività Iva – registro, di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

Tale affermazione è stata, peraltro, condivisa dalla stessa Amministrazione finanziaria che, nella circolare n. 27/E/2012 ha chiarito che *"in ossequio a tale disposizione normativa [articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986] l'imposta di registro si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa, da determinare avendo riguardo sia all'aliquota sia alla base imponibile"*.

Conclusioni

Alla luce di quanto illustrato, si ritiene che il decreto di omologa del concordato fallimentare debba essere assoggettato a tassazione in misura fissa ai fini dell'imposta di registro. Tale tesi, infatti, è giustificata sia dal dato normativo sia da ragioni di carattere sistematico.

Si è consapevoli, tuttavia, che la suddetta posizione non è condivisa né dall'Agenzia delle entrate né da una parte della giurisprudenza di legittimità. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, il decreto di omologa del concordato fallimentare deve essere assoggettato a tassazione in misura proporzionale, individuando come base imponibile, ai fini del confronto ex articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986, l'ammontare complessivo dei debiti della procedura alla data di apertura del fallimento ovvero l'ammontare del fabbisogno alla data della proposta.

Esigenze difensive, in sede giurisdizionale, ovvero finalizzate a evitare l'insorgere di un contenzioso, potrebbero indurre il contribuente ad adottare una posizione di compromesso tra la posizione dell'Agenzia delle entrate e quella che riconosce l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

In particolare, potrebbe essere adottata la soluzione che prevede di quantificare la base imponibile in misura pari all'effettivo "contributo" che il terzo assunto apporta alla procedura concor-

dataria.

Tale soluzione, come detto, pur nel silenzio del dato normativo, è da preferire rispetto a quella dell'Agenzia delle entrate dal momento che è pienamente rispettosa del principio di capacità contributiva.

Riferimenti normativi

articoli da 124 a 141, L.F.

articolo 129, L.F.

lettera g), articolo 8, Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986

articolo 21, comma 2, D.P.R. 131/1986

articolo 27, comma 1, D.P.R. 131/1986

articolo 40, D.P.R. 131/1986

Cassazione, sentenza n. 4863/2010

Cassazione, ordinanze n. 3286/2018 e n. 6207/2018

circolare n. 27/E/2012

Il diritto di controllo del socio nella Srl

Le prime forme di controllo nelle società sono quelle interne alle società medesime. In questo contesto spicca il diritto di controllo del socio di Srl previsto dall'articolo 2476, cod. civ.. La disposizione viene attivata con frequenza nella prassi, soprattutto nell'ambito di contrasti fra soci di minoranza e soci di maggioranza. In questo articolo analizziamo la giurisprudenza sul diritto di controllo del socio, interrogandoci anche sugli eventuali limiti che tale diritto conosce.

Introduzione sul diritto di controllo

L'articolo 2476, comma 2, cod. civ. stabilisce che: "i soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali e i documenti relativi all'amministrazione"¹.

La disposizione è dettata per la Srl e non trova applicazione alla Spa. Anche nella Spa il socio ha un diritto di controllo, ma in forma attenuata. Dispone difatti l'articolo 2422, comma 1, cod. civ. che "i soci hanno diritto di esaminare i libri indicati nel comma 1, n. 1) e 3) dell'articolo 2421 e di ottenerne estratti a proprie spese". I libri menzionati da detta disposizione sono il libro dei soci e il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee. Come si può notare, l'oggetto del diritto di controllo del socio di Spa è minore di quello spettante al socio di Srl.

Per quale ragione sussiste questa differenza di trattamento fra i 2 tipi societari? La spiegazione più convincente è che il tipo Srl – nella costruzione legislativa – è destinato a piccole società, mentre il tipo Spa a medie-grandi società. Del resto, è esperienza comune come i soci di Srl siano in genere pochi, tendano a rivestire anche la qualità di amministratore, e siano riconducibili a un unico gruppo familiare o a pochi gruppi familiari. Se la compagine sociale è limitata numericamente, un socio – in ipotesi anche con una partecipazione minuscola al capitale – può chiedere informazioni agli amministratori, senza disturbare il funzionamento della società. Viceversa, nella Spa, il numero di soci può essere considerevole, e il riconoscimento di un diritto di controllo a ciascun socio potrebbe determinare disturbo nell'attività sociale².

La disposizione che prevede il diritto di controllo del socio di Srl deve reputarsi inderogabile, in quanto posta non solo nell'interesse dei singoli soci, bensì del corretto funzionamento della società, e dunque a tutela dei creditori della società. Ne consegue che l'articolo 2476, comma 2, cod. civ., non può essere derogato né dello statuto della società né da altre pattuizioni fra i soci. Laddove lo statuto escludesse o limitasse eccessivamente il diritto di controllo, la relativa clausola sarebbe nulla per violazione di norma imperativa.

La natura inderogabile della disposizione sul controllo dei soci nella Srl è confermata dall'articolo 2625, cod. civ. (rubricato "impedito controllo"), che prevede sanzioni amministrative – e addirittura penali – per il caso di sua violazione³. Più precisamente la disposizione statuisce che "gli amministratori che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di controllo legalmente attribuite ai socio ... sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria fino a 10.329 euro" (comma 1, articolo 2625, cod. civ.). La Legge stabilisce inoltre che "se la condotta ha cagionato un danno ai soci, si applica la reclusione fino a un

¹ Sul diritto di controllo del socio di Srl cfr. A. Bertolotti, "Diritto di controllo del socio di s.r.l. e pignoramento della quota", in Giur. it., 2020, pag. 2704 e ss.; E. Fregonara, "Il controllo del socio di s.r.l.: un tema sempre di attualità", in Giur. it., 2020, pag. 1419 e ss.; G. Garesio, "Il diritto di controllo del socio di s.r.l. alla ricerca di equilibrio tra interessi contrapposti", in Giur. it., 2020, pag. 608 e ss..

² Per completezza di esposizione, si ricorda che – nella società semplice – la disposizione di riferimento in tema di controllo dei soci è l'articolo 2261, comma 1, cod. civ., secondo cui "i soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di consultare i documenti relativi all'amministrazione e di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti".

³ Sull'articolo 2625, cod. civ. cfr. E. Amati, "I poteri di controllo dei soci e la responsabilità penale degli amministratori ex art. 2625 c.c.", in Giur. comm., 2017, II, pag. 362 e ss.; V. Plantamura, "La responsabilità degli amministratori per l'impedimento delle attività di controllo nella riforma del diritto penale societario", in Riv. trim. dir. pen. econ., 2002, pag. 332 e ss.; A. Rossi, "La struttura del delitto di impedito controllo: il punto" della Suprema Corte", in Giur. it., 2015, pag. 1495 e ss..

anno" (comma 2, articolo 2625, cod. civ.).

Ambito di applicazione dell'articolo 2476, comma 2, cod. civ.

Va anzitutto compreso a chi spetti il diritto di controllo nella Srl: la Legge prevede che competa al "socio". Il socio ha effettuato i conferimenti, ma il patrimonio sociale viene gestito dagli amministratori, soggetti – in ipotesi – diversi dal socio. Colui che ha effettuato investimenti ha diritto di controllare come venga gestito il patrimonio sociale.

Qualche volta può essere dubbio se chi chiede i documenti rivesta la qualità di socio. Ciò avviene in particolare quando la partecipazione viene ceduta dal socio Tizio al nuovo socio Caio. A questo riguardo il Tribunale di Milano ha affermato che, ai fini della legittimazione all'esercizio del diritto individuale di controllo, la qualità di socio deve essere attribuita al soggetto il cui acquisto risulta iscritto nel Registro Imprese, senza che tale qualità possa essere contestata con riferimento a vicende di invalidità attinenti ai rapporti tra cedente e cessionario delle partecipazioni⁴. L'autorità giudiziaria milanese dà peso all'articolo 2470, cod. civ., secondo cui il trasferimento delle partecipazioni ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito presso l'ufficio del Registro Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale.

L'articolo 2476, comma 2, cod. civ. specifica che il diritto di controllo spetta al socio che non partecipa all'amministrazione. Bisogna dunque distinguere i soci in 2 categorie: i soci-non amministratori e i soci-amministratori. Mentre i primi hanno il diritto all'informazione, i secondi ne sono privi (in quanto dispongono già delle informazioni). Bisogna peraltro dire che questa tesi, nella sua forma più rigida, è stata superata dalla Corte di Cassazione⁵. Secondo la Suprema Corte il diritto di controllo spetta, certamente, ai soci che non sono amministratori, come indica espressamente la Legge. Tuttavia, il diritto di controllo spetta anche ai soci che siano amministratori. Può difatti capitare che l'amministrazione sia disgiuntiva e può anche capitare che vi siano delle deleghe nell'ambito del CdA. In casi del genere un amministratore non necessariamente sa ciò che compiono gli altri amministratori. Fermo restando dunque che il diritto di controllo spetta al "socio", anche il socio-amministratore può chiedere agli altri amministratori informazioni sugli atti compiuti dagli altri amministratori. Va del resto ricordato che gli amministratori possono rispondere civilmente nei confronti della società e anche dei creditori della società⁶. Per evitare responsabilità, gli amministratori devono avere la possibilità di raccogliere informazioni dagli altri amministratori. La Corte di Cassazione giunge ad affermare che il diritto di controllo del socio-amministratore è più intenso del diritto di controllo del socio-non amministratore. Il socio-amministratore ha diritto all'informazione dagli altri amministratori relativamente agli atti cui non abbia, in tutto o in parte, partecipato.

Si può poi verificare un caso diverso da quello appena illustrato, ossia il caso del socio che è stato amministratore per un certo periodo di tempo, per poi cessare di esserlo. In una situazione del genere verrebbe da rispondere che l'amministratore ha ora il diritto di controllo (non amministrando più la società), ma che tale diritto non compete relativamente ai periodi anteriori nei quali era amministratore: difatti, per quei periodi, proprio in quanto era precedentemente amministratore, ben conosceva gli atti e le vicende della società. La questione del diritto all'informazione dell'ex-amministratore è stata affrontata dal Tribunale di Firenze⁷. L'autorità giudiziaria fiorentina pone l'accento sul fatto che l'ex amministratore può non ricordarsi tutte le vicende della società né è obbligato ad avere copia della documentazione societaria. In definitiva il Tribunale di Firenze ordina alla società l'esibizione al socio ex amministratore sia della documentazione recente (periodo nel quale il socio non è più amministratore) sia della documentazione precedente (periodo nel quale il socio era ancora amministratore).

Il diritto di controllo si può realizzare in 2 modi:

⁴ Tribunale di Milano, 5 dicembre 2017, in *Società*, pag. 846 e ss., con nota di M. P. Ferrari.

⁵ Cassazione, n. 2038/2018, in *Giur. it.*, 2018, pag. 1434 e ss., con nota di E. Goitre.

⁶ In tema di responsabilità degli amministratori si veda A. Merlo, "L'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori: il confronto con il codice della crisi delle imprese e dell'insolvenza e in particolare con la modifica dell'articolo 2486, cod. civ.", in *Riv. dott. comm.*, 2019, pag. 735 e ss.; P. Pototschnig, "Responsabilità degli amministratori e questioni ricorrenti alle prime luci del Codice della crisi d'impresa", in *Società*, 2019, pag. 754 e ss.; V. Salafia, "La presenza della società persona giuridica nei giudizi di responsabilità degli amministratori", in *Società*, 2018, pag. 953 e ss..

⁷ Tribunale di Firenze, 28 gennaio 2020, in *Giur. it.*, 2020, pag. 1418 e ss., con nota di E. Fregonara.

1. diritto di avere notizie;
2. diritto di consultare libri e documenti.

La prima forma è in genere insoddisfacente per il socio richiedente, in quanto basata sull'oralità: al socio generalmente non basterà ciò che gli amministratori dicono, potendo del resto gli amministratori riferire circostanze non corrispondenti al vero. La seconda modalità di controllo (ossia il diritto di vera e propria "consultazione" dei documenti) consente invece di visionare la documentazione, e dunque di verificare l'effettiva operatività della società⁸.

Il diritto di consultazione ha a oggetto i libri sociali e i documenti relativi all'amministrazione. La giurisprudenza interpreta in modo ampio queste indicazioni legislative e, nella sostanza, dà accesso a qualsiasi documento della società.

La legge precisa infine che il diritto di consultazione può essere esercitato anche tramite professionisti di fiducia dei soci. La disposizione si spiega con il fatto che, talvolta, la documentazione da esaminare è complessa dal punto di vista tecnico, e può essere utile l'ausilio di un avvocato o di un commercialista. Si specifica anche che il professionista deve essere "di fiducia" del socio. Ne consegue che la società non può imporre il professionista (ad esempio pretendendo di usare il commercialista della società). Spetta invece al socio farsi affiancare da chi reputa opportuno nella consultazione dei documenti. Se del caso, la società potrà chiedere al professionista di firmare un accordo di riservatezza. Va, tuttavia, tenuto presente che i professionisti sono già assoggettati per legge a vincoli di segretezza professionale, anche laddove non firmino appositi accordi di riservatezza.

Modalità di esercizio del diritto di controllo e suoi limiti

Il diritto di controllo spetta al socio, mentre legittimata passiva della richiesta è la società, la quale agisce mediante i propri amministratori. Il socio non può ispezionare direttamente la società, ma ha sempre bisogno della collaborazione dei suoi amministratori per ottenere notizie e documenti⁹. Inizialmente il socio farà una richiesta stragiudiziale alla società. Tipicamente verrà inviata una raccomandata con avviso di ricevimento oppure un messaggio di posta elettronica certificata. Si tratta di mezzi che assicurano la prova dell'invio e della ricezione della richiesta. Raccomandata e pec assicurano anche la prova della data di invio e ricezione.

Nella lettera inviata alla società non è necessario indicare i motivi della richiesta. La giurisprudenza ritiene difatti che il diritto di controllo sia un diritto c.d. "potestativo", ossia un diritto pieno, rispetto al quale la società si pone in una posizione di soggezione. In genere la richiesta presuppone una certa conflittualità fra socio di minoranza e socio di maggioranza. Con la richiesta di documenti, il socio vuole talvolta verificare se esistono i presupposti per far valere la responsabilità degli amministratori, nominati dal socio di maggioranza. Oppure la richiesta di documenti è, altre volte, finalizzata a verificare se ci sono le condizioni per chiedere la revoca degli amministratori. Ottenuti i documenti, il socio potrà agire nei confronti degli amministratori oppure decidere anche di non fare nulla.

Se gli amministratori della società non eseguono la richiesta del socio di ottenere informazioni e documenti, questi può rivolgersi all'autorità giudiziaria. Dal punto di vista processuale, dovrà essere avviata un'azione in giudizio, in cui il ruolo di attore è rivestito dal socio e il ruolo del convenuto della società.

Lo strumento processuale più adatto per la richiesta del socio di documenti alla società è un ricorso

⁸ Sul diritto di "consultazione" del socio cfr. M. P. Ferrari, "Diritto di ispezione del socio di S.r.l. sulla documentazione della società controllata", in Società, 2018, pag. 43 e ss.; E. Goitre, "Diritto dell'amministratore di s.r.l. di accedere ai documenti della gestione", in Giur. it., 2018, pag. 1435 e ss.; M. Nardelli, "Il controllo del socio di s.r.l. sui libri sociali e sui documenti relativi all'amministrazione", in Giur. mer., 2012, pag. 646 e ss..

⁹ Tribunale di Milano, 10 dicembre 2019, in Giur. it., 2020, pag. 1419, con nota di E. Fregonara, ha affermato che il socio non ha diritto di procedere autonomamente ad atti d'ispezione, sicché l'esercizio del diritto di cui all'articolo 2476, comma 2, cod. civ. presuppone necessariamente la collaborazione degli organi sociali o dei professionisti preposti alla conservazione delle scritture contabili. Questa ordinanza è interessante anche per il lungo elenco di documenti che il giudice indica vadano esibiti dalla società: il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee e delle decisioni dei soci; il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo amministrativo; il libro inventari; il libro giornale; tutti i rendiconti periodici o estratti del conto amministrazione e custodia titoli finanziari intrattenuto con una banca; la documentazione contabile e bancaria relativa a un importante accredito; le cartelle esattoriali.

d'urgenza ai sensi dell'articolo 700, c.p.c.¹⁰. I tempi di un giudizio ordinario di cognizione (alcuni anni) sono in genere incompatibili con le esigenze del socio. In alternativa si può pensare a un ricorso ai sensi dell'articolo 702-*bis*, c.p.c. (procedimento sommario di cognizione).

Ci si deve chiedere se il diritto di controllo del socio di Srl sia assoggettato a dei limiti, e dunque se gli amministratori possano rifiutare la dazione di informazioni e documenti. A questo riguardo bisogna osservare che il testo della legge non pone alcun limite espresso, e anche la giurisprudenza interpreta l'articolo 2476, comma 2, cod. civ. in modo ampio. Il problema che si può porre è che il socio, ricevute le informazioni, le usi per scopi estranei a quelli sociali o addirittura contro gli interessi della società. E tuttavia il socio è parte del contratto di società, il quale contratto – come tutti i contratti – va eseguito secondo buona fede (articolo 1375, cod. civ.). L'uso di informazioni della società per scopi personali del socio, ed estranei a quelli sociali, può configurare violazione di questa disposizione e obbligare il socio a risarcire il danno patito dalla società¹¹.

La questione dei limiti al diritto di controllo del socio, tuttavia, si pone con forza prima che il socio riceva le informazioni e i documenti, poiché – una volta ricevuti e utilizzati contro gli interessi della Srl – il danno si è ormai realizzato. Si pensi in particolare al caso in cui il socio di minoranza che chiede le informazioni svolga o abbia intenzione di iniziare un'attività in concorrenza. Il socio di Srl non è assoggettato, di per sé, a un divieto di concorrenza con la società¹². Diversa la situazione nella Snc, poiché l'articolo 2301, comma 1, cod. civ. statuisce che *"il socio non può, senza il consenso degli altri soci, esercitare per conto proprio o altrui un'attività concorrente con quella della società"*. Va però precisato che, anche nella Srl, non è comunque consentita la concorrenza di natura sleale. Inoltre, appare comunque contrario a buona fede il comportamento del socio di Srl che chieda informazioni alla società per usare dette notizie contro gli interessi della Srl, ossia a vantaggio di una società concorrente.

La problematica dei limiti al diritto di controllo del socio di Srl, e dunque a quali condizioni gli amministratori possano rifiutare la dazione di documenti, è stata oggetto di un provvedimento del Tribunale di Napoli¹³. Secondo l'autorità giudiziaria napoletana il diritto del socio di Srl amministratore può essere oggetto di limitazioni quando il relativo esercizio configuri la violazione dei generali canoni di buona fede, alla stregua dei quali la società ha il diritto a non divulgare dati sensibili ove ciò risponda a sue esigenze meritevoli di tutela, quali quelle di riservatezza e di protezione della libera e corretta concorrenza. Per questa ragioni il Tribunale di Napoli ordina sì l'esibizione di documenti, ma solo previo mascheramento dei dati individuanti l'identità dei clienti.

La questione dei limiti al diritto di controllo del socio è stata affrontata anche in un'ordinanza del Tribunale di Milano¹⁴. Due soci di minoranza si rivolgevano alla società per ottenere una serie di documenti. Non avendo ottenuto volontariamente i documenti, si rivolgevano in via d'urgenza all'autorità giudiziaria. L'obiezione della Srl è che i soci richiedenti svolgono un'attività in concorrenza con quella della società e potrebbero abusare delle informazioni ricevute per danneggiare la società. Il Tribunale di Milano risolve il conflitto fra gli interessi dei soci richiedenti e gli interessi della società a vantaggio del diritto all'informazione, ma prescrivendo che i dati sensibili vengano oscurati. In particolare, l'autorità giudiziaria milanese ordina alla società di consentire ai soci di consultare i documenti richiesti, previo mascheramento del nominativo dei clienti e dei prezzi sulle fatture e sui documenti contabili.

Una modalità alternativa di tutela della società rispetto a un possibile abuso da parte del socio delle informazioni ottenute esercitando il diritto di controllo può essere quella di far sottoscrivere al socio

¹⁰ Sulla tutela cautelare del diritto di controllo del socio cfr. E. E. Bonavera, *"Tutela cautelare del diritto di controllo del socio di S.r.l."*, in Società, 2016, pag. 703 e ss.; F. Funari, *"Diritto di controllo dei soci non amministratori nella s.r.l. ed ammissibilità della tutela cautelare"*, in Società, 2006, pag. 51 e ss.; R. Giuffrè, P. Piazza, *"Poteri di controllo del socio, tutela cautelare e termini per la proposizione del reclamo nel nuovo rito societario"*, in Società, 2007, pag. 1533 e ss..

¹¹ Con riguardo al canone della buona fede nell'ambito del diritto di controllo del socio di Srl v. G. Carletti, *"I diritti di controllo del socio di s.r.l. alla luce del principio di buona fede e correttezza"*, in Giur. comm, 2018, II, pag. 1035 e ss.; F. Ciusa, *"Il diritto di controllo del socio di S.r.l.: consultazione, estrazione di copia e buona fede"*, in Riv. giur. sarda, 2013, I, pag. 515 e ss.; L. Mariconda, *"Diritto di controllo dei soci di s.r.l. e principio di buona fede"*, in Nuovo diritto delle società, 2019, fasc. 4, pag. 455 e ss..

¹² In tema di divieto di concorrenza del socio di Srl cfr. M. Speranzin, *"Esclusione e divieto di concorrenza del socio di s.r.l."*, in Giur. it, 2020, pag. 1725 e ss..

¹³ Tribunale di Napoli, 31 luglio 2018, in Società, 2019, pag. 691 e ss., con nota di G. R. Mele.

¹⁴ Tribunale di Milano, 15 giugno 2015, in giurisprudenzadelleimprese.it.

un accordo di riservatezza, se del caso corredato di clausola penale per l'ipotesi di violazione. Una fattispecie simile è stata trattata dal Tribunale di Milano, il quale ha affermato che l'equilibrio fra gli opposti diritti e interessi del socio e della società, nell'ambito del diritto di cui all'articolo 2476, comma 2, cod. civ., può essere raggiunto consentendo al socio l'ispezione dei documenti e delle scritture contabili previa sottoscrizione di un patto di riservatezza nei confronti dei terzi, garantito da previsione di idonea penale¹⁵.

Una volta che il socio ha esercitato il diritto di controllo, può successivamente esercitarlo una seconda volta? A questa domanda la giurisprudenza dà risposta positiva. La questione è stata trattata, in particolare, in un'ordinanza del Tribunale di Torino¹⁶. Un socio al 20% di una società aveva chiesto nel 2011 documenti dalla società; non ottenendoli, si era rivolto al giudice, il quale aveva condannato la società al rilascio dei documenti. All'esito della prima richiesta di documenti, il socio di minoranza aveva esercitato un'azione di responsabilità contro gli amministratori, che si era conclusa con una condanna degli amministratori a risarcire il danno alla società. La condanna non era stata tuttavia eseguita volontariamente dagli amministratori; anzi, la società era stata messa in liquidazione volontaria. Quattro anni dopo (nel 2015), lo stesso socio chiede ulteriore documentazione alla società, che viene nuovamente rifiutata. Per questa ragione si rivolge al giudice. Il Tribunale di Torino afferma che, se fra una richiesta di documenti e l'altra passa un lungo lasso di tempo, nulla osta al dovere della società di consegnare la nuova documentazione nel frattempo formatasi. La società si difende, argomentando che essa – essendo in liquidazione – è inattiva, e sarebbe inutile esibire documenti di una società che non opera più il giudice, tuttavia, non accoglie questa tesi, in quanto ritiene che comunque il socio abbia diritto all'informazione, anche al fine di verificare se appunto la società sia inattiva (come dichiarato dal liquidatore) oppure in realtà sia ancora attiva. Secondo il Tribunale di Torino, a una seconda richiesta di documenti può essere risposto negativamente quando la seconda richiesta abbia natura emulativa, serva cioè solo a disturbare l'attività sociale. Il caso potrebbe essere quello della richiesta dei medesimi documenti a distanza di pochi giorni dalla precedente richiesta, già soddisfatta. In linea di principio, dunque, i documenti (diversi) vanno forniti anche se chiesti una seconda volta.

Il diritto di controllo sulle società controllate dalla Srl

Si è visto sopra che ciascun socio ha il diritto di controllo nei confronti della Srl. L'importanza della partecipazione non rileva, così che anche un socio con lo 0,1% del capitale può chiedere informazioni e documenti alla società.

Si immagini ora che la Srl detenga a sua volta delle partecipazioni in altre società. Può il socio di Srl ottenere informazioni e documenti concernenti le società controllate?

La questione del diritto del socio di Srl all'informazione non solo sulla Srl, ma anche sulle società controllate dalla Srl, è stata oggetto di alcuni precedenti giurisprudenziali. Il Tribunale di Venezia ha consentito ai soci di una Srl di accedere alla documentazione della società controllata dalla Srl¹⁷. La Srl deteneva circa il 63% di un'altra società. L'autorità giudiziaria veneziana esordisce argomentando che – in generale – il socio ha diritto di informazione solo nei confronti della Srl di cui è socio, e non di altre società (nemmeno delle società controllate dalla Srl). Tuttavia, come prescrive testualmente la legge, il diritto di consultazione riguarda i documenti "relativi all'amministrazione". Se una Srl detiene il 63% di un'altra società, nell'ambito dell'amministrazione della Srl rientra anche la gestione dei rapporti con la società controllata. Argomentando in questo senso, il Tribunale di Venezia ordina l'esibizione dei documenti concernenti i rapporti fra la Srl e la società controllata dalla Srl.

La questione del diritto di controllo del socio sulle società controllate dalla Srl è stata affrontata anche in un'ordinanza del Tribunale di Milano¹⁸. Alfa Srl deteneva il 20% di Beta Srl, la quale – a sua volta – deteneva il 100% di Gamma Spa. Beta Srl svolgeva funzione di holding di Gamma Spa,

¹⁵ Tribunale di Milano, 25 settembre 2019, in *Giur. it.*, 2020, pag. 607 e ss., con nota di G. Garesio.

¹⁶ Tribunale di Torino, 3 luglio 2015, in *giurisprudenzadelleimprese.it*.

¹⁷ Tribunale di Venezia, 19 settembre 2020, in *ilcaso.it*.

¹⁸ Tribunale di Milano, 27 settembre 2017, in *Società*, 2018, pag. 41 e ss., con nota di M. P. Ferrari.

ossia della società operativa. Il socio Alfa Srl chiese agli amministratori di Beta Srl di avere informazioni e documenti concernenti non solo Beta (di cui era socio al 20%) ma anche di Gamma (di cui non era socio), società controllata da Beta. La domanda viene presentata come ricorso d'urgenza ai sensi dell'articolo 700, c.p.c.. Il Tribunale di Milano accoglie la domanda e ordina l'esibizione dei documenti. Per giungere a questa conclusione, l'autorità giudiziaria milanese accerta che l'attività di Beta Srl consiste esclusivamente nella gestione della partecipata Gamma Spa. Inoltre, la partecipazione di Beta Srl in Gamma Spa è totalitaria (100% del capitale). A ciò si aggiunge che gli amministratori della controllante Beta Srl e della controllata Spa coincidono quasi totalmente. A riprova della stretta relazione fra controllante Srl e controllata Spa, le 2 società avevano intrattenuto rapporti di finanziamento reciproco, nel senso che alcune volte era la controllante che aveva finanziato la controllata e altre volte era la controllata che aveva finanziato la controllante. Valutate tutte queste circostanze, il Tribunale di Milano ritiene che la Beta Srl altro non sia che un veicolo (holding) per la gestione della partecipata. Nella sostanza, i veri soci della controllata Gamma Spa sono i soci di Alfa Srl. Per questo motivo, l'autorità giudiziaria milanese ordina a Beta Srl di mettere a disposizione del socio Alfa Srl le scritture sociali e contabili proprie nonché della controllata Gamma Spa per l'esercizio del potere di verifica della documentazione spettante al socio ai sensi dell'articolo 2476, cod. civ..

Riferimenti normativi

articolo 1375, cod. civ.

articolo 2422, comma 1, cod. civ.

articolo 2470, cod. civ.

articolo 2476, cod. civ.

articolo 2625, cod. civ.

articolo 700, c.p.c.

articolo 702-bis, c.p.c.

Ratifica dell'accordo commerciale UE-UK: area di libero scambio e regole preferenziali

L'accordo commerciale stipulato tra Unione Europea e Regno Unito segna la definitiva separazione tra le parti che, non usufruendo più dei vantaggi legati all'unione doganale, hanno regolamentato i propri rapporti prevedendo un'area di libero scambio che azzerava dazi, quote e contingenti doganali per quei prodotti che possono vantare un'origine preferenziale unionale o britannica.

L'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea e la firma del *Trade and Cooperation Agreement*

Il 29 marzo 2017, come ormai noto, il Regno Unito ha notificato la propria volontà di recedere dall'Unione Europea, secondo quanto previsto dall'articolo 50 del Trattato UE¹.

A seguito di tale volontà si è aperta una lunga fase di contrattazione, culminata con la redazione di un accordo di recesso che ha regolato i rapporti tra le parti fino al 31 dicembre 2020².

Il 24 dicembre 2020, i negoziatori dell'Unione e del Regno Unito hanno raggiunto un accordo sugli scambi commerciali e la cooperazione (*Trade and Cooperation Agreement* – TCA) e un accordo sulla sicurezza delle informazioni (*Security of Information Agreement* – SIA), atti a definire i termini della futura cooperazione tra le parti.

Il 29 dicembre 2020, dunque, il Consiglio Europeo ha adottato la decisione relativa alla sottoscrizione dei citati accordi e, dopo la firma delle 2 parti il 30 dicembre 2020, si è stabilito di applicarli a titolo provvisorio dal 1° gennaio 2021, al fine di ridurre al minimo le problematiche che avrebbero inevitabilmente riguardato gli operatori commerciali di entrambi gli schieramenti visto, appunto, il brevissimo periodo di tempo a disposizione dalla effettiva definizione delle trattative e la fine del periodo transitorio previsto dall'accordo di recesso (31 dicembre 2020).

Tale applicazione provvisoria sarebbe dovuta cessare a fine febbraio, a meno che le parti non avessero concordato una data successiva. Su richiesta dell'UE, il 23 febbraio 2021 il Consiglio di partenariato UE-Regno Unito ha deciso di prorogare l'applicazione provvisoria degli accordi al 30 aprile, al fine di concedere un periodo di tempo sufficiente per completare la revisione giuridico-linguistica degli stessi in tutte le 24 lingue dell'Unione³.

A livello unionale, poi, a seguito della richiesta di approvazione del Consiglio del 26 febbraio 2021, il 27 aprile il Parlamento Europeo ha approvato la decisione relativa alla conclusione degli accordi, dando effettività all'intesa raggiunta a dicembre.

Con particolare riguardo agli scambi commerciali, occorre fare riferimento ai contenuti del *Trade and Cooperation Agreement* (TCA) che ha previsto la tanto auspicata eliminazione delle tariffe negli scambi reciproci tra i 2 Paesi e ha stabilito un'area di libero scambio, ai sensi dell'art. XXIV dell'accordo GATT⁴.

A differenza degli altri accordi di libero scambio conclusi dall'Unione Europea, che generalmente

¹ "L'articolo 50 del Trattato sull'Unione Europea prevede un meccanismo di recesso volontario e unilaterale di un Paese dall'Unione Europea (UE). Il Paese dell'UE che decide di recedere, deve notificare tale intenzione al Consiglio Europeo, il quale presenta i suoi orientamenti per la conclusione di un accordo volto a definire le modalità del recesso di tale paese.

Tale accordo è concluso a nome dell'Unione Europea (UE) dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata previa approvazione del Parlamento Europeo. I trattati cessano di essere applicabili al Paese interessato a decorrere dalla data di entrata in vigore dell'accordo di recesso o 2 anni dopo la notifica del recesso. Il Consiglio può decidere di prolungare tale termine. Qualsiasi Stato uscito dall'Unione può chiedere di aderirvi nuovamente, presentando una nuova procedura di adesione", cfr. www.eur-lex.europa.eu.

² Per approfondimenti, E. Fraternali, "Brexit e no deal: nuove informazioni per la corretta gestione degli scambi commerciali", Iva in pratica, 45/2019.

³ Cfr. <https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2021/04/29/eu-uk-trade-and-cooperation-agreement-council-adopts-decision-on-conclusion/>.

⁴ *General agreement on tariff and trade*. Per approfondimenti, W. Zdouc, "The law and policy of the World trade organization: text, cases and materials", Cambridge, 2013, pag. 76.

mirano a garantire l'integrazione economica e commerciale tra i Paesi contraenti, tuttavia, l'intesa raggiunta con il Regno Unito segna il passaggio da uno scenario di piena integrazione a una vera e propria separazione. L'accordo, infatti, cerca di attenuare gli effetti della rottura e presenta forti peculiarità, sotto diversi punti di vista: per la prima volta, come anticipato, un accordo commerciale europeo entra in vigore provvisoriamente senza avere ricevuto l'approvazione dal Parlamento Europeo e, sempre per la prima volta, l'accordo azzerava integralmente dazi, quote e contingenti doganali.

Dal mercato unico all'accordo di libero scambio

La conclusione del TCA sancisce importanti cambiamenti che hanno modificato radicalmente l'approccio agli scambi commerciali tra Unione Europea e Regno Unito.

In primo luogo, è cambiata la posizione delle parti che sono passate dall'essere membri di un'unione doganale a sottoscrittori di un accordo di libero scambio.

E invero, far parte di un'unione doganale comporta la totale assenza di dazi, limitazioni, controlli e confini interni, garantendo un'estrema semplificazione degli scambi. Quando un determinato bene è stato immesso in libera pratica nel territorio dell'UE, acquisisce lo *status* doganale di bene unionale e può muoversi liberamente, senza frontiere e senza controlli o documenti di origine. Negli scambi all'interno di un'unione doganale, la movimentazione dei beni deve essere accompagnata soltanto da una fattura e dal documento di trasporto, mentre non sono richiesti altri adempimenti o procedure.

Del tutto diversa è la condizione giuridica dei prodotti che provengono da un altro Paese appartenente a un'area di libero scambio. In tal caso, inevitabilmente, la movimentazione integra un'esportazione doganale nel Paese di partenza e un'importazione doganale nel Paese di arrivo: si tratta di 2 passaggi doganali distinti, che si realizzano con 2 diverse autorità nazionali, ciascuna delle quali rispetta regole e *standard* propri.

Ancora più significativo è il fatto che l'istituzione di un'area di libero scambio non comporta l'assenza dei dazi doganali. Perché ciò accada, grava sugli operatori il rispetto delle regole di origine preferenziale e la prova di tale origine.

Per poter fruire dell'azzeramento dei dazi previsto dal TCA, dunque, è necessario che il bene sia realizzato nel rispetto degli *standard* di origine previsti dall'Accordo e che l'importatore sia in grado di fornire la prova dell'origine preferenziale del bene. Nel caso in cui la merce unionale non rispetti le regole di origine preferenziale previste all'interno dell'accordo, la stessa sarà soggetta al pagamento dei dazi presso la dogana di *import UK*.

L'origine preferenziale e le agevolazioni daziarie

Come accennato al paragrafo precedente, dunque, conoscere le regole di origine preferenziale e applicarle correttamente è un elemento fondamentale per usufruire dei benefici previsti nel TCA.

A tale proposito, occorre prima di tutto svolgere un breve *excursus* normativo con riferimento a cosa si intende, nella disciplina unionale, per origine preferenziale.

Come noto, l'origine delle merci è uno degli elementi essenziali dell'obbligazione doganale e si distingue in:

- non preferenziale (articoli 59-62 del CDU⁵; articoli 31-36 del RD⁶; articoli 57-59 del RE⁷) che costituisce la regola generale e connota i prodotti importati da Paesi con cui l'UE non ha stipulato specifici accordi, per cui l'aliquota applicabile è quella riportata in tariffa doganale;
- preferenziale (articoli 64-66 del CDU; articoli 37-70 del RD; articoli 60-126 del RE) che consiste in un trattamento daziario agevolato (riduzione o esenzione) concesso in forza di accordi o di preferenze unilaterali stabilite dall'UE.

⁵ Regolamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il Codice doganale dell'Unione.

⁶ Regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione che integra il Regolamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del Codice doganale dell'Unione.

⁷ Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione recante modalità di applicazione di talune disposizioni del Regolamento (UE) 952/2013.

L'origine preferenziale

L'origine preferenziale, dunque, si sostanzia in un trattamento daziario più favorevole concesso a prodotti originari di Paesi con i quali sono in vigore accordi bilaterali e/o concessioni unilaterali.

Gli articoli 56, lettere d) ed e) e 64, § da 1 a 3, del CDU, stabiliscono le regole da applicare per l'acquisizione dell'origine preferenziale al fine di poter beneficiare delle misure tariffarie preferenziali:

- per le misure tariffarie preferenziali contenute in accordi che l'Unione ha concluso con alcuni Paesi o territori o con gruppi di Paesi e territori occorre applicare le norme sull'origine preferenziale contenute in tali accordi;
- per le misure tariffarie preferenziali adottate unilateralmente dall'Unione nei confronti di taluni Paesi o territori o di gruppi di Paesi e territori occorre applicare le norme adottate dalla Commissione – in virtù dell'esercizio della delega conferita ex articolo 290 del Tfu alla stessa Commissione con l'articolo 65 del CDU – per stabilire l'origine preferenziale.

In ciascun accordo, la regolamentazione delle norme di origine è inserita organicamente in un'apposita sezione (c.d. Protocollo di origine). In generale, un prodotto acquisisce lo *status* originario preferenziale in base a 2 criteri principali: il criterio dell'interamente ottenuto nel Paese di riferimento e quello della lavorazione o trasformazione sufficiente. I beni c.d. "interamente ottenuti" sono prodotti primari nello stato naturale o derivati da prodotti integralmente originari del Paese di riferimento. Una specifica elencazione di tali prodotti è contenuta in tutti i protocolli origine. I beni c.d. "sufficientemente lavorati", invece, sono prodotti fabbricati nel Paese di riferimento, anche con utilizzo di materiali non originari, ma sono sottoposti a quelle lavorazioni considerate sufficienti ad attribuire l'origine preferenziale, normalmente dettagliate dalle regole di lista enunciate negli allegati agli accordi, che sono parte integrante dei protocolli origine.

Le regole di origine previste nel TCA

Con particolare riferimento alle regole di origine specifiche previste all'interno dell'accordo di libero scambio UE/UK, oltre ai prodotti interamente ottenuti nel territorio di una delle 2 parti contraenti⁸, l'articolo 39, TCA prevede altre 2 fattispecie a norma delle quali una merce è considerata originaria di una delle 2 parti contraenti e può godere del trattamento tariffario preferenziale: il caso dei prodotti fabbricati in una parte, esclusivamente a partire da materiali originari della stessa, e il caso dei prodotti fabbricati incorporando materiali non originari⁹ che, però, soddisfino le prescrizioni di cui alle regole di lista contenute nell'allegato 3, TCA. Tale allegato, denominato appunto "*Regole di origine specifiche per prodotto*", ricomprende l'elenco delle lavorazioni o trasformazioni da svolgere sui singoli beni, al fine di ottenere l'origine preferenziale. L'elenco è suddiviso in base al codice di classificazione della merce¹⁰ e può indicare, a seconda del prodotto, determinate regole specifiche o combinazioni di esse. Al fine di analizzare alcune casistiche tipiche del TCA, si procede a esaminare le regole principali contenute nell'accordo.

⁸ Per verificare cosa si intende, nell'accordo in commento, per prodotti interamente ottenuti, occorre fare rimando al contenuto dell'articolo 41 che specificamente prevede: "Si considerano interamente ottenuti in una parte i seguenti prodotti: a) i prodotti minerali estratti o prelevati dal suo suolo o dal suo fondo marino; b) le piante e i prodotti del regno vegetale ivi coltivati o raccolti; c) gli animali vivi ivi nati e allevati; d) i prodotti ottenuti da animali vivi ivi allevati; e) i prodotti ottenuti da animali macellati ivi nati e allevati; f) i prodotti della caccia o della pesca ivi praticate; g) i prodotti ivi ottenuti dall'acquacoltura, se gli organismi acquatici, compresi pesci, molluschi, crostacei, altri invertebrati acquatici e piante acquatiche, sono nati o allevati da materiale da riproduzione quali uova, avannotti, novellame, larve, parr, smolt o altri pesci immaturi in fase postlarvale con regolari interventi nei processi di allevamento o crescita diretti a migliorare la produzione, quali ripopolamento, nutrimento o protezione dai predatori; h) i prodotti della pesca marittima e altri prodotti estratti dal mare al di fuori delle acque territoriali con una nave di una parte; i) i prodotti fabbricati a bordo di una nave officina di una parte, esclusivamente a partire dai prodotti di cui alla lettera h); j) i prodotti estratti dal suolo o dal sottosuolo marino al di fuori delle acque territoriali, purché essa abbia diritti per lo sfruttamento di detto suolo o sottosuolo; k) i rifiuti e gli avanzi di operazioni di produzione ivi effettuate; l) i rifiuti e gli avanzi derivati da prodotti usati ivi raccolti, purché tali prodotti siano idonei soltanto al recupero delle materie prime; m) i prodotti ivi fabbricati esclusivamente a partire dai prodotti di cui alle lettere da a) a l)".

⁹ Per materiali non originari si intendono quei materiali a cui è attribuita un'origine doganale di altri Paesi terzi, non facenti parte dell'accordo di libero scambio.

¹⁰ La classificazione doganale delle merci consiste nell'assegnare a ogni prodotto, in base alla categoria di appartenenza, un codice (o voce doganale) di 8 cifre o 10 cifre: le prime 6 indicano le voci e sottovoci della nomenclatura del sistema armonizzato (*Harmonised System*) istituito in seno al WCO e valido a livello internazionale per tutti i Paesi aderenti a tale organizzazione; la settima e l'ottava cifra identificano le sottovoci della nomenclatura combinata (NC), proprie dell'Unione Europea; a tale codice così composto si aggiungono 2 ulteriori cifre che indicano le sottovoci Taric (Tariffa doganale d'uso integrata).

Change of chapter (cambio di capitolo)

Secondo la regola del c.d. "cambio di capitolo", indicata nel TCA con l'abbreviazione "CC", conferiscono l'origine preferenziale al prodotto finito tutte quelle lavorazioni effettuate a partire da materiali non originari inclusi in qualsiasi capitolo¹¹, esclusi i materiali classificati nello stesso capitolo del prodotto. Ciò significa che qualsiasi materiale non originario utilizzato nella produzione del bene da esportare, al fine di poter contribuire all'attribuzione del carattere originario, deve essere classificato nell'ambito di un capitolo diverso da quello del prodotto (c.d. "cambio di capitolo");

ESEMPIO 1

Colonna 1 classificazione del sistema armonizzato (2017) compresa la descrizione specifica	Colonna 2 regola di origine specifica per prodotto
1601.00-1604.18	Produzione in cui tutti i materiali dei capitoli 1, 2, 3 e 16 utilizzati sono interamente ottenuti
1604.19	CC

Nell'esempio sopra riportato, nella prima colonna è riportata la voce doganale (1604.19)¹² seguita, nella seconda colonna dalla regola che deve essere soddisfatta per poter dichiarare l'origine preferenziale del prodotto fabbricato nel Regno Unito e nell'Unione Europea.

I prodotti ricompresi nella voce doganale 1604.19, dunque, per poter godere dell'agevolazione daziaria, potranno essere preparati con materiali non originari purchè non classificati al capitolo 16 del sistema armonizzato. Qualora un componente del prodotto finito sia incluso nel capitolo 16, quest'ultimo dovrà avere origine doganale di una delle parti contraenti e non di altri Paesi terzi.

Change of tariff heading (cambio di voce) e Change of tariff subheading (cambio di sottovoce)

In base alla regola del "cambio di voce doganale", abbreviata nel TCA con la sigla "CTH", un bene si considera originario di uno dei 2 Paesi contraenti qualora sia prodotto da materiali non originari inclusi in qualsiasi voce¹³, esclusi i materiali classificati nella stessa voce doganale del prodotto finito. Tale definizione implica che qualsiasi materiale non originario utilizzato nella produzione del bene deve essere classificato nell'ambito di una voce doganale diversa da quella del prodotto finito. Lo stesso principio è seguito nella regola del *Change of tariff subheading* (c.d. "cambio di sottovoce doganale" o "CTSH") ove deve avvenire, invece, un cambio di sottovoce doganale¹⁴.

ESEMPIO 2

Capitolo 15	Grassi e oli animali o vegetali; prodotti della loro scissione; grassi alimentari lavorati; cere di origine animale o vegetale
15.01-15.04	CTH
15.05-15.06	Produzione a partire da materiali non originari di qualsiasi voce
15.07-15.08	CTSH

Nell'esempio proposto, dunque, nella produzione di grassi animali di cui alle voci doganali da 15.01 a 15.04, potranno essere usati materiali non originari soltanto se classificati in altre voci, diverse da quella del prodotto finito. Qualora un componente del prodotto finito sia incluso nelle voci descritte, quest'ultimo dovrà avere origine doganale di una delle parti contraenti. In caso contrario, non potrà attribuirsi l'origine preferenziale al prodotto in questione.

Regole particolari

Le regole sin qui elencate possono essere affiancate da ulteriori specifiche (ad esempio "cambio di

¹¹ Per capitolo si intendono le prime 2 cifre del sistema armonizzato che compongono il codice numerico di classificazione.

¹² Voce doganale 1604: "Preparazioni o conserve di pesci; caviale e suoi succedanei preparati con uova di pesce".

¹³ Per voce doganale si intende il codice a 4 cifre del sistema armonizzato, che compone il codice di classificazione della merce.

¹⁴ Per sottovoce doganale si intende il codice a 6 cifre del sistema armonizzato.

voce doganale a condizione che...”) oppure da regole alternative (individuate con la disgiunzione “o”).

ESEMPIO 3

84.25-84.30	CTH eccetto da materiali non originari della voce 84.31 o MaxNOM 50% (EXW)
-------------	--

Con riferimento alla casistica sopra riportata, si noti che se una regola di origine specifica per prodotto esclude esplicitamente determinati materiali non originari o stabilisce che il valore o il peso di un determinato materiale non originario non debba superare una determinata soglia, dette condizioni non si applicano ai materiali non originari classificati altrove nel sistema armonizzato. Al riguardo, prendendo in esame la prima regola riportata nell’esempio 3, si fa presente che, quando per i *bulldozer* (sottovoce 8429.11) è previsto: “*CTH, eccetto da materiali non originari della voce 84.31*”, l’impiego di materiali non originari classificati in voci diverse dalla 84.31 – quali viti (voce 73.18), fili e conduttori isolati per l’elettricità (voce 85.44) e vari apparecchi elettronici (capitolo 85) – non è limitato.

La seconda fattispecie riportata nell’esempio, poi, introduce una nuova regola di attribuzione dell’origine, molto comune negli accordi di libero scambio, c.d. “Regola del valore”. Secondo tale norma, può essere considerata sostanziale (e quindi conferente l’origine preferenziale) quella trasformazione che determini un incremento in valore almeno pari alla percentuale “x” indicata dalla regola rispetto al prezzo franco fabbrica del prodotto finito (nell’esempio sopra riportato tale percentuale è pari al 50%).

Nel caso in commento, dunque, il prodotto finito potrà essere composto da materiali non originari che rappresentano, al massimo, la metà del prezzo franco fabbrica dello stesso.

Il prezzo franco fabbrica è il prezzo pagato al fabbricante, dell’Unione Europea o del Regno Unito, nel cui stabilimento è stata effettuata l’ultima lavorazione o trasformazione, a condizione che esso comprenda il valore di tutti i materiali utilizzati, previa detrazione di eventuali imposte interne eventualmente rimborsate al momento dell’esportazione del prodotto ottenuto¹⁵.

Sarà dunque fondamentale, per l’operatore economico, redigere una distinta di componenti del prodotto finito e svolgere un’analisi su quanto influiscono, in termini di valore, i materiali non originari, valorizzando anche, ove presente, il costo della manodopera per l’assemblaggio o la preparazione del bene.

In ultimo, è bene ricordare che, a prescindere da quale sia la regola di origine applicabile, il processo per l’acquisizione del carattere originario di un bene deve essere eseguito senza interruzione all’interno dell’Unione Europea o del Regno Unito e non possono essere tenute in considerazione le lavorazioni insufficienti eventualmente svolte nei territori delle 2 parti contraenti (lavaggio, mero assemblaggio, predisposizione alla vendita, diluizione etc.).

Pianificazione doganale: il cumulo dell’origine e la separazione contabile

L’accordo stipulato fra UE e UK, come altri accordi sottoscritti dall’Unione negli anni precedenti, prevede alcuni istituti che possono aiutare gli operatori nella gestione dei materiali originari e favorire la pianificazione doganale dei flussi.

In questa sede, in particolare, si passeranno in rassegna il cumulo dell’origine e la separazione contabile.

¹⁵ La Nota 4 dell’allegato 2 del TCA (“*Note introduttive alle regole di origine specifiche per prodotto*”), con riferimento alla definizione di prezzo franco fabbrica, specifica che “*se non vi è alcun prezzo pagato o pagabile o se il prezzo effettivamente corrisposto non rispecchia tutti i costi realmente sostenuti per la produzione del prodotto, [si intende] il valore di tutti i materiali utilizzati e tutti gli altri costi sostenuti nella produzione del prodotto nella parte esportatrice: A) inclusi le spese di vendita, generali e amministrative, nonché gli utili, che possono essere ragionevolmente assegnati al prodotto; e B) escluse le spese di trasporto, di assicurazione e tutte le altre spese sostenute per il trasporto del prodotto ed eventuali imposte interne della parte esportatrice, che sono o possano essere rimborsate al momento dell’esportazione del prodotto ottenuto ...*”.

Il cumulo dell'origine

Nell'ambito della disciplina inerente l'acquisizione dell'origine preferenziale, assume un aspetto rilevante la regola del cumulo, che identifica un meccanismo di reciproco riconoscimento dell'origine agevolata e dei correlati benefici tariffari tra le 2 parti contraenti l'accordo di libero scambio.

In forza del cumulo dell'origine, infatti, le lavorazioni effettuate in uno dei 2 Paesi, che hanno a oggetto materiali originari dell'altra parte, sono considerate idonee a conferire l'origine preferenziale del Paese di ultima trasformazione, purché non si tratti di lavorazioni minime¹⁶.

L'agevolazione, dunque, consiste nell'attenuazione dei presupposti necessari per l'acquisizione dello *status* originario dei prodotti, applicando le regole contenute nel Protocollo di origine soltanto a quei materiali originari di Paesi terzi estranei al cumulo, che siano eventualmente utilizzati nella realizzazione del prodotto finito.

Il *Trade and Cooperation Agreement*, all'articolo 40, riconosce alle parti la possibilità di avvalersi del c.d. "cumulo bilaterale". In forza di tale meccanismo, i prodotti originari dell'Unione Europea sono considerati come prodotti originari UK (e viceversa) qualora siano incorporati in un prodotto fabbricato in tale parte e purché la produzione effettuata vada oltre le operazioni considerate insufficienti¹⁷.

La corretta applicazione della regola del cumulo consente agli operatori di godere di vantaggi ulteriori rispetto a quelli già previsti nell'accordo ma non può prescindere da un corretto tracciamento della filiera dei fornitori. E invero, alla luce di quanto previsto dalla norma in commento, il produttore unionale o il produttore britannico potrebbero valutare di approvvigionarsi, per quanto necessario e per quanto eventualmente previsto dalla rispettiva regola di origine, di componenti o materie prime originarie del Regno Unito o dell'UE al fine di attribuire al bene origine preferenziale, ma devono altresì ottenere e conservare le c.d. "prove di origine" che, come si vedrà di seguito, sono fondamentali al fine di dimostrare l'applicazione corretta delle regole di cumulo bilaterale e il diritto di godere del relativo trattamento preferenziale.

La separazione contabile

Sempre al fine di rendere più agevole, per gli operatori delle parti contraenti, la gestione delle regole di origine preferenziale, l'Unione e il Regno Unito hanno inserito, all'interno dell'accordo, l'istituto della c.d. "separazione contabile", utilizzabile nei casi in cui, per la realizzazione di semilavorati e prodotti finiti, siano coinvolti materiali originari e non originari "identici e interscambiabili". E invero, grazie alla separazione contabile è possibile, per l'esportatore, conservare i materiali fungibili originari e non originari, utilizzati nella produzione di un bene, non fisicamente separati e tenerne traccia tramite un metodo di gestione delle scorte che garantisca che, in qualsiasi momento, i materiali o i prodotti considerati originari coincidano con le quantità di prodotto che sarebbe stato immagazzinato se fossero stati fisicamente separati¹⁸. Tale istituto, utile per gli operatori che sopporterebbero costi e difficoltà pratiche nella detenzione di scorte separate, è soggetto all'autorizzazione preventiva delle autorità doganali e al conseguente monitoraggio. L'autorizzazione può essere ritirata qualora il titolare ne faccia un uso scorretto o non soddisfi qualsiasi altra condizione.

La prova dell'origine: dichiarazione di origine e la "conoscenza dell'importatore"

Analizzati i requisiti necessari affinché a un determinato bene possa essere attribuita l'origine preferenziale, occorre capire come è possibile godere del trattamento daziario agevolato all'importazione.

Come noto, è l'importatore, al momento della presentazione della dichiarazione in dogana, che deve fare richiesta di tale agevolazione, richiesta che deve essere supportata da un'attestazione di origine, compilata dall'esportatore (articolo 54, § 2, lettera a), TCA) oppure dalla c.d. "conoscenza dell'importatore" che il prodotto è effettivamente originario (articolo 54, § 2, lettera b), TCA).

¹⁶ L. Moriconi, M. Zanga, "Guida pratica sull'origine delle merci", Milano, 2011.

¹⁷ La lista delle operazioni non sufficienti ad attribuire l'origine preferenziale è contenuta nell'articolo 43, TCA.

¹⁸ Articolo 50, TCA.

L'attestazione di origine

L'attestazione di origine è rilasciata da un esportatore dell'altra parte contraente (UE o UK) sulla base delle informazioni e dei documenti che dimostrino che il prodotto è originario (tra cui, ad esempio, le dichiarazioni dei fornitori rispetto all'origine delle materie prime utilizzate, il tipo di lavorazioni effettuate e il soddisfacimento della relativa regola di origine). L'esportatore è responsabile della correttezza di tale attestazione che deve essere apposta, su fattura o su altro documento commerciale che individui dettagliatamente i prodotti, in una delle versioni linguistiche del testo di cui all'allegato 7 TCA. Un'attestazione di origine è valida per 12 mesi dalla data del rilascio, o per un periodo più lungo stabilito dalla parte importatrice fino a un massimo di 24 mesi e si può applicare a un'unica spedizione di uno o più prodotti importati in uno dei 2 Paesi accordisti, o a spedizioni multiple di prodotti identici importati nel periodo specificato nell'attestazione, che non deve superare i 12 mesi.

L'importatore deve conservare per un periodo di almeno 3 anni le attestazioni di origine o le registrazioni che dimostrino che il prodotto è conforme alle prescrizioni per l'acquisizione del carattere originario.

L'esportatore che abbia rilasciato un'attestazione di origine, invece, deve conservare, per un minimo di 4 anni dal rilascio della stessa, una copia dell'attestazione e di tutte le altre registrazioni che dimostrino la conformità del prodotto alle regole di origine preferenziale.

Infine, per quanto riguarda gli esportatori nazionali che rilasciano attestazioni di origine, si noti che l'errata dichiarazione della stessa è suscettibile di determinarne la responsabilità, in quanto connessa all'emissione della dichiarazione doganale, che è un atto pubblico.

E invero, l'erronea dichiarazione di origine preferenziale su fattura, nella consapevole assenza dei relativi requisiti, determina la responsabilità per il reato di falso ideologico commesso in atto pubblico dal privato (articolo 483, c.p.)¹⁹.

La conoscenza dell'importatore

Ai sensi dell'articolo 58, TCA, la conoscenza dell'importatore si basa su informazioni diverse dall'attestazione di origine, che dimostrino l'origine preferenziale dei prodotti.

Tale istituto è una semplificazione condizionata dalla collaborazione tra venditore e acquirente nello scambio di informazioni, utile, ad esempio, negli scambi infragruppo.

E infatti, qualora l'importatore non sia in grado di reperire dette informazioni perché l'esportatore ritiene che si tratti di informazioni riservate o per qualsiasi altro motivo, per poter godere del trattamento preferenziale deve avvalersi della prova di origine *standard*, ovvero sia l'attestazione su fattura da parte dell'esportatore (articolo 54, § 2, lettera a).

Il Sistema degli Esportatori Registrati (REX)

Per l'emissione dell'attestazione di origine illustrata al paragrafo precedente, gli esportatori unionali, come chiarito nelle linee guida della Commissione Europea, devono essere registrati nel Sistema degli Esportatori Registrati (REX).

Il Sistema REX, già utilizzato per certificare l'origine delle merci nell'ambito del Sistema delle Preferenze Generalizzate (SPG) e nel quadro di alcuni accordi commerciali preferenziali, è stato applicato anche all'accordo di libero scambio con il Regno Unito²⁰.

In considerazione di ciò, i soggetti che intendano effettuare esportazioni verso il Regno Unito di prodotti unionali in regime preferenziale devono registrarsi nella banca dati e ottenere il codice alfanumerico da inserire all'interno della dichiarazione su fattura.

¹⁹ Sul punto, si veda anche Agenzia delle dogane, circolare n. 11/D/2010, secondo cui: "per quanto riguarda l'origine preferenziale, una non veritiera dichiarazione dell'esportatore/rappresentante, circa la rispondenza delle merci ai criteri dovuti oltre che configurare reato di falso in atto pubblico ai sensi dell'articolo 483, c.p. di fatto concretizza, attraverso condizioni commerciali di vendita certamente più vantaggiose, pratiche di concorrenza sleale e fraudolenta a danno delle imprese nazionali corrette". Per la configurazione di tale fattispecie criminosa è richiesta la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo che deve essere provata e, eventualmente, esclusa, soltanto nei casi in cui la condotta che ha generato il falso risulti superare o essere in contrasto con le reali intenzioni dell'agente, ovvero dovuta a leggerezza o negligenza.

²⁰ Agenzia delle dogane, circolare n. 4/D/2021, prot. n. 20588/RU del 20 gennaio 2021.

Tale registrazione può essere richiesta da tutti gli operatori stabiliti nell'Unione Europea presso le autorità doganali competenti del Paese in cui gli stessi sono stabiliti o dove abbiano sede legale e amministrativa²¹. A seguito dell'attribuzione del codice, l'esportatore potrà autocertificare l'origine dei prodotti esportati sulla fattura o su altro documento commerciale idoneo, a condizione che, in qualsiasi momento, possa produrre adeguate prove circa l'origine preferenziale (autocertificata) dei beni spediti.

Gli operatori che, invece, alla data del 1° gennaio 2021 erano già in possesso di un codice REX devono verificare quali sono i codici doganali ricompresi nella registrazione e, eventualmente, integrare la stessa con le voci doganali dei prodotti da inviare verso il Regno Unito, previa analisi delle regole di origine presenti nell'accordo.

Conclusione

Molti, dunque, sono gli scenari che si aprono a seguito della firma dell'accordo di libero scambio tra l'Unione Europea e il Regno Unito, che hanno creato e continuano a creare opportunità nuove per gli operatori economici e, al tempo stesso, comportano un aggravio di incombenze e pratiche prima inesistenti (si pensi, ad esempio, all'evasione delle pratiche di importazione ed esportazione per ogni spedizione da e verso il Regno Unito). A tale proposito, è fondamentale per gli operatori unionali conoscere e applicare correttamente le regole di origine preferenziale, così da garantire la competitività della propria azienda sia in *import* sia in *export* e, allo stesso tempo, tutelarsi da contestazioni che possono assumere profili non solo amministrativi ma anche penali.

Riferimenti normativi

articoli 37-70 del RD
articoli 59-62 del CDU
articoli 64-66 del CDU
articoli 31-36 del RD
articoli 57-59 del RE
articoli 60-126 del RE
articolo 483, c.p.

²¹ I Servizi Tecnici della Commissione Europea hanno sviluppato il Portale dell'Operatore per il REX, disponibile dal 25 gennaio 2021, per consentire la presentazione elettronica delle richieste di registrazione alla banca dati. Nella prima fase (fino a metà 2021) l'utilizzo del Portale REX è facoltativo e alternativo alla domanda cartacea.

Sulla pignorabilità delle criptovalute

Sebbene non esista, nel nostro ordinamento, una norma che espressamente esclude la pignorabilità delle criptovalute può ritenersi che, ad oggi, sia concretamente molto difficile, se non addirittura impossibile, per il creditore, agire esecutivamente per il soddisfacimento delle proprie ragioni nel caso in cui il debitore sia detentore di valute virtuali.

Il primo scoglio è sicuramente rappresentato dall'anonimato che le stesse garantiscono, ma lo stesso meccanismo di funzionamento impone una collaborazione attiva del possessore del c.d. wallet che è l'unico a conoscere, in molti casi, le chiavi private: tale collaborazione, ovviamente, non sempre è garantita e, soprattutto, gli strumenti giuridici oggi previsti sono ancora inadeguati, in maggior modo se le somme detenute sono di importo rilevante.

Premessa

Per poter correttamente analizzare la tematica in esame, si rende necessaria qualche preliminare considerazione.

Il termine "valuta virtuale" ha ricevuto una prima definizione con l'articolo 1, D.Lgs. 231/2007, in forza del quale si definisce tale "la rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'Autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente".

Si tratta, dunque, di una moneta nata su *internet*, che richiede la coesistenza di 2 elementi essenziali: un *network* di *computers* e una forma di crittografia idonea a proteggere le transazioni che si intendono realizzare.

Viene dunque creato un "borsellino elettronico" (che altro non è se non un indirizzo alfanumerico) sul proprio *computer*, o su altro supporto comunque connesso a *internet*, sul quale poter caricare le valute virtuali, come, ad esempio, il *bitcoin*.

La valuta virtuale assume un valore (soggetto a una forte fluttuazione e volatilità) ed è spendibile nei confronti dei soli operatori che intendono accettarla. Le transazioni sono tecnicamente irreversibili, ovvero non è consentito chiederne l'annullamento, e le controparti sono anonime.

L'emissione e la gestione delle valute virtuali non è soggetta alla vigilanza della Banca d'Italia, ragion per cui, in caso di condotta fraudolenta o di cessazione dell'attività delle piattaforme di scambio non è prevista alcuna forma di tutela per i detentori delle valute. Tra l'altro nessuna tutela è riconosciuta anche in caso di malfunzionamenti o attacchi informatici, così come nessun rimedio è esperibile in seguito all'eventuale smarrimento delle *password*.

Al di là degli aspetti "tecnici", giuridicamente le criptovalute sono considerate beni giuridici immateriali, ovvero "cose che possono formare oggetto di diritti" ai sensi dell'articolo 810, cod. civ.. Maggiori dubbi sussistono invece in merito alla possibilità di ricondurle al concetto di "moneta", posto che non sono emesse da un'Autorità statale e non sono oggetto del c.d. "corso forzoso" (ovvero non è obbligatorio accertarle in pagamento).

La riconducibilità delle criptovalute all'una piuttosto che all'altra fattispecie non è una questione di poco momento, considerati gli innegabili effetti che possono aversi nell'ambito dei rapporti tra le parti: si pensi alla possibilità di effettuare il pagamento in euro pur essendo stato concordato un pagamento in criptovalute¹ oppure all'applicabilità degli interessi.

¹ Il caso in esame è stato affrontato dal lodo arbitrale in Marcianise del 14 aprile 2018, con il quale sono state raggiunte le seguenti conclusioni: "L'Arbitro ritiene, dunque, che al fenomeno delle obbligazioni pecuniarie pattuite in criptovalute, in mancanza di esplicita disciplina legislativa espressa, debba applicarsi, analogicamente, l'articolo 1278 cod. civ. che regola l'adempimento delle obbligazioni pecuniarie pattuite in moneta estera, in quanto entrambe le fattispecie attengono alle ipotesi di adempimento di obbligazione pecuniaria da soddisfarsi con consegna di moneta non avente corso legale nello Stato italiano".

Come funzionano le transazioni in criptovalute

Tutto quanto sopra precisato si rende dunque necessario analizzare come funziona una transazione in criptovalute. Qualsiasi movimentazione è associata a 2 chiavi informatiche asimmetriche: una pubblica e l'altra privata.

I soggetti che hanno effettuato acquisti di criptovalute non sono, in linea di massima, individuabili. Più precisamente, con riferimento a questo aspetto si rende necessario individuare i luoghi in cui la criptovaluta è conservata (i c.d. *wallet*).

Nello specifico, i *wallet* non conservano, effettivamente, le criptovalute, ma forniscono soltanto gli strumenti per interagire nel mondo delle criptovalute, in quanto generano le informazioni necessarie per effettuare le transazioni. Il *wallet* contiene dunque un indirizzo pubblico, ovvero una "posizione" alla quale è possibile inviare le valute virtuali, che, quindi, può essere condivisa.

Possiamo individuare le seguenti tipologie di *wallet*:

- le chiavi private possono essere conservate in un *hardware wallet*, ovvero un dispositivo che consente l'archiviazione *off line* e che, non essendo mai connesso a *internet*, richiede, per essere usato, altri dispositivi (si tratta, generalmente di chiavette simili a *token* bancari). Possono quindi essere inseriti in *pc* o *smartphone*, interagendo con i *software* per effettuare la transazione e, proprio perché non sono connessi a *internet*, assicurano un grado di sicurezza maggiore. Ecco il motivo per il quale, se le valute virtuali detenute sono di importo rilevante, si consiglia di utilizzare questi metodi;
- i *software wallet* sono installati sul *pc* o lo *smartphone* e le chiavi private sono quindi "contenute" nell'*hard disk*. Il grado di sicurezza è inferiore rispetto agli *hardware wallet*, in quanto il *pc* potrebbe essere soggetto ad attacchi informatici, a fronte dei quali le valute potrebbero essere perse; è tuttavia possibile effettuare dei *backup* periodici, grazie ai quali è possibile recuperare le criptovalute in caso di furto o smarrimento del dispositivo;
- i *wallet web* sono spesso i "portafogli" con i quali ci si avvicina a questo mondo, essendo i più semplici da usare. Sono dei veri e propri portafogli racchiusi in alcune app o piattaforme *online*, grazie ai quali è facile accedere alle valute semplicemente seguendo le procedure previste. Il grande limite, in questi casi, è rappresentato dal bassissimo grado di sicurezza, in quanto le società che offrono questo servizio detengono anche le chiavi private: pertanto, se la piattaforma improvvisamente chiudesse o fosse soggetta a un attacco informatico, le valute virtuali non sarebbero recuperabili. Ecco il motivo per il quale è sempre consigliabile detenervi piccole somme.

In merito ai profili appena richiamati assume rilievo la sentenza del Tribunale di Firenze n. 18/2019 del 21 gennaio 2019.

Il caso riguarda una piattaforma di *exchange online* di scambio e deposito di criptovalute, che, nel gennaio 2018, aveva bloccato la possibilità, per gli utenti, di prelevare le proprie criptovalute, in considerazione degli ammanchi che si erano verificati a causa di alcuni prelievi indebiti (c.d. "doppi prelievi") da parte di utenti che avevano sfruttato la vulnerabilità del *software*. Un creditore promuoveva quindi ricorso per fallimento della società, in quanto, al momento del blocco, aveva nel proprio *wallet* criptovalute per un importo pari a circa 4,23 milioni di euro.

La società si difendeva ritenendosi non debitrice della somma di denaro, che transitava sulla piattaforma a titolo di deposito regolare e avendo la società stessa posto in essere tutte le misure richieste dall'ordinaria diligenza.

Il Tribunale di Firenze, nell'affrontare la questione, offre un'interessante analisi sulla definizione di criptovaluta e sul suo inquadramento giuridico.

I giudici giungono quindi a qualificare le criptovalute come "beni" ai sensi dell'articolo 810, cod. civ., in quanto oggetto di diritto, ormai riconosciuti dal Legislatore nazionale, che li considera anche, ma non solo, mezzi di scambio. La criptovaluta, infatti, oltre a mezzo di scambio, può essere usata anche a scopo speculativo.

Con riferimento, invece, al rapporto tra piattaforma e utente, il Tribunale, valutate attentamente le caratteristiche della specifica piattaforma è giunto a qualificarlo come un deposito irregolare, in quanto la società aveva facoltà di disporre della cosa depositata e ne acquistava conseguentemen-

te la proprietà.

"Nelle sue conclusioni, il CTU ribadisce che "la criptovaluta veniva conservata in modalità "hotwallet" (a caldo, su PC connessi e attivi) nei nodi configurati all'interno dell'infrastruttura BitGrail. L'unico in grado di movimentare e disporre di tali fondi è il gestore dell'exchange, che possedeva e possiede le chiavi private dell'indirizzo "representative" [cioè quello di interfaccia con gli utenti] così come anche delle decine di migliaia di indirizzi di deposito dei singoli utenti sui quali gli utenti versavano i loro fondi e dai quali venivano prelevati per convogliarli tutti, periodicamente, sull'indirizzo principale"".

Nell'ambito del deposito irregolare, quale era dunque il rapporto tra la piattaforma e l'utente, il depositario acquista il diritto di servirsi dei beni fungibili consegnati e, quindi, ne diventa proprietario, con obbligo di restituirne altrettanti della stessa specie e qualità. Pure nell'ambito della fattispecie prospettata, dunque, esisteva un obbligo di restitutorio in capo al gestore della piattaforma, il quale, anche in considerazione della sussistenza dei requisiti dimensionali, è stato dichiarato fallito.

Pur a fronte dell'accennato quadro giuridico deve però ritenersi che non sempre le azioni proposte nei confronti di queste piattaforme si mostrano altrettanto vittoriose.

Al di là, tuttavia, di queste specifiche questioni, per quanto in questa sede di interesse si ritiene necessario evidenziare le seguenti caratteristiche delle transazioni in valuta virtuale, che incidono direttamente sulla possibilità di individuare le criptovalute come utile bene pignorabile:

- in primo luogo, per poter sottoporre a esecuzione una criptovaluta è necessario conoscere sia la chiave pubblica sia quella privata: in mancanza di specifica comunicazione delle suddette chiavi, qualsiasi forma di pignoramento risulta impossibile;
- in secondo luogo, è spesso impossibile conoscere il titolare delle criptovalute, e ciò ancor più nel caso in cui lo stesso si sia reso completamente indipendente grazie all'utilizzo di un *hardware wallet* o di un *software wallet*. I *web wallet*, invece, prevedendo la presenza di un soggetto terzo, spesso consentono più facilmente l'individuazione del titolare.

In merito al secondo aspetto, v'è da dire, tuttavia, che la difficoltà della ricerca dei beni da pignorare non è una caratteristica che contraddistingue solo le criptovalute, essendo ancora oggi legata a molti beni: nel caso delle criptovalute tale criticità, però, si mostra con particolare rilevanza, considerato il fatto che l'anonimato è proprio una delle caratteristiche più note degli scambi con moneta virtuali.

Nel nostro ordinamento assumono a tal fine rilievo 2 possibili rimedi.

Il primo rimedio è rappresentato dal c.d. "pignoramento inquisitorio", previsto dall'articolo 492, commi da 4 a 6, c.p.c.. In forza della richiamata disposizione normativa, quando per la soddisfazione del creditore procedente i beni assoggettati a pignoramento appaiono insufficienti, ovvero per essi appare manifesta la lunga durata della liquidazione, l'ufficiale giudiziario invita il debitore a indicare ulteriori beni utilmente pignorabili, i luoghi in cui si trovano ovvero le generalità dei terzi debitori, avvertendolo della sanzione prevista per l'omessa o falsa dichiarazione.

La stessa procedura può essere esperita anche nel caso in cui, a seguito di intervento di altri creditori, il compendio pignorato sia divenuto insufficiente: al ricorrere di queste fattispecie è il creditore procedente a poter richiedere all'ufficiale giudiziario di procedere nel rispetto delle regole prima richiamate.

Volendo dunque connettere queste previsioni alle problematiche attualmente in esame, deve ritenersi possibile il pignoramento delle criptovalute solo nel caso in cui siano stati pignorati dei beni ma questi appaiano insufficienti.

Ma anche nel caso in cui tali condizioni dovessero ricorrere, è già stato evidenziato come le sanzioni civili e penali siano inadeguate, soprattutto nel caso in cui il valore delle criptovalute sia particolarmente elevato.

Un'altra soluzione per facilitare l'individuazione dei beni da pignorare è stata quella introdotta dal Legislatore con l'articolo 492-*bis*, c.p.c..

In forza della previsione da ultimo richiamata, su istanza del creditore il Presidente del Tribunale può autorizzare la ricerca con modalità telematiche dei beni da pignorare. Con l'autorizzazione in

esame viene quindi disposto che l'ufficiale giudiziario acceda mediante collegamento telematico diretto ai dati contenuti nelle banche dati delle P.A. e, in particolare, nell'Anagrafe tributaria, compreso l'archivio dei rapporti finanziari, e in quelle degli enti previdenziali, per l'acquisizione di tutte le informazioni rilevanti per l'individuazione di cose e crediti da sottoporre a esecuzione, comprese quelle relative ai rapporti intrattenuti dal debitore con istituti di credito e datori di lavoro o committenti. terminate le operazioni l'ufficiale giudiziario redige un unico processo verbale nel quale indica tutte le banche dati interrogate e le relative risultanze.

Anche in questo caso, però, è facile comprendere come questo strumento sia del tutto inadeguato ove i beni del debitore siano rappresentati da criptovalute: non esiste, infatti, una banca dati pubblica che raccoglie i suddetti dati.

Espropriazione forzata ed esecuzione in forma specifica

Prima di concentrare l'attenzione sul mondo delle criptovalute si rende necessario richiamare le disposizioni del codice di procedura civile sul processo esecutivo.

Sono previste 2 "varianti" del processo esecutivo:

- l'esecuzione in forma generica; e
- l'esecuzione in forma specifica.

La prima è volta a far ottenere al creditore una somma di denaro, e, laddove non sia presente denaro, altri beni da "convertire" in denaro.

L'esecuzione in forma specifica, invece, è finalizzata a far ottenere al creditore la consegna di una cosa mobile o il rilascio di una cosa immobile, ovvero una prestazione (se fungibile) di fare o non fare cui il debitore era comunque tenuto.

Concentrando l'attenzione sull'esecuzione in forma generica, o "espropriazione forzata", l'atto iniziale, come è noto, deve essere individuato nel pignoramento. Sono previste 3 forme di pignoramento nel nostro ordinamento: pignoramento mobiliare, immobiliare e dei crediti presso terzi.

L'espropriazione forzata, inoltre, si articola in diversi tipi: espropriazione mobiliare presso il debitore, espropriazione mobiliare presso terzi, espropriazione immobiliare, espropriazione di beni indivisi, espropriazione contro il terzo proprietario.

Sono invece previsti 2 tipi soltanto di esecuzione forzata in forma specifica: l'esecuzione forzata per consegna o rilascio, disciplinata dall'articolo 605 e ss., c.p.c., e l'esecuzione forzata degli obblighi di fare e di non fare (articolo 612 e ss., c.p.c.).

Espropriazione forzata ed esecuzione in forma specifica: cosa fare per le criptovalute?

Nello specifico caso delle criptovalute, al di là delle problematiche prima affrontate sorgono anche criticità in merito alla scelta dello strumento giuridico idoneo a tutelare le ragioni del creditore.

In alcuni casi, infatti, il creditore potrebbe interrogarsi sull'opportunità di percorrere la strada dell'esecuzione mobiliare presso terzi piuttosto che presso il debitore.

Ai sensi dell'articolo 513, c.p.c., l'ufficiale giudiziario, munito del titolo esecutivo e del precetto, può ricercare le cose da pignorare nella casa del debitore e negli altri luoghi a lui appartenenti. Può anche ricercarle sulla persona del debitore, osservando le opportune cautele per rispettarne il decoro. Pertanto, se, ad esempio, sulla scrivania della casa del debitore l'ufficiale giudiziario trovasse un *hardware wallet* o un *computer/smartphone* con installato un *software wallet*, potrebbe pignorarlo? Il primo e più banale problema che potrebbe porsi sorge nel caso in cui il software wallet sia installato su un *computer* che costituisce altresì bene strumentale per l'esercizio dell'attività lavorativa del debitore: i beni strumentali sono infatti pignorabili nei limiti di un quinto (quando il presumibile valore di realizzo degli altri beni non appare sufficiente) ai sensi dell'articolo 515, c.p.c..

Nel caso in cui il creditore sia certo che il debitore detenga delle criptovalute in un *hardware wallet* o in un *software wallet* sicuramente una strada più facilmente percorribile potrebbe essere rappresentata dall'esecuzione specifica per il rilascio dei beni mobili.

In ogni caso, però, si pone il problema di individuare le chiavi private.

Se, invece, la criptovaluta è depositata in un *web wallet* è possibile attivare l'espropriazione presso terzi, chiedendo quindi al *provider* di rilasciare apposita dichiarazione. Anche in questo caso, però, giungere a conclusioni affrettate può risultare fuorviante: molto spesso, infatti, nemmeno i gestori delle piattaforme conoscono l'identità dei singoli proprietari dei *wallet*, soprattutto se l'ammontare delle criptovalute detenute è inferiore a determinate soglie. Nel caso in cui, dunque, il gestore della piattaforma conosca soltanto l'indirizzo *mail*, non potrà rilasciare dichiarazione positiva e i beni non potrebbero essere in alcun modo pignorati.

Alcune specifiche criticità potrebbero poi essere connesse alla fase della liquidazione e della vendita.

Il bene pignorato è trasformato in denaro tramite la vendita forzata; in alternativa il bene pignorato può essere assegnato. Si distingue, in tale ultimo caso:

- l'assegnazione vendita, che consiste semplicemente nella vendita del bene al creditore e non a terzi; e
- l'assegnazione soddisfattiva, che prevede l'immediata soddisfazione del creditore.

Le disposizioni del codice di procedura civile stabiliscono l'assegnazione, senza un previo tentativo di vendita, dei crediti pignorati che siano scaduti o che scadano entro 90 giorni; possono essere inoltre assegnati, senza previo tentativo di vendita, i titoli di credito e le altre cose il cui valore risulta da listino di borsa o di mercato qualora il creditore ne chieda l'assegnazione al prezzo di listino; devono essere assegnati, dopo un tentativo di vendita fallito, gli oggetti in oro e argento che non possono essere venduti a un valore inferiore al valore intrinseco e, se sono invenduti, sono assegnati per lo stesso valore al creditore; possono essere assegnati, dopo un primo tentativo di vendita, tutti gli altri beni.

Con specifico riferimento alla criptovalute assume rilievo la riconducibilità delle stesse ai beni il cui prezzo risulta da listino di mercato, che possono dunque essere assegnati.

I dubbi maggiori ruotano intorno ai casi in cui l'ufficiale giudiziario abbia sottoposto a pignoramento un *hardware wallet*.

In primo luogo si rende necessario verificare se sono stati forniti i codici; laddove gli stessi non siano stati forniti, pare evidente che il creditore sarebbe indotto a offrire una somma ben più bassa rispetto a quello che potrebbe essere il valore della valuta virtuale, non solo per il rischio che il *device* non contenga alcuna valuta virtuale, ma anche per la necessità, in determinati casi, di ricorrere a esperti informatici per poter pur tentare di ottenere la valuta virtuale.

Parimenti complesse appaiono poi le conclusioni nel caso dei *web wallet*. La criptovaluta, infatti, potrebbe essere qualificata sia come un credito, ma anche come un bene il cui valore risulta da un prezzo di mercato. Tale differente qualifica non è di poco conto, posto che, nel caso in cui sia qualificato come un credito, l'eventuale mancanza dei codici lo renderebbe automaticamente un credito inesigibile, con conseguente impossibilità di assegnarlo al creditore; si dovrebbe pertanto procedere alla vendita, ma la mancanza dei codici impedirebbe di raggiungere un prezzo pari al valore delle criptovalute.

Conclusioni

Sebbene non siano previste nel nostro ordinamento norme idonee a impedire il pignoramento delle criptovalute, le procedure esecutive mostrano una serie di criticità che rendono praticamente impossibile, per il creditore, il soddisfacimento: si pensi, *in primis*, all'anonimato che assiste il possessore, ma anche alla sua necessaria collaborazione per poter effettuare le transazioni.

Ecco perché, nella pratica, si giunge a definire le criptovalute non pignorabili.

Tali conclusioni sono state avvalorate dal decreto del Tribunale di Brescia del 25 luglio 2018, con il quale è stata esclusa la possibilità di conferire nel capitale di una Srl le criptovalute.

Un notaio si era rifiutato di provvedere all'iscrizione nel Registro Imprese di una delibera di aumento di capitale di una società che prevedeva il conferimento di valute elettroniche (nonché dipinti su tela di autori vari), ritenendo che la suddetta criptovaluta non fosse suscettibile di valutazione economica, mancando un mercato di riferimento, e non potesse essere "bersaglio" dell'aggressione

da parte dei creditori della società.

Con riferimento al primo punto assumono inevitabilmente rilevanza alcune caratteristiche della singola valuta virtuale, negoziabile esclusivamente su una specifica piattaforma e dunque priva di un effettivo mercato di riferimento: non può tuttavia ignorarsi come, a oggi, siano tantissime le valute virtuali e alcune di esse siano ampiamente diffuse e accettate, con tassi di cambio costantemente aggiornati dalle stesse piattaforme².

L'aspetto sul quale però la pronuncia assume maggiore interesse, almeno con riferimento ai profili in esame, è quello che riguarda l'idoneità delle criptovalute di essere oggetto di esecuzione forzata da parte dei creditori sociali.

"Infine, il terzo dei requisiti sopra menzionati, ossia l'idoneità del bene a essere oggetto di aggressione da parte dei creditori, risulta parimenti trascurato all'interno della perizia di stima, laddove manca qualunque riferimento alle modalità di esecuzione di un ipotetico pignoramento della criptovaluta oggetto di conferimento, profilo da ritenere decisamente rilevante nella fattispecie, alla luce della notoria esistenza di dispositivi di sicurezza a elevato contenuto tecnologico che potrebbero, di fatto, renderne impossibile l'espropriazione senza il consenso e la collaborazione spontanea del debitore".

Il Tribunale di Brescia è quindi giunto a respingere il ricorso della società, con decisione confermata anche dalla Corte d'Appello di Brescia il 30 ottobre 2018³.

Riferimenti normativi

articolo 1, D.Lgs. 231/2007

articolo 810, cod. civ.

articolo 492, commi da 4 a 6, c.p.c.

articolo 492-bis, c.p.c.

articolo 513, c.p.c.

articolo 515, c.p.c.

articolo 605 e ss., c.p.c.

articolo 612 e ss., c.p.c.

Tribunale di Brescia del 25 luglio 2018

² Invero, nello stesso decreto in esame viene specificato questo aspetto: *"Il Collegio ritiene opportuno evidenziare preliminarmente che in questa sede non è in discussione l'idoneità della categoria di beni rappresentata dalle c.d. "criptovalute" a costituire elemento di attivo idoneo al conferimento nel capitale di una Srl, bensì se il bene concretamente conferito nel caso di specie (la valuta virtuale ...) soddisfi il requisito di cui all'articolo 2464, comma 2, cod. civ."*

³ La successiva pronuncia della Corte d'Appello, tuttavia, non si sofferma sui profili di pignorabilità delle criptovalute, ma valorizza l'impossibilità di procedere a una valutazione economica: *"Non è pertanto possibile assegnare alla criptovaluta - in assenza di un sistema di scambio idoneo a determinarne l'effettivo valore ad una certa data - un controvalore certo in euro, essendo a tal fine precluso, per le ragioni sopra esposte, il ricorso alla mediazione della perizia di stima. Conclusivamente, non è possibile attribuire alla criptovaluta una determinazione in valore (e cioè in euro) effettiva e certa. Va pertanto confermata e condivisa la valutazione espressa al punto 3 della comunicazione del Notaio ... secondo il quale "le criptovalute, attesa la loro volatilità, non consentono una valutazione concreta del "quantum" destinato alla liberazione dell'aumento di capitale sottoscritto"*.

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



 **TeamSystem**

PREMIUM PARTNER