



# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 07-08/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 307-308

In collaborazione con





## TeamSystem Wine - Cantina: il supporto digitale per l'enologo

**TeamSystem Wine - Cantina** è la soluzione digitale per mantenere costantemente sotto controllo tutte le fasi del processo produttivo del mondo vitivinicolo. Disponibile in modalità cloud oppure on premise è fruibile anche da tablet, consentendo agli utenti di operare in mobilità.

**TeamSystem Wine - Cantina** permette di gestire in modo completo e integrato tutto il ciclo di vita del prodotto, grazie alle sue funzionalità specifiche per ogni reparto e processo aziendale: dalla gestione del conferimento delle uve all'etichettatura delle bottiglie, con diversi livelli di tracciabilità e rintracciabilità, tecnica e normativa.

**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.

Con **TeamSystem Wine - Cantina** è possibile:

- avere una visualizzazione di tutto lo spazio di lavoro attraverso una vista grafica aggiornata in tempo reale, divisa per settori e navigabile;
- gestire anche da palmare wireless la prima fase del processo di vinificazione, il conferimento delle materie prime, siano esse uve o vino sfuso;
- gestire e registrare le fasi del processo di vinificazione come la parametrizzazione, dipendente dal tipo di vino da produrre, le scolmature, i travasi e l'affinamento; la registrazione può avvenire a consuntivo oppure su programmazione degli ordini di lavoro;
- gestire l'imbottigliamento con gli accessori collegati, come tappi, bottiglie, etichette, e la movimentazione per la successiva distribuzione o vendita.

**TeamSystem Wine - Cantina** si integra con il gestionale dal punto di vista amministrativo-normativo, ma anche con il mondo Industry 4.0 per collegare l'impianto di cantina direttamente alla soluzione e avere in tempo reale la situazione sotto controllo.

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

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

# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

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

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

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata



## Lavoro e previdenza

In Gazzetta il Decreto Semplificazioni	2
Indennità una <i>tantum</i> di 200 euro per i lavoratori dipendenti	7
Indennità una <i>tantum</i> per pensionati e altre categorie di soggetti	10
Federazioni sportive: sospensione termini per i versamenti di contributi e premi	18
Tfr: coefficiente di maggio 2022	22

## Economia e finanza

Equo canone di maggio 2022	23
----------------------------	----

## Fisco e tributi

Società di capitali a ristretta partecipazione: nessuna presunzione di utili <i>extra</i> contabili per il socio estraneo alla gestione	24
Lo stallo decisionale nelle società di capitali e le misure per contrastarlo	30
Il diritto di regresso, nei confronti della società, dell'ex socio di Sas che abbia pagato un debito sociale	36
Prospetto di riepilogo della dichiarazione doganale ai fini della detrazione Iva	43
<i>Super Ace</i> e modello Redditi 2022	51
Aumento del costo delle materie prime e revisione dei prezzi negli appalti privati	55

## In Gazzetta il Decreto Semplificazioni

**I**l D.L. 73/2022, c.d. Decreto Semplificazioni, è stato pubblicato sulla G.U. n. 143 del 21 giugno 2022. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse la gestione dei rapporti di lavoro e per l'amministrazione del personale

Articolo	Contenuto
Articolo 2	<p><b>Dematerializzazione scheda scelta di destinazione dell'8, del 5 e del 2 per mille nel caso di 730 presentato tramite sostituto d'imposta</b></p> <p>A partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2022, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 37, D.Lgs. 241/1997, i sostituti d'imposta che comunicano ai propri sostituiti, entro il 15 gennaio di ogni anno, di voler prestare assistenza fiscale provvedono a:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>controllare, sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalla dichiarazione presentata dal sostituto, la regolarità formale della stessa anche in relazione alle disposizioni che stabiliscono limiti alla deducibilità degli oneri, alle detrazioni e ai crediti di imposta;</li><li>consegnare al sostituto, prima della trasmissione della dichiarazione, copia della dichiarazione elaborata e il relativo prospetto di liquidazione;</li><li>trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni elaborate, i relativi prospetti di liquidazione e i dati contenuti nelle schede relative alle scelte dell'8, del 5 e del 2 per mille dell'Irpef, secondo le modalità stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, entro:<ol style="list-style-type: none"><li>il 15 giugno di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 31 maggio;</li><li>il 29 giugno di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 20 giugno;</li><li>il 23 luglio di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 21 giugno al 15 luglio;</li><li>il 15 settembre di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 16 luglio al 31 agosto;</li><li>il 30 settembre di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 30 settembre;</li></ol></li><li>comunicare all'Agenzia delle entrate in via telematica, entro i termini previsti alla lettera c), il risultato finale delle dichiarazioni. Si applicano, ove compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 16, comma 4-bis, D.M. 164/1999;</li><li>conservare copia delle dichiarazioni e dei relativi prospetti di liquidazione fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, nonché le schede relative alle scelte per la destinazione del 2, del 5 e dell'8 per mille dell'Irpef fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione.</li></ol>
Articolo 6	<p><b>Disposizioni in materia di dichiarazione dei redditi precompilata</b></p> <p>A partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2022, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 5, D.Lgs. 175/2014, nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata, direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, ovvero mediante Caf o professionista, senza modifiche, non si effettua il controllo formale sui dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi di cui all'articolo 3, D.Lgs. 175/2014. Su tali dati resta fermo il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.</p>

	<p>Inoltre, nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata con modifiche, effettuata mediante Caf o professionista, il controllo formale è effettuato nei confronti del Caf o del professionista, anche con riferimento ai dati relativi agli oneri, forniti da soggetti terzi, indicati nella dichiarazione precompilata, fermo restando a carico del contribuente il pagamento delle maggiori imposte e degli interessi. Il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni è effettuato nei confronti del contribuente. Il controllo formale non è effettuato sui dati delle spese sanitarie che non risultano modificati rispetto alla dichiarazione precompilata. A tal fine il Caf o il professionista acquisisce dal contribuente i dati di dettaglio delle spese sanitarie trasmessi al Sistema tessera sanitaria e ne verifica la corrispondenza con gli importi aggregati in base alle tipologie di spesa utilizzati per l'elaborazione della dichiarazione precompilata. In caso di difformità, l'Agenzia delle entrate effettua il controllo formale relativamente ai documenti di spesa che non risultano trasmessi al Sistema tessera sanitaria.</p>
Articolo 10	<p><b>Semplificazioni in materia di dichiarazione Irap</b></p> <p>Vengono apportate alcune modifiche alla disciplina Irap, in particolare all'articolo 11, D.Lgs. 446/1997. Viene previsto, ai fini della determinazione della base imponibile che sono ammessi in deduzione i contributi in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato. Al contrario, i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), D.Lgs. 446/1997, escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, non potranno più dedurre un importo pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni, nonché, sempre per tali soggetti, con esclusione, però, delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato. Per quanto riguarda le spese relative agli apprendisti, di cui al n. 5, sono deducibili a condizione che si riferiscano a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato. Viene modificato il comma 4-bis.1, chiarendo che ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), D.Lgs. 446/1997, con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a 400.000 euro, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente, diverso da quelli a tempo indeterminato, impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di 5. Viene abrogato il comma 4-quater e sostituito il successivo comma 4-septies, prevedendo che per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai commi 1 e 4-bis.1 non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro. Infine, il nuovo comma 4-octies stabilisce che per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, D.Lgs. 446/1997, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato. La deduzione di cui al primo periodo è altresì ammessa, nei limiti del 70% del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per 2 periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.</p> <p>Le modifiche di cui sopra si applicano a partire dal periodo d'imposta precedente a quello in corso al 22 giugno 2022.</p>
Articolo 11	<p><b>Rinvio dei termini per l'approvazione della modulistica dichiarativa</b></p> <p>Modificando quanto previsto dal D.P.R. 322/1998, viene stabilito che i modelli relativi alla dichiarazione dei redditi e Irap nonché 770 sono approvati entro il mese di febbraio.</p>

Articolo 17	<b>Semplificazione degli obblighi di segnalazione in materia di appalti</b> Viene abrogata la previsione di cui all'articolo 20, comma 1, D.P.R. 605/1973 per cui le P.A. e gli enti pubblici devono comunicare all'Anagrafe tributaria gli estremi dei contratti di appalto, di somministrazione e di trasporto conclusi mediante scrittura privata e non registrati.
Articolo 20	<b>Adeguamento delle aliquote dell'addizionale comunale all'Irpef ai nuovi scaglioni dell'Irpef</b> Al fine di garantire la coerenza degli scaglioni dell'addizionale comunale Irpef con i nuovi scaglioni Irpef previsti dall'articolo 1, comma 2, L. 234/2021, il termine entro cui i Comuni per l'anno 2022 modificano gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale è differito al 31 luglio 2022. In caso di approvazione della delibera di adeguamento ai nuovi scaglioni o di quella di determinazione dell'aliquota unica in data successiva all'adozione del proprio bilancio di previsione, il Comune provvede a effettuare le conseguenti modifiche al bilancio di previsione in occasione della prima variazione utile. Per i Comuni nei quali nel 2021 risultano vigenti aliquote dell'addizionale comunale all'Irpef differenziate per scaglioni di reddito e che non adottano la delibera di cui sopra nel rispetto del termine ivi previsto, o non la trasmettono entro il termine stabilito dall'articolo 14, comma 8, D.Lgs. 23/2011, per l'anno 2022 l'addizionale comunale all'Irpef si applica sulla base dei nuovi scaglioni dell'Irpef e delle prime 4 aliquote vigenti nel comune nell'anno 2021, con eliminazione dell'ultima.
Articolo 26	<b>Modifiche all'articolo 104, D.Lgs. 117/2017</b> Integrando l'articolo 104, comma 1, D.Lgs. 117/2017, viene stabilito che le disposizioni transitorie si applicano, a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, anche agli Enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro.
Articolo 35	<b>Proroga dei termini in materia di registrazione degli aiuti di Stato Covid-19 nel Registro nazionale aiuti</b> Viene stabilito che, in riferimento agli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, i termini di cui all'articolo 10, comma 1, secondo periodo, D.M. 115/2017, in scadenza: a) dal 22 giugno 2022 al 31 dicembre 2022, sono prorogati al 30 giugno 2023; b) dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023, sono prorogati al 31 dicembre 2023. La proroga si applica alla registrazione nel Registro nazionale degli aiuti Stato, nonché nei registri aiuti di Stato SIAN-Sistema Informativo Agricolo Nazionale e SIPA, degli aiuti riconosciuti ai sensi delle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final, recante "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19".
Articolo 36	<b>Indennità una tantum per i lavoratori dipendenti P.A.</b> Si prevede, ai fini dell'erogazione dell'indennità una tantum di 200 euro (articolo 31, comma 1, D.L. 50/2022), limitatamente ai dipendenti delle P.A. i cui servizi di pagamento delle retribuzioni del personale siano gestiti dal sistema informatico del Ministero dell'economia, che l'individuazione dei beneficiari avviene mediante apposite comunicazioni tra il Ministero dell'economia e delle finanze e Inps. Tali dipendenti non sono tenuti a rendere la dichiarazione prevista dall'ultimo periodo del medesimo articolo 31, comma 1, D.L. 50/2022.
Articolo 38	<b>Sostegno alle famiglie con figli con disabilità in materia di assegno unico e universale per i figli a carico</b> Al fine di assicurare un adeguato sostegno ai nuclei familiari con figli con disabilità, sono apportate le seguenti modifiche alla disciplina dell'assegno unico (D.Lgs. 230/2021): - viene ampliata la platea dei beneficiari: viene riconosciuto, nei nuclei familiari orfanili, per ogni orfano maggiorenne, a condizione che sia già titolare di pensione ai superstiti e riconosciuto con disabilità grave ai sensi dell'articolo 3, comma 3, L. 104/1992;



	<ul style="list-style-type: none"><li>- limitatamente all'anno 2022, l'importo di 175 euro per ciascun figlio minorenni è esteso a ciascun figlio con disabilità a carico senza limiti di età;</li><li>- le maggiorazioni per ciascun figlio con disabilità minore (pari a 105 euro mensili in caso di non autosufficienza, a 95 euro mensili in caso di disabilità grave e a 85 euro mensili in caso di disabilità media) sono estese, limitatamente all'anno 2022, fino ai 21 anni;</li><li>- in caso di nuclei con almeno un figlio a carico disabile, gli importi della maggiorazione transitoria per i nuclei familiari con Isee non superiore a 25.000 euro per l'anno 2022 sono incrementati di 120 euro.</li></ul>
Articolo 42	<p><b>Semplificazione delle procedure di rilascio del nulla osta al lavoro per i lavoratori stranieri</b></p> <p>Ai fini della semplificazione delle procedure di rilascio del nulla osta al lavoro per i lavoratori stranieri, per le domande presentate in relazione al D.P.C.M. 21 dicembre 2021), il nulla osta al lavoro subordinato è rilasciato nel termine di 30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. 73/2022 (22 giugno 2022); per i lavoratori stagionali è fatto salvo quanto previsto dall'articolo 24, comma 6, T.U. immigrazione.</p> <p>Il nulla osta è rilasciato anche nel caso in cui, nel termine di 30 giorni, non siano state acquisite informazioni relative agli elementi ostativi di cui agli articoli 22 e 24, D.Lgs. 286/1998, e consente lo svolgimento dell'attività lavorativa sul territorio nazionale. Al sopravvenuto accertamento dei predetti elementi ostativi consegue la revoca del nulla osta e del visto di ingresso.</p> <p>Il visto d'ingresso in Italia, richiesto sulla base del nulla osta al lavoro subordinato e stagionale di cui al presente articolo, è rilasciato entro 20 giorni dalla data di presentazione della domanda.</p> <p>La procedura semplificata si applica anche ai cittadini stranieri per i quali è stata presentata domanda diretta a instaurare in Italia un rapporto di lavoro subordinato nell'ambito dei procedimenti relativi al decreto del Presidente del C.d.M. adottato per il 2021, di cui al comma 1, nei limiti quantitativi dallo stesso previsti, che risultino presenti sul territorio nazionale alla data del 1° maggio 2022. A tal fine, i predetti cittadini stranieri, entro tale data, devono trovarsi in una delle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) essere stati sottoposti a rilievi fotodattiloscopici;</li><li>b) aver soggiornato in Italia precedentemente alla suddetta data, in forza della dichiarazione di presenza, resa ai sensi della L. 68/2007, o di attestazioni costituite da documentazione di data certa proveniente da organismi pubblici.</li></ul>
Articolo 43	<p><b>Ambito di applicazione delle procedure semplificate e loro effetti</b></p> <p>Non sono ammessi alle procedure semplificate previste dall'articolo 42, comma 7, D.L. 73/2022 i cittadini stranieri:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) nei confronti dei quali sia emesso un provvedimento di espulsione;</li><li>b) che siano segnalati, anche in base ad accordi o convenzioni internazionali in vigore per l'Italia, ai fini della non ammissione nel territorio dello Stato;</li><li>c) che siano condannati, anche con sentenza non definitiva, compresa quella adottata a seguito di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'articolo 444, c.p.p., per uno dei reati previsti dall'articolo 380, c.p.p. o per i delitti contro la libertà personale ovvero per i reati inerenti agli stupefacenti, il favoreggiamento dell'immigrazione clandestina verso l'Italia e dell'emigrazione clandestina dall'Italia verso altri Stati o per reati diretti al reclutamento di persone da destinare alla prostituzione o allo sfruttamento della prostituzione o di minori da impiegare in attività illecite;</li><li>d) che comunque siano considerati una minaccia per l'ordine pubblico o la sicurezza dello Stato o di uno dei Paesi con i quali l'Italia abbia sottoscritto accordi per la soppressione dei controlli alle frontiere interne e la libera circolazione delle persone.</li></ul>

	<p>Non sono comunque ammessi alle procedure di cui all'articolo 42, comma 7, D.L. 73/2022, i cittadini stranieri nei confronti dei quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia stato emesso un provvedimento di espulsione ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lettere a) e b), D.Lgs. 286/1998, o che alla predetta data risultino condannati, anche con sentenza non definitiva, compresa quella adottata a seguito di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'articolo 444, c.p.p., per uno dei reati di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 286/1998.</p>
Articolo 44	<p><b>Semplificazione delle verifiche di cui all'articolo 30-bis, comma 8, D.P.R. 394/1999</b> In relazione agli ingressi previsti dai decreti per le annualità 2021 e 2022, la verifica dei requisiti concernenti l'osservanza delle prescrizioni del contratto collettivo di lavoro e la congruità del numero delle richieste presentate di cui all'articolo 30-bis, comma 8, D.P.R. 394/1999, è demandata, in via esclusiva e fatto salvo quanto previsto al comma 6, ai professionisti di cui all'articolo 1, L. 12/1979, e alle organizzazioni dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai quali il datore di lavoro aderisce o conferisce mandato.</p>

## Riferimenti normativi

D.L. 73/2022

## Indennità una *tantum* di 200 euro per i lavoratori dipendenti

**E**ntra nel vivo l'operazione di erogazione dell'una tantum, pari a 200 euro, prevista dal D.L. 50/2022 (c.d. Decreto Aiuti), come noto pensata al fine di attenuare l'impatto dei recenti rincari generalizzati dei prezzi sul costo della vita. Tale erogazione riguarda, invero, una molteplicità di soggetti dato che interessa i lavoratori dipendenti anche domestici, i pensionati, i collaboratori, etc.. Per ogni situazione sono previste, tuttavia, regole che possono variare.

### Introduzione

In linea di massima, si sottolinea come tale una tantum, in relazione al lavoro dipendente, non domestico, sarà erogata ai lavoratori dai loro datori di lavoro, i quali provvederanno poi a recuperare il credito a mezzo compensazione da esporre nella denuncia UniEmens. Si evidenzia che l'erogazione dell'indennità per il tramite dei datori di lavoro è esclusa per gli operai agricoli a tempo determinato.

L'Inps ha iniziato a fornire istruzioni con il messaggio n. 2397/2022, dove l'Istituto traccia un primo rapido esame, essenzialmente concernente le istruzioni per il recupero del credito spettante al datore di lavoro, precisando la necessità di farsi rilasciare dal lavoratore una dichiarazione nella quale egli dichiara di essere nelle condizioni giuridiche per beneficiare dell'una tantum e di non aver richiesto ad altro datore l'erogazione della somma, data l'unicità di tale indennità. Si ricorda che per i lavoratori dipendenti l'una tantum spetta a coloro che abbiano beneficiato dell'esonero contributivo dello 0,80% (in pratica abbiano avuto un imponibile mensile inferiore a 2.692 euro almeno in un mese). Si ricorda, infine, che tale indennità non sarà soggetta a imposta e contribuzione, né sarà pignorabile.

### Chiarimenti Inps

Con circolare n. 73/2022 l'Inps ha, poi, fornito le istruzioni applicative in materia di indennità una tantum, precisando che la stessa dev'essere erogata, sussistendo il rapporto di lavoro (a tempo determinato o indeterminato) nel mese di luglio e gli altri requisiti previsti, con la retribuzione di competenza del mese di luglio 2022 (anche se erogata ad agosto), con denuncia UniEmens entro il 31 agosto, ovvero, in ragione dell'articolazione dei singoli rapporti di lavoro (ad esempio, part-time ciclici) o della previsione dei Ccnl, quella erogata nel mese di luglio 2022 (anche se di competenza del mese di giugno 2022), con denuncia UniEmens entro il 31 luglio, anche laddove la retribuzione risulti azzerata in virtù di eventi tutelati (ad esempio, in ragione della sospensione del rapporto di lavoro per ammortizzatori sociali in costanza di rapporto - Cigo/Cigs, Fis o Fondi di solidarietà, Cisoa - o congedi). I dipendenti delle P.A. i cui servizi di pagamento delle retribuzioni del personale siano gestiti dal sistema informatico del Mef (NoiPA), non sono tenuti a rendere la dichiarazione prevista dall'ultimo periodo dell'articolo 31, comma 1, D.L. 50/2022.

L'Inps ricorda che possono accedere al riconoscimento dell'indennità, ricorrendone i presupposti previsti dalla legge, tutti i lavoratori, anche somministrati, dipendenti di datori di lavoro, pubblici e privati, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore. Tali lavoratori devono, però, aver beneficiato della misura agevolata di cui alla L. 234/2021 (esonero di 0,8 punti percentuali sulla quota di contributi a carico del lavoratore), che si applica, mese per mese, per tutti i rapporti di lavoro dipendente, con esclusione dei rapporti di lavoro domestico, purché sia rispettato il limite della retribuzione mensile imponibile ai fini previdenziali di 2.692 euro. L'ente di previdenza precisa che:

- la fruizione dell'esonero sui ratei di tredicesima non è utile ai fini del riconoscimento dell'indennità;

- il periodo di riferimento nel quale verificare il diritto all'esonero è esteso fino al 23 giugno 2022 (quindi non solo i primi 4 mesi del 2022);
- l'indennità spetta nella misura intera anche nel caso di contratto a tempo parziale.

Dato che l'indennità spetta una sola volta, anche a chi sia titolare di più rapporti di lavoro, il lavoratore in tale situazione dovrà presentare la dichiarazione al solo datore di lavoro che provvederà al pagamento dell'indennità. Se dovesse risultare, per il medesimo lavoratore dipendente, che più datori di lavoro abbiano compensato su UniEmens l'indennità, l'Inps comunicherà a ciascun datore di lavoro interessato la quota parte dell'indebita compensazione effettuata, per la restituzione all'Istituto e il recupero verso il dipendente, secondo le istruzioni che verranno fornite con successivo messaggio, tenendo presente che l'importo indebitamente riconosciuto al lavoratore, ai fini del recupero, sarà suddiviso in parti uguali tra i diversi datori di lavoro che avranno conguagliato l'indennità per il medesimo lavoratore, e che, conseguentemente, saranno tenuti alla restituzione. Per quanto concerne i lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti e i lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo, i datori di lavoro dovranno, in automatico, pagare l'indennità ai lavoratori in forza nel mese di luglio, indipendentemente dalla verifica e dalla sussistenza dei requisiti specifici per loro previsti in caso di erogazione da parte dell'Inps, perché per tali lavoratori il pagamento da parte dell'Inps sarà residuale, a domanda, solo laddove non abbiano già percepito l'indennità dal datore di lavoro.

Infine, con il messaggio n. 2559/2022, l'Inps ricorda che i lavoratori dipendenti, al fine di ricevere l'indennità dal proprio datore di lavoro, devono presentare allo stesso una dichiarazione con la quale affermano di non essere titolari delle prestazioni di cui all'articolo 32, commi 1 e 18, ossia di non essere titolare di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione ovvero di non appartenere a un nucleo familiare beneficiario del Reddito di cittadinanza (categorie per le quali è previsto che sia l'Inps a erogare a luglio l'indennità una tantum) e, per agevolare gli adempimenti da parte dei lavoratori e dei datori di lavoro, allega al messaggio un *fac-simile* di dichiarazione, che costituisce solo uno strumento di supporto, personalizzabile dal datore di lavoro e non vincolante.

## **Esposizione nella sezione <PosContributiva> del flusso UniEmens**

I datori di lavoro, al fine di recuperare l'indennità anticipata ai lavoratori, nelle denunce di competenza del mese di giugno 2022 o luglio 2022, valorizzeranno all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, <InfoAggcausaliContrib>, i seguenti elementi:

- nell'elemento <CodiceCausale> il nuovo valore "L031", avente il significato di "Recupero indennità una tantum articolo 31 comma 1 decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50.";
- nell'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale> il valore "N";
- nell'elemento <AnnoMeseRif> l'anno/mese "06- 07/2022";
- nell'elemento <ImportoAnnoMeseRif> l'importo da recuperare.

## **Esposizione nella sezione <PosPA> del flusso UniEmens**

I datori di lavoro con lavoratori iscritti alla Gestione pubblica, per il recupero dell'indennità a essi erogata, dovranno compilare nella denuncia del mese di luglio 2022 l'elemento <RecuperoSgravi> nel modo seguente:

- nell'elemento <AnnoRif> l'anno 2022;
- nell'elemento <MeseRif> il mese 06 o 07;
- nell'elemento <CodiceRecupero> il valore "35" avente il significato di "Recupero indennità una tantum articolo 31 comma 1 decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50";
- nell'elemento <Importo> l'importo da recuperare.

## **Esposizione nella sezione <PosAgri> del flusso UniEmens**

I datori di lavoro agricoli, al fine di recuperare l'indennità pagata ai lavoratori a tempo indeterminato

to in forza nel mese di luglio 2022 nelle denunce PosAgri del mese di riferimento delle competenze, di giugno o luglio 2022, valorizzeranno in <DenunciaAgriIndividuale> l'elemento <TipoRetribuzione> con il <CodiceRetribuzione> "9", avente il significato di "Recupero indennità una tantum articolo 31 comma 1 decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50".

Per gli elementi <TipoRetribuzione> che espongono il predetto <CodiceRetribuzione> "9" dovrà essere valorizzato unicamente l'elemento <Retribuzione> con l'importo dell'indennità una tantum da recuperare.

Il <CodiceRetribuzione> "9" potrà essere valorizzato:

nei flussi di competenza del mese di giugno 2022 inviati entro il 31 agosto 2022, ultimo giorno utile per l'acquisizione dei flussi del secondo trimestre per la seconda emissione dell'anno 2022;

nei flussi di competenza del mese di luglio 2022 inviati entro il 30 novembre 2022, ultimo giorno utile per l'acquisizione dei flussi del terzo trimestre per la terza emissione dell'anno 2022.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 50/2022

circolare Inps n.73/2022

## Indennità una *tantum* per pensionati e altre categorie di soggetti

**C**on la circolare n. 73/2022 l'Inps ha fornito le istruzioni applicative in materia di indennità una *tantum* previste dagli articoli 31 (lavoratori dipendenti) e 32 (pensionati e altre categorie di soggetti), D.L. 50/2022. In questa informativa si tratta dei pensionati e delle altre categorie di soggetti presenti nell'articolo 32.

### **Pensionati**

#### ***Trattamenti rientranti nell'ambito di applicazione della misura***

L'indennità è riconosciuta d'ufficio con la mensilità di luglio 2022 in favore dei soggetti "residenti in Italia, titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, con decorrenza entro il 30 giugno 2022 e reddito personale assoggettabile ad Irpef, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore per l'anno 2021 a 35.000 euro".

Con riferimento ai trattamenti pensionistici, l'indennità è corrisposta d'ufficio ai soggetti che risultino titolari di pensioni, anche liquidate in regime internazionale, sia dirette che ai superstiti, a carico, anche pro quota, dell'Assicurazione generale obbligatoria (Fondo pensioni lavoratori dipendenti e Gestioni speciali dei lavoratori autonomi) e delle forme sostitutive ed esclusive della stessa, della Gestione separata, del Fondo di previdenza del clero secolare e dei ministri di culto delle confessioni religiose diverse dalla cattolica, del Fondo di previdenza per gli impiegati dipendenti dai concessionari del servizio di riscossione dei tributi e delle entrate dello Stato e degli enti pubblici, nonché a carico di altri enti che gestiscono forme di previdenza obbligatoria. I titolari di assegno ordinario di invalidità in scadenza al 30 giugno 2022 saranno ricompresi tra i destinatari del beneficio, qualora il trattamento sia confermato senza soluzione di continuità. Parimenti, i titolari di assegno ordinario di invalidità, per i quali alla data del 30 giugno 2022 sia in corso il periodo per esercitare l'opzione per la NASpI o per la DIS-COLL, saranno ricompresi tra i destinatari del beneficio, qualora sia esercitata l'opzione in favore del trattamento pensionistico. In tal caso il pagamento sarà eseguito in tempi successivi.

I titolari di assegno ordinario di invalidità la cui prestazione sia stata sospesa in quanto hanno optato per le indennità NASpI o DIS-COLL di cui sono titolari per il mese di giugno 2022, saranno destinatari dell'indennità una *tantum* di 200 euro secondo le specifiche modalità legate alla percezione di tali prestazioni.

Nel caso di soggetti contitolari di pensione ai superstiti, la prestazione deve essere corrisposta a ciascun contitolare in misura intera, con verifica reddituale personale.

L'indennità una *tantum* non è, invece, erogata ai soggetti che risultino titolari esclusivamente di pensioni estere o di organismi internazionali, di pensioni e rendite facoltative (ad esempio, le pensioni del Fondo di previdenza degli sportivi - Sportass o i trattamenti a carico del Fondo casalinghe e casalinghi), di vitalizi erogati nei confronti di coloro che hanno svolto incarichi presso assemblee di natura elettiva cessati dall'incarico, nonché titolari di rendite (ad esempio, Inail, Ipsema).

Hanno diritto all'indennità una *tantum* anche i titolari di "trattamenti di accompagnamento alla pensione", tra i quali devono intendersi ricompresi:

- l'APE sociale;
- l'APE volontario;
- l'indennizzo commercianti;
- gli assegni straordinari a carico dei Fondi di solidarietà di cui all'articolo 26, comma 9, lettera b), D.Lgs. 148/2015;
- le prestazioni di accompagnamento a pensione di cui all'articolo 4, commi da 1 a 7-ter, L.

92/2012;

- l'indennità mensile del contratto di espansione di cui all'articolo 41, comma 5-bis, D.Lgs. 148/2015.

L'indennità sarà corrisposta ai titolari dei suddetti trattamenti con decorrenza entro il 30 giugno 2022, ancorché liquidate successivamente.

Con riferimento ai trattamenti di natura assistenziale, l'indennità è corrisposta d'ufficio ai soggetti che risultino titolari, alla data del 1° luglio 2022, di:

- pensione di inabilità;
- assegno mensile di cui all'articolo 13, L. 118/1971;
- pensione, non reversibile, per i ciechi (assoluti o parziali);
- pensione, non reversibile, per sordi;
- assegno sociale;
- pensione sociale.

## **Requisiti**

L'indennità viene corrisposta esclusivamente ai soggetti che risultino residenti in Italia alla data del 1° luglio 2022 e che abbiano un reddito personale assoggettabile a Irpef, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore per l'anno 2021 a 35.000 euro. Sono esclusi dal computo del reddito personale i trattamenti di fine rapporto, comunque denominati, il reddito della casa di abitazione e le competenze arretrate sottoposte a tassazione separata. Il limite di reddito personale per l'anno 2021 è pari a 35.000 euro e non è prevista alcuna clausola di salvaguardia. Per l'individuazione del reddito del 2021 da utilizzare per l'erogazione in via provvisoria dell'indennità in esame, sono stati presi in considerazione i seguenti redditi, ove disponibili:

- redditi da CU 2022 emesse dall'Inps;
- redditi da flussi UniEmens;
- redditi derivanti da rapporti di collaborazione soggetti all'iscrizione in Gestione separata;
- redditi dichiarati dai pensionati per l'anno 2021 noti all'Inps ai fini delle verifiche del diritto e della misura delle prestazioni collegate al reddito in godimento;
- assegni straordinari del credito, credito cooperativo e Poste italiane soggetti a tassazione separata (aventi categoria: 027, 028, 127, 128), è stato considerato l'importo lordo da assoggettare a tassazione separata derivante dai trattamenti stessi.

Dalla platea così individuata sono esclusi i titolari di pensioni ai superstiti assoggettate alla trattenuta di cui all'articolo 1, comma 41, L. 335/1995, qualora il reddito totale per la riduzione dell'anno 2021 sia maggiore di 35.000 euro.

L'indennità una tantum è corrisposta sulla base dei dati disponibili all'ente erogatore al momento del pagamento ed è sottoposta a successiva verifica definitiva del reddito, anche attraverso le informazioni fornite in forma disaggregata per ogni singola tipologia di redditi dall'Amministrazione finanziaria e da ogni altra Amministrazione pubblica che detiene informazioni utili.

## **Ulteriori disposizioni**

L'indennità una tantum per pensionati:

- non costituisce reddito ai fini fiscali, né ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali e assistenziali; non è cedibile, né sequestrabile, né pignorabile;
- è corrisposta, a ciascun soggetto avente diritto, una sola volta, anche nel caso in cui tale soggetto svolga attività lavorativa;
- non è compatibile con altre prestazioni del medesimo articolo 32 o dell'articolo 31, perché l'indennità può essere corrisposta a ciascun soggetto avente diritto una sola volta, anche quando l'interessato abbia più trattamenti che danno titolo al beneficio.

Nelle ipotesi di soggetto avente diritto alla prestazione sia come titolare di trattamento pensionistico o di accompagnamento a pensione, sia come titolare di prestazione assistenziale ovvero come lavoratore attivo, il beneficio sarà corrisposto d'ufficio in qualità di soggetto titolare del trattamento

pensionistico o assistenziale.

## **Modalità di erogazione**

L'indennità una tantum sarà riconosciuta d'ufficio con la mensilità di luglio 2022, senza necessità che i soggetti destinatari presentino alcuna istanza.

Per titolari di trattamento pensionistico o di accompagnamento alla pensione l'importo sarà accreditato unitamente alla rata della mensilità di luglio 2022 e sarà riportata la specifica descrizione "Pagamento dell'indennità una tantum articolo 32 decreto-legge n. 50/2022".

In presenza di soggetti titolari di prestazioni erogate dall'Inps e dalle c.d. Casse previdenziali privatizzate e dagli enti previdenziali per i professionisti iscritti ad Albi o Elenchi privi di un ente previdenziale di categoria, il pagamento sarà effettuato sulla pensione erogata dall'Inps.

Per chi sia, invece, titolare esclusivamente di trattamenti non gestiti dall'Inps, il casellario centrale dei pensionati individua l'ente previdenziale incaricato dell'erogazione dell'indennità una tantum, che provvede negli stessi termini e alle medesime condizioni ed è successivamente rimborsato dall'Inps a seguito di apposita rendicontazione. In presenza di più trattamenti pensionistici erogati da enti diversi dall'Inps, l'ente tenuto al pagamento sarà quello a carico del quale risulta il trattamento pensionistico con imponibile maggiore, previa verifica del requisito reddituale.

I titolari di trattamenti pensionistici e di accompagnamento a pensione, beneficiari dell'indennità una tantum, verranno informati dell'erogazione mediante:

- nota sul cedolino;
- invio di sms e/o e-mail qualora negli archivi dell'Istituto siano presenti i relativi contatti;
- notifica nella sezione "MY INPS" del pensionato;
- notifica mediante App "IO".

Nella sezione personale "MY INPS" sarà messa a disposizione del cittadino un'apposita funzione "Verifiche Bonus Decreto Aiuti 2022", che consentirà di visualizzare l'esito dell'elaborazione centralizzata, specificando, in caso di mancata corresponsione sulla mensilità di luglio 2022, le relative motivazioni. Il pensionato che ritenga che il motivo della mancata erogazione dipenda da dati da aggiornare o integrare (ad esempio, residenza in Italia non comunicata o aggiornamento dati reddituali) può presentare domanda di ricostituzione, indicando le situazioni variate, al fine di ottenere con la prima rata utile, se spettante, l'indennità una tantum.

Ove il soggetto, invece, riceva l'indennità come titolare di trattamento previdenziale e assistenziale, ma sia consapevole che i redditi dell'anno 2021, una volta verificati, comporteranno la revoca del beneficio per superamento dei limiti di legge, può rinunciare all'indennità una tantum mediante specifica richiesta, da inoltrare in via telematica con gli appositi canali messi a disposizione dell'Inps per l'erogazione delle prestazioni.

Anche per i titolari di trattamenti di natura assistenziale l'importo a titolo di indennità una tantum verrà accreditato unitamente alla rata della mensilità di luglio 2022 e verrà riportata la specifica descrizione "Pagamento dell'indennità una tantum articolo 32 decreto legge n. 50 del 2022".

## **Recupero indennità una tantum non dovuta**

L'ente erogatore procede alla verifica della situazione reddituale e, in caso di somme corrisposte in eccedenza, provvede alla notifica dell'indebito entro l'anno successivo a quello di acquisizione delle informazioni reddituali. Saranno emanate ulteriori istruzioni, ma l'Inps precisa che eroga dette indennità una tantum in via provvisoria e che il consolidamento del diritto al riconoscimento delle stesse si attua solo all'esito dell'acquisizione delle informazioni reddituali e delle conseguenti attività di elaborazione finalizzate alle relative verifiche. L'eventuale erogazione di somme in eccedenza può riguardare non soltanto il caso di reddito superiore al previsto, ma anche l'ipotesi in cui il trattamento pensionistico che ha dato titolo al riconoscimento dell'indennità una tantum sia revocato o, comunque, tutte le circostanze in cui si accerti successivamente la non sussistenza del diritto a prescindere dal requisito reddituale.



## Altre categorie di soggetti

L'articolo 32, commi 9-16, D.L. 50/2022, prevede l'erogazione d'ufficio da parte dell'Inps di un'indennità una tantum di importo pari a 200 euro a favore dei soggetti titolari, nel mese di giugno 2022, delle prestazioni di disoccupazione NASpI e DIS-COLL, a favore dei lavoratori che hanno percepito l'indennità di disoccupazione agricola di competenza dell'anno 2021, nonché a favore dei lavoratori che hanno beneficiato delle indennità Covid-19 di cui al D.L. 41/2021 e al D.L. 73/2021. La medesima disposizione prevede, altresì, il riconoscimento - previa domanda all'Inps da parte dell'interessato - dell'indennità una tantum di importo di 200 euro a favore di altre categorie di lavoratori, a condizione che soddisfino determinati requisiti legislativamente previsti. Le indennità saranno erogate dall'Inps successivamente all'invio, da parte dei datori di lavoro, delle denunce UniEmens relative alle retribuzioni di luglio 2022.

<b>Indennità una tantum erogate d'ufficio dall'Inps</b>	
<b>Titolari di NASpI e DIS-COLL</b>	<p>È prevista l'erogazione dell'indennità una tantum a favore dei soggetti che nel mese di giugno 2022 sono titolari delle indennità di disoccupazione NASpI e DIS-COLL. L'unica condizione di accesso è, pertanto, la titolarità nel mese di giugno 2022 di una delle richiamate prestazioni di disoccupazione, ma l'indennità non è, invece, riconosciuta ai percettori della NASpI che hanno fruito della stessa in forma anticipata e il cui periodo teorico ricomprenda il mese di giugno 2022.</p> <p>Per la fruizione del beneficio non dev'essere presentata alcuna domanda, ma lo stesso è erogato d'ufficio dall'Inps con le medesime modalità di pagamento della prestazione di disoccupazione.</p> <p>Detta indennità non concorre alla formazione del reddito e, per la stessa, non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>Le indennità possono essere corrisposte una sola volta a ciascun soggetto avente diritto e, pertanto, l'indennità non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di un'indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022.</p>
<b>Disoccupazione agricola di competenza del 2021</b>	<p>Il riconoscimento da parte dell'Inps di un'indennità una tantum pari a 200 euro in favore di coloro che nel corso del 2022 percepiscono l'indennità di disoccupazione agricola di competenza del 2021 non richiede la presentazione di alcuna domanda, perché l'Inps eroga direttamente d'ufficio con le medesime modalità di pagamento della prestazione di disoccupazione.</p> <p>L'indennità una tantum non concorre alla formazione del reddito, per la stessa non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa e non è compatibile con le altre indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, Decreto Aiuti.</p>
<b>Beneficiari delle indennità Covid</b>	<p>È previsto il riconoscimento di un'indennità una tantum dell'importo di 200 euro a favore dei lavoratori che hanno beneficiato di una delle indennità previste dall'articolo 10, commi 1-9, D.L. 41/2021, e di cui all'articolo 42, D.L. 73/2021. L'indennità, perciò, è riconosciuta ai lavoratori appartenenti alle categorie di seguito riportate, qualora siano stati beneficiari delle indennità di cui ai menzionati decreti-legge:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;</li><li>- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali;</li><li>- lavoratori intermittenti;</li><li>- lavoratori autonomi occasionali;</li><li>- lavoratori incaricati alle vendite a domicilio;</li><li>- lavoratori dipendenti a tempo determinato dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;</li><li>- lavoratori dello spettacolo.</li></ul>

	<p>Per la fruizione del beneficio in argomento non deve essere presentata alcuna domanda, ma lo stesso è erogato d'ufficio dall'Inps con le medesime modalità di pagamento delle suddette indennità Covid-19 già riconosciute.</p> <p>Detta indennità una tantum non concorre alla formazione del reddito e, per la stessa, non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>L'indennità non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di una delle indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, Decreto Aiuti.</p>
<b>Indennità una tantum erogate a domanda dall'Inps</b>	
<b>Collaboratori coordinati e continuativi</b>	<p>È previsto il riconoscimento di un'indennità una tantum dell'importo di 200 euro a favore dei titolari di collaborazioni coordinate e continuative, purché:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- il contratto sia attivo alla data del 18 maggio 2022;</li><li>- il lavoratore sia iscritto alla Gestione separata;</li><li>- i potenziali beneficiari non siano titolari - alla data del 18 maggio 2022 - dei trattamenti pensionistici come sopra individuati;</li><li>- i potenziali beneficiari non siano iscritti - alla data del 18 maggio 2022 - ad altre forme previdenziali obbligatorie;</li><li>- i soggetti interessati possano fare valere, per l'anno 2021, un reddito derivante dai suddetti rapporti di collaborazione non superiore a 35.000 euro.</li></ul> <p>L'indennità è erogata a domanda dall'Inps e non concorre alla formazione del reddito. Per il periodo di fruizione dell'indennità in questione non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>L'indennità in parola non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di una delle indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022.</p>
<b>Lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti</b>	<p>È previsto il riconoscimento dell'indennità a favore dei lavoratori dipendenti stagionali, a tempo determinato e intermittenti, inclusi anche i lavoratori a tempo determinato del settore agricolo, purché abbiano svolto, nell'anno 2021, almeno 50 giornate di lavoro effettivo nell'ambito di uno o più rapporti di lavoro di tipo stagionale e/o a tempo determinato e/o di tipo intermittente; pertanto, il requisito si intende soddisfatto qualora il lavoratore abbia cumulato almeno 50 giornate di lavoro in una o più delle tipologie di rapporti di lavoro di cui sopra e lo stesso possa far valere, per l'anno 2021, un reddito derivante dai suddetti rapporti di lavoro non superiore a 35.000 euro.</p> <p>L'indennità è erogata a domanda dall'Inps e non concorre alla formazione del reddito. Per il periodo di fruizione dell'indennità non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>L'indennità in parola non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di una delle indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022.</p> <p>Quanto previsto dall'articolo 32, relativamente al pagamento diretto da parte dell'Inps, non riguarda la generalità dei lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti, ma solo coloro i quali abbiano avuto determinati requisiti nel 2021. Pertanto, con la retribuzione di luglio 2022, i datori di lavoro dovranno, in automatico, pagare l'indennità anche ai lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti, laddove in forza nel mese di luglio, indipendentemente dalla verifica e dalla sussistenza dei requisiti. Il pagamento da parte dell'Inps, infatti, sarà residuale, a domanda, laddove tali lavoratori non abbiano già percepito l'indennità dal datore di lavoro, ove spettante.</p>

# Lavoro e previdenza

<b>Lavoratori iscritti al Fpls</b>	<p>È previsto il riconoscimento dell'indennità a favore dei lavoratori, sia autonomi che dipendenti, iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo, purché gli stessi, nell'anno 2021, abbiano almeno 50 contributi giornalieri versati nel predetto Fondo e possano fare valere, per il medesimo anno 2021, un reddito derivante da rapporti di lavoro nello spettacolo non superiore a 35.000 euro.</p> <p>L'indennità è erogata a domanda dall'Inps e non concorre alla formazione del reddito. Per il periodo di fruizione dell'indennità non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>L'indennità non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di una delle indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022. Quanto previsto dall'articolo 32, relativamente al pagamento diretto da parte dell'Inps, non riguarda la generalità dei lavoratori iscritti al Fpls, bensì solo coloro i quali abbiano avuto determinati requisiti nel 2021. Pertanto, con la retribuzione di luglio 2022, i datori di lavoro dovranno, in automatico, pagare l'indennità anche ai lavoratori iscritti al Fpls, laddove in forza nel mese di luglio, indipendentemente dalla verifica e dalla sussistenza dei requisiti. Il pagamento da parte dell'Inps, infatti, sarà residuale, a domanda, laddove tali lavoratori non abbiano già percepito l'indennità dal datore di lavoro, ove spettante.</p>
<b>Lavoratori autonomi occasionali</b>	<p>È prevista l'erogazione dell'indennità a favore dei lavoratori autonomi che, nel periodo 1° gennaio 2021-31 dicembre 2021, siano stati privi di partita Iva, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie e che, nel medesimo arco temporale, siano stati titolari di contratti autonomi occasionali di cui all'articolo 2222, cod. civ., purché risulti, per l'anno 2021, l'accredito di almeno un contributo mensile e i lavoratori interessati - alla data del 18 maggio 2022 - siano già iscritti alla Gestione separata.</p> <p>L'indennità una tantum è erogata a domanda dall'Inps e non concorre alla formazione del reddito. Per il periodo di fruizione dell'indennità in questione non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>L'indennità non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di una delle indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022.</p>
<b>Lavoratori incaricati alle vendite a domicilio</b>	<p>È previsto il riconoscimento di un'indennità una tantum dell'importo di 200 euro a favore degli incaricati alle vendite a domicilio che possono fare valere, nell'anno 2021, un reddito derivante dalle attività in questione superiore a 5.000 euro e che siano iscritti, alla data del 18 maggio 2022, alla Gestione separata.</p> <p>L'indennità una tantum è erogata a domanda dall'Inps e non concorre alla formazione del reddito. Per il periodo di fruizione dell'indennità in questione non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.</p> <p>L'indennità di cui al presente paragrafo non è riconosciuta ai lavoratori che hanno già beneficiato, ad altro titolo, di una delle indennità una tantum di 200 euro di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022.</p>
<b>Lavoratori domestici</b>	<p>È prevista l'erogazione dal mese di luglio 2022, a domanda, dell'indennità nei confronti dei lavoratori domestici che abbiano in essere uno o più rapporti di lavoro alla data del 18 maggio 2022 e per i quali risulti attiva l'iscrizione del rapporto di lavoro nella Gestione dei lavoratori domestici dell'Inps. I lavoratori domestici, inoltre, all'atto della domanda, non devono essere titolari:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- di attività da lavoro dipendente non riconducibile alla gestione del lavoro domestico;</li><li>- di uno o più trattamenti pensionistici come sopra individuati.</li></ul> <p>L'indennità è erogata dall'Inps a seguito di domanda da parte dei soggetti assicurati presso la Gestione dei lavoratori domestici dell'Inps, appartenenti alle categorie individuate dal vigente Ccnl che prevede le funzioni prevalenti dei collaboratori familiari e degli assistenti alla persona non autosufficiente.</p>

I contratti di lavoro da considerare devono essere tutti quelli già in essere o la cui instaurazione non sia stata respinta dall'Inps, alla data del 18 maggio 2022, per mancanza dei requisiti previsti dalla normativa sui rapporti di lavoro domestici.

Ai fini dell'accoglimento della domanda, il richiedente deve avere, per l'anno 2021, un reddito personale assoggettabile a Irpef, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore a 35.000 euro. Concorrono al tetto dei 35.000 euro i redditi di qualsiasi natura (compresi quelli esenti da imposta o soggetti a ritenuta alla fonte o a imposta sostitutiva). Sono esclusi dal calcolo il reddito della casa di abitazione e le sue pertinenze, i trattamenti di fine rapporto e le competenze arretrate sottoposte a tassazione separata, l'assegno al nucleo familiare, gli assegni familiari e l'assegno unico universale.

Ai fini del pagamento, il richiedente dovrà indicare le modalità di accredito scelte nella domanda per il pagamento della indennità, selezionando tra codice Iban per bonifico bancario/postale, accredito su libretto postale o bonifico domiciliato o anche il pagamento in contanti presso lo sportello delle Poste. L'Iban comunicato dovrà essere associato a un conto intestato al richiedente l'indennità. Si segnala che prima dell'eventuale emissione dell'importo dovuto, verrà verificata la corrispondenza fra soggetto beneficiario dell'indennità e il titolare del conto associato all'Iban comunicato.

## Presentazione della domanda

Per quanto concerne i lavoratori potenziali destinatari delle indennità erogate a domanda dall'Inps, gli stessi dovranno, appunto, presentare domanda all'Istituto esclusivamente in via telematica, utilizzando i consueti canali messi a disposizione per i cittadini e per gli istituti di patronato sul portale web dell'Istituto fino al 31 ottobre 2022; la domanda per l'accesso all'indennità una tantum per i lavoratori domestici può essere presentata fino al 30 settembre 2022.

L'indennità in questione non può essere ceduta, sequestrata o pignorata, non concorre alla formazione del reddito ed è cumulabile con altre misure di sostegno al reddito e con i trattamenti pensionistici.

Con il messaggio n. 2580/2022, l'Inps ha comunicato che è disponibile il servizio di presentazione delle domande per la richiesta dell'indennità una tantum pari a 200 euro per i soggetti tenuti.

È possibile presentare la domanda accedendo alla sezione "Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche" raggiungibile dalla home page del sito web dell'Istituto [www.inps.it](http://www.inps.it), seguendo il percorso "Prestazioni e servizi" > "Servizi" > "Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche"; una volta autenticati sarà necessario selezionare la categoria di appartenenza per la quale si intende presentare domanda fra:

- Indennità una tantum per i lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- Indennità una tantum per i lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo;
- Indennità una tantum per i lavoratori autonomi occasionali;
- Indennità una tantum per i lavoratori domestici;
- Indennità una tantum per i lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti (compresi i lavoratori a tempo determinato del settore agricolo);
- Indennità una tantum per i lavoratori incaricati alle vendite a domicilio.

I lavoratori domestici possono presentare la domanda fino al 30 settembre 2022 (l'erogazione è prevista dal mese di luglio 2022), mentre per le altre categorie di lavoratori sopra richiamate il termine di presentazione è stabilito al 31 ottobre 2022 (la domanda dev'essere effettuata solo in presenza dei requisiti previsti dalla disciplina sopra richiamata e qualora non siano già destinatari dell'indennità una tantum ad altro titolo).

Una volta presentata la domanda, accedendo alla medesima procedura, sarà possibile consultare le ricevute e i documenti prodotti dal sistema, monitorare lo stato di lavorazione della domanda e aggiornare le informazioni relative alle modalità di pagamento, ove necessario.

Le credenziali di accesso al servizio per la presentazione delle domande delle indennità sopra descritte sono le seguenti:

- Spid di livello 2 o superiore;
- Carta di identità elettronica 3.0 (Cie);
- Carta nazionale dei servizi (Cns).

In alternativa al portale web, è possibile inoltrare le domande tramite il servizio di Contact center multicanale, telefonando al numero verde 803 164 da rete fissa (gratuitamente) oppure al numero 06 164164 da rete mobile (a pagamento, in base alla tariffa applicata dai diversi gestori).

Per l'accesso ai servizi dell'Inps tramite il Contact center multicanale è necessario munirsi del PIN telefonico temporaneo, che potrà essere generato accedendo all'apposita sezione dell'area riservata "MyInps".

Inoltre, è possibile presentare domanda attraverso gli istituti di patronato.

## **Nuclei beneficiari del Reddito di cittadinanza**

Ai nuclei beneficiari del Reddito di cittadinanza (RdC) è corrisposta d'ufficio, nel mese di luglio 2022, unitamente alla rata mensile di competenza, un'indennità una tantum pari a 200 euro, salvo che sia presente nel nucleo almeno un beneficiario delle indennità di cui all'articolo 31 e di cui all'articolo 32, commi 1-16, D.L. 50/2022.

Pertanto, l'Inps procederà al riconoscimento dell'indennità una tantum a favore di tutti i nuclei familiari che abbiano maturato il diritto alla percezione del Reddito di cittadinanza nella mensilità di luglio 2022, contestualmente alla liquidazione di tale mensilità, senza necessità che sia presentata apposita domanda, attraverso la Carta RdC.

## **Calendario dei pagamenti**

Il calendario dei pagamenti dell'indennità in parola è il seguente:

- per i titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, il pagamento avverrà unitamente alla rata di pensione di luglio 2022; qualora i soggetti di cui al presente punto risultino titolari esclusivamente di trattamenti non gestiti dall'Inps, l'erogazione sarà disposta a cura dell'ente previdenziale che ha in pagamento la pensione;
- per i lavoratori domestici il pagamento dell'indennità avverrà nel mese di luglio 2022 successivamente all'elaborazione delle domande pervenute;
- per i titolari nel mese di giugno 2022 delle prestazioni NASpI e DIS-COLL, per la platea dei beneficiari di disoccupazione agricola 2021 e dei già beneficiari delle indennità Covid-19 2021, il pagamento avverrà nel mese di ottobre 2022;
- per le categorie dei lavoratori per le quali è prevista la presentazione della domanda, il pagamento avverrà successivamente ai pagamenti di cui ai punti precedenti, nel mese di ottobre 2022;
- per i titolari nel mese di giugno 2022 di RdC, il pagamento dell'indennità, attraverso l'accredito della somma sulle carte dei nuclei percettori, avverrà a luglio 2022, successivamente all'individuazione della platea di beneficiari dell'erogazione dell'indennità, da parte di ciascuna gestione, e pertanto non pagabili come titolari di RdC nel caso di sovrapposizioni.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 50/2022  
circolare Inps n.73/2022

## Federazioni sportive: sospensione termini per i versamenti di contributi e premi

**I**nps e Inail, con 2 distinte circolari, rispettivamente la n. 64/2022 e la n. 23/2022, forniscono le necessarie istruzioni operative relativamente alla sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi e dei premi per l'assicurazione obbligatoria per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche.

### Introduzione

Destinatari delle disposizioni concernenti la sospensione dei termini sono le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, ai sensi del D.P.C.M. 24 ottobre 2020.

La sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria opera per quelli in scadenza tra il 1° gennaio 2022 e il 31 luglio 2022.

### Istruzioni Inps

Le disposizioni in oggetto sospendono sia gli adempimenti informativi che i termini relativi ai versamenti dei contributi con scadenza nell'arco temporale dal 1° gennaio 2022 al 31 luglio 2022, ivi comprese le rate in scadenza nel predetto periodo, relative alle rateazioni dei debiti in fase amministrativa concesse dall'Inps.

L'Istituto ha chiarito che la sospensione contributiva si applica anche alle quote di Tfr da versare al Fondo di tesoreria, trattandosi di contribuzione previdenziale equiparata, ai fini dell'accertamento e della riscossione, a quella obbligatoria dovuta a carico del datore di lavoro.

Infine, viene evidenziato che la sospensione non opera rispetto alle eventuali rate in scadenza nel predetto periodo oggetto di sospensione, riferite alla rateizzazione della contribuzione sospesa ai sensi dell'articolo 3-*quater*, D.L. 146/2021, convertito, con modificazioni, L. 215/2021, il cui versamento è da effettuarsi, in applicazione della citata previsione, in 9 rate mensili a decorrere dal 31 marzo 2022.

Gli adempimenti e i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali (ivi compresi quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori), sospesi per effetto delle disposizioni normative in oggetto, dovranno essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in unica soluzione entro il 31 agosto 2022.

La ripresa dei versamenti potrà avvenire anche mediante rateizzazione – analogamente senza applicazione di sanzioni e interessi – fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, pari al 50% del totale dovuto, con l'ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo.

Nelle ipotesi in cui la ripresa dei versamenti avvenga mediante rateizzazione, il versamento della prima rata deve essere effettuato entro il 31 agosto 2022.

Entro la medesima data del 31 agosto 2022 dovranno essere versate in unica soluzione le rate sospese dei piani di ammortamento già emessi, la cui scadenza ricada nel suddetto periodo temporale interessato dalla sospensione (1° gennaio 2022-31 luglio 2022).

Da ultimo, si rappresenta che, per espressa previsione di legge, nelle fattispecie in argomento, non si fa luogo al rimborso dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria già versati.

Ai fini della sospensione, i datori di lavoro, mediante l'inserimento del codice "7M" ("Organismo sportivo interessato alla sospensione dei contributi a causa dell'emergenza epidemiologica da CO-

# Lavoro e previdenza

VID-19. D.L. n. 9/2020, Art. 8, D.L. n. 18/2020, Art. 61 e Legge 30 dicembre 2020, n. 178 e Legge 17 dicembre 2021, n. 215, di conversione del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, Legge n.234/2021 art. 1 comma 923 e Decreto legge n.17/2022 art. 7 comma 3 bis”) all’interno del flusso UniEmens, dichiarano di possedere i requisiti previsti.

Ai fini della compilazione del flusso UniEmens, per i periodi di paga delle mensilità da dicembre 2021 a giugno 2022, i datori di lavoro di cui si tratta inseriranno nell’elemento <DenunciaAziendale>, <AltrePartiteACredito>, <CausaleACredito> il codice di nuova istituzione “N979”, avente il significato di “Sospensione contributiva federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche. Legge n.234/2021 art. 1 comma 923 e Decreto legge n.17/2022 art. 7 comma 3 bis” e le relative<SommeACredito> (che rappresenta l’importo dei contributi sospesi).

Si precisa che l’importo dei contributi da dichiarare con il codice di sospensione “N979” non può eccedere l’ammontare dei contributi dovuti al netto delle quote associative.

Il risultato dei <DatiQuadratura>, <TotaleADebito> e <TotaleACredito> potrà dare luogo a un credito in favore dell’Inps da versare con le consuete modalità (ossia il modello F24) ovvero a un credito a favore del datore di lavoro o a un saldo a zero.

I datori di lavoro che abbiano già provveduto all’invio dei flussi di competenza da dicembre 2021 ad aprile 2022 senza aver effettuato il relativo versamento (totale o parziale), dovranno inoltrare, nel caso in cui intendano avvalersi della sospensiva, entro e non oltre il 30 giugno 2022, un flusso di variazione della sola denuncia aziendale con l’esposizione del codice sopra indicato e del relativo importo.

## Ripresa versamenti

Il versamento dei contributi sospesi, da effettuarsi entro il 31 agosto 2022 in unica soluzione o mediante rateizzazione, fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, pari al 50% del totale dovuto, e l’ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo, senza applicazione di sanzioni e interessi, deve essere effettuato con il modello F24.

Il contribuente dovrà compilare la “Sezione INPS” del modello F24 con le modalità indicate nell’esempio che segue, utilizzando il codice contributo “DSOS” ed esponendo la matricola del datore di lavoro seguita dallo stesso codice utilizzato nelle denunce.

Si rammenta che il codice N979 è riferito alle mensilità di dicembre 2021, gennaio, febbraio, marzo, aprile, maggio, giugno 2022.

I versamenti devono essere effettuati compilando, per ogni periodo mensile interessato dalla sospensione, la “Sezione INPS” del modello F24 nel seguente modo:

Codice Sede	Causale contributo	Matricola Inps/Codice Inps/ Filiale Azienda	Periodo dal	Periodo al	Importi a debito versati
	DSOS	PPNNNNNNCCN979	mm/aaaa	mm/aaaa	

## Committenti obbligati al versamento dei contributi alla Gestione separata

I soggetti destinatari della sospensione contributiva che hanno instaurato rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e fattispecie similari e che nel periodo di competenza da dicembre 2021 a giugno 2022 hanno erogato compensi sui quali è dovuto il contributo previdenziale obbligatorio alla Gestione separata dovranno riportare, nell’elemento <CodCalamita> di <Collaboratore>, il valore “38”, avente il nuovo significato di “Sospensione contributiva per federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche nell’ambito di competizioni sportive DPCM 24 ottobre 2020. Legge n.234/2021 art. 1 comma 923 e Decreto legge n.17/2022 art. 7 comma 3 bis. Validità dal 1 gennaio al 31 luglio 2022 periodo di competenza dicembre 2021 – giugno 2022”.

I committenti che abbiano già provveduto all’invio del flusso UniEmens di competenza da dicembre 2021 ad aprile 2022, senza avere indicato il codice calamità relativo alla sospensione, così come

previsto nella circolare n. 64/2022 in commento, provvederanno entro il 30 giugno 2022 alla relativa modifica dei flussi telematici (si ricorda che essendo un campo "non chiave" è sufficiente l'invio di una nuova denuncia senza effettuare l'eliminazione della precedente).

Ai fini della sospensione, i committenti, mediante l'inserimento del codice sopraindicato all'interno del flusso UniEmens, dichiarano di possedere i requisiti previsti.

La ripresa dei versamenti dei contributi sospesi deve avvenire entro il termine del 31 agosto 2022 in unica soluzione oppure in 4 rate mensili di pari importo, pari al 50% del totale dovuto, e l'ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo, senza applicazione di sanzioni e interessi.

I versamenti devono essere effettuati compilando, per ogni periodo mensile interessato sospeso, la "Sezione INPS" del modello "F24", nel seguente modo:

Codice Sede	Causale contributo	Matricola Inps/Codice Inps/Filiale Azienda	Periodo dal	Periodo al	Importi a debito versati
	CXX/C10		mm/aaaa	mm/aaaa	

## Premi Inail

Le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento beneficiano della proroga al 31 luglio 2022 della sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza nel periodo 1° gennaio 2022-31 luglio 2022.

Per quanto riguarda gli adempimenti, restano quindi sospesi fino al 31 luglio 2022, ai sensi della normativa in esame:

- la presentazione della dichiarazione delle retribuzioni per l'autoliquidazione 2021/2022;
- la presentazione della domanda di riduzione del tasso medio per prevenzione per gli interventi migliorativi in materia di salute e sicurezza sul lavoro realizzati nell'anno 2021.

Gli adempimenti sospesi devono essere effettuati dal 20 luglio 2022 al 10 agosto 2022.

Pertanto:

- la dichiarazione delle retribuzioni 2021 dev'essere trasmessa esclusivamente tramite il servizio Alpi online, che sarà disponibile in [www.inail.it](http://www.inail.it) – Servizi online –Autoliquidazione dal 20 luglio 2022 al 10 agosto 2022;
- le domande di riduzione del tasso medio per prevenzione devono essere trasmesse dal 20 luglio 2022 al 10 agosto 2022, utilizzando il servizio online "Riduzione per prevenzione", che sarà reso disponibile in [www.inail.it](http://www.inail.it) – Servizi online –Denunce.

I versamenti sospesi in applicazione della normativa richiamata sono quelli con scadenza legale dal 1° gennaio 2022 al 31 luglio 2022, tra cui rientra il versamento del premio di autoliquidazione 2021/2022 in scadenza il 16 febbraio 2022.

Per coloro che hanno comunicato di volersi avvalere della rateazione in 4 rate del premio di autoliquidazione 2021/2022, i versamenti sospesi sono quelli relativi alla prima e alla seconda rata in scadenza, rispettivamente, il 16 febbraio 2022 e il 16 maggio 2022.

## Modalità di versamento dei premi sospesi

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 31 agosto 2022 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, pari al 50% del totale dovuto, e l'ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo.

In caso di pagamento rateale, le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ogni mese, a eccezione della rata in scadenza a dicembre 2022, che dev'essere versata entro il 16 del mese.

Si ricorda che l'importo di ciascuna rata non può essere inferiore a 50 euro.

Per espressa previsione normativa non è consentito il rimborso di quanto già versato.



I soggetti in possesso dei requisiti per usufruire della sospensione in discorso beneficiano anche della sospensione dei versamenti delle rate mensili, inclusa la prima, derivanti da provvedimenti di concessione delle rateazioni.

Le rate sospese, compresa la prima, ove questa scada nel periodo di sospensione, dovranno essere versate entro il 31 agosto 2022.

La sospensione non si applica ai versamenti delle rate relative alla rateizzazione prevista dall'articolo 97, comma 1, secondo periodo, D.L. 104/2020, nonché alla rateizzazione prevista dall'articolo 1, commi 26 e 37, L. 178/2020.

## ***Comunicazione della sospensione degli adempimenti e dei versamenti da parte degli interessati***

Coloro che intendono fruire della sospensione in parola devono presentare la comunicazione di sospensione utilizzando il servizio online Comunicazioni sospensioni/recuperi agevolati per eventi eccezionali, che è disponibile in [www.inail.it](http://www.inail.it) dal 1° giugno al 31 luglio 2022.

Nella comunicazione dev'essere specificata la natura del beneficiario della sospensione (federazione sportiva nazionale, ente di promozione sportiva, associazione professionistica o dilettantistica ovvero società sportiva professionistica o dilettantistica) e i beneficiari devono dichiarare di operare nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento nel periodo dal 1° gennaio 2022 al 31 luglio 2022, specificando qual è la competizione sportiva a cui prendono parte, nonché la modalità di versamento dei premi sospesi.

Per coloro che hanno già presentato la comunicazione di sospensione ai sensi dell'articolo 1, commi 923 e 924, L. 234/2021, la proroga disposta dall'articolo 7, commi 3-bis e 3-ter, D.L. 17/2022, è automatica e non deve, quindi, essere presentata una nuova comunicazione, fermo restando che è facoltà del debitore estinguere anticipatamente il debito.

## ***Istruzioni per il versamento dei premi***

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, utilizzando il modello F24 e indicando nel campo "numero di riferimento":

- 999251 per il versamento in un'unica soluzione dei premi sospesi da effettuarsi entro il 31 agosto 2022;
- 999252 per il versamento in forma rateale, la prima rata deve effettuarsi entro il 31 agosto 2022, senza interessi. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ogni mese a eccezione della rata in scadenza a dicembre 2022 che deve essere versata entro il 16 del mese.

## **Riferimenti normativi**

circolare Inps n. 64/2022, circolare Inail n. 23/2022

## Tfr: coefficiente di maggio 2022

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a maggio 2022 è risultato pari a 110,6: a maggio 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 3,732345

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
<b>Gennaio 2022</b>	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
<b>Febbraio 2022</b>	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
<b>Marzo 2022</b>	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
<b>Aprile 2022</b>	15 aprile – 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
<b>Maggio 2022</b>	15 maggio – 14 aprile	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345

## Equo canone di maggio 2022

**L'** inflazione del mese di maggio 2022 è stata pari a 6,8%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 5,1% (cinquevirgolauno).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2022 rispetto a maggio 2021 è risultata pari a 6,8% (deivirgolaotto). 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 5,1% (cinquevirgolauno);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2022 rispetto a maggio 2020 risulta pari a 8,1% (ottovirgolauno). Il 75% risulta pari a 6,075% (seivirgolazerosettantacinque).

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

## Società di capitali a ristretta partecipazione: nessuna presunzione di distribuzione di utili *extra* contabili per il socio estraneo alla gestione

**N**egli anni, tra le diverse forme societarie esistenti, si è progressivamente diffuso lo schema delle società a ristretta base partecipativa intendendosi per esse quelle società di capitali composte da un numero limitato di soci legati spesso da vincoli di parentela e/o affinità<sup>1</sup>.

In generale, proprio la presenza di vincoli familiari ovvero rapporti di forte complicità e reciproco controllo tra i soci o ancora la sussistenza di una base sociale significativamente ristretta (pur in assenza di vincoli di coniugio o parentali), ha legittimato, in tema di accertamento delle imposte sui redditi da parte dell'Agenzia delle entrate, la presunzione di attribuzione pro quota alla ristretta compagine societaria di eventuali utili *extra* contabili accertati in capo alla società di capitali.

Ciò premesso, con il presente contributo si vuole approfondire la tematica in questione con particolare riferimento al (doppio) meccanismo presuntivo applicato dall'ufficio e alla violazione del relativo divieto, ma soprattutto comprendere quali mezzi ha a disposizione il singolo socio al fine di far valere in giudizio le proprie ragioni contestando l'operato dell'ufficio vincendo simili presunzioni.

### Accertamento maggior ricavo e successivi accertamenti in capo ai soci. Meccanismi presuntivi

In primo luogo, occorre dare conto della prima presunzione nella quale ci si imbatte nello studio della questione oggetto del presente contributo: a tal proposito si deve considerare che in questo caso l'Agenzia delle entrate procede all'accertamento di un maggior reddito societario e, quindi, dei maggiori ricavi, utilizzando dei parametri presuntivi<sup>2</sup>. Lo scostamento tra quanto dichiarato dalla società e detti parametri costituisce un presupposto per sottoporre il contribuente ad accertamento da parte dell'ufficio finanziario, ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 600/1973, il quale gli consente di rideterminare in via presuntiva il reddito d'impresa sulla base di presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti.

Pertanto, l'ufficio, prendendo come riferimento un fatto noto, giunge induttivamente a determinare il fatto ignoto.

I parametri utilizzati però, essendo frutto di elaborazioni matematico-statistiche, che non tengono conto di altri fattori (quali ad esempio le situazioni personali del contribuente, il fattore territoriale o le condizioni aziendali), di per sé non presentano quelle caratteristiche necessarie per dimostrare che il reddito determinato risponda a quello effettivamente realizzato dal contribuente.

<sup>1</sup> Viene intesa come ristretta base familiare qualsiasi struttura societaria nella quale risultino soci i coniugi, uno o entrambi i genitori unitamente a uno o più figli, un numero di almeno 2 fratelli.

<sup>2</sup> I parametri, istituiti dall'articolo 3, L. 549/1995, sono stati elaborati inizialmente come strumento transitorio, utilizzabile dall'Agenzia delle entrate nell'ambito degli accertamenti riguardanti i periodi di imposta compresi tra il 1995-1997, con cui veniva abrogata la norma che prevedeva la determinazione del reddito presunto in base ai coefficienti presuntivi, istituiti nel 1939, e si attendeva l'approvazione degli studi di settore. Nonostante la loro approvazione, l'articolo 4, comma 1, D.P.R. 195/1999, ha stabilito che i parametri dovevano continuare a essere utilizzati per tutti quei "contribuenti esercenti attività di impresa o arti e professioni per le quali non risultano approvati gli studi di settore ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità non estensibili ai parametri". Al fine della loro elaborazione, il comma 184 della sopracitata Legge, ha incaricato il Mef-Dipartimento delle entrate di individuare le caratteristiche e le condizioni di esercizio di un'attività attraverso:

- la creazione di settori omogenei di attività;

- l'individuazione, al loro interno, di gruppi di contribuenti che hanno presentato delle dichiarazioni con indici economico-contabili coerenti.

A seguito di tale raggruppamento sarebbe stato possibile individuare i moltiplicatori da applicare ai costi e ai ricavi dell'attività prevalentemente esercitata dal contribuente nel corso dell'esercizio, necessari per la determinazione dei redditi, dei corrispettivi e del volume d'affari standard.

La prima presunzione, pertanto, consiste nell'ipotesi avanzata dall'ufficio riguardo al conseguimento da parte della società accertata di un maggior ricavo non dichiarato, elemento che emerge in virtù dell'utilizzo di un metodo accertativo basato su parametri presuntivi.

Una volta individuato il primo fatto ignoto al quale l'ufficio giunge in via induttiva, e cioè la sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, occorre comprendere come l'ufficio tasserà tali maggiori ricavi.

A fronte di una simile compagine societaria – come si è detto, ridotta nel numero e di stampo prettamente parentale – gli uffici dell'Agenzia delle entrate, ai fini della suddetta tassazione, hanno operato una sorta di equiparazione tra le società di persone e le società di capitali a ristretta base partecipativa.

Per una migliore comprensione di quanto appena detto, giova ricordare che la differenza principale che sussiste tra le società di persone e di capitali risiede proprio nella disciplina di distribuzione degli utili: infatti, nelle società di persone vige il regime di trasparenza di cui all'articolo 5, Tuir in base al quale il reddito della società è tassato imputando direttamente a ciascun socio gli utili o le perdite generate dalla società in proporzione alla propria quota di possesso, a prescindere dall'effettiva percezione; nelle società di capitali, invece, la norma di riferimento è l'articolo 2433, cod. civ., che stabilisce che non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato. Per meglio dire, nelle società di capitali la percezione degli utili da parte del singolo socio è subordinata a un'apposita delibera assembleare adottata a maggioranza: nessuna presunzione di distribuzione, né assoluta, né relativa, è prevista dunque per le società di capitali.

Di conseguenza, se una società avente la compagine di una Srl è destinataria di un avviso di accertamento, i soci non potranno ricevere alcun avviso in assenza della prova della distribuzione degli utili.

Ma, in virtù della suddetta equiparazione, già dai primi anni '90 l'ufficio opera una seconda presunzione: in caso di accertamento nei confronti di una società (di capitali) a ristretta base partecipativa composta da familiari o collaboratori stretti, è legittima la presunzione di distribuzione degli utili *extra* contabili tra i soci stessi, salvo prova contraria<sup>3</sup>.

In questo secondo caso il "*fatto noto*" consistente nel punto di partenza del ragionamento dell'ufficio, risiede nella ristrettezza della base sociale e nel vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci.

Nonostante i molteplici dubbi sollevati dalla dottrina<sup>4</sup> in ordine alla legittimità di una simile presunzione, la giurisprudenza di legittimità è oramai consolidata nel ritenere del tutto lecito il ricorso alla medesima.

Secondo la Suprema Corte, infatti, l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili *extra* contabili ai soci pur in assenza di una espressa previsione normativa che disciplini un simile meccanismo, (come invece esiste per le società di persone nell'articolo 5, Tuir), "*non può ritenersi illogica stante la complicità che normalmente avvince un gruppo così composto e l'appartenenza al patrimonio sociale e degli stessi utili, come per tutte le società, proporzionalmente ai soci*"<sup>5</sup>.

Una vera e propria presunzione giurisprudenziale, quindi, che si fonda sulla circostanza che generalmente le società di capitali a ristretta base azionaria sono composte – appunto – da pochi soci legati da rapporti di coniugio o di stretta parentela, creandosi così un alto grado di compartecipazione degli stessi alla gestione della società e al reciproco controllo tra i soci stessi. Oggi, tuttavia, il vincolo di parentela risulta non più necessario, essendo sufficiente un numero limitato di persone affinché sussista complicità.

Da quanto esposto emerge chiaramente che una società di capitali per il solo fatto di esser com-

<sup>3</sup> Secondo il costante orientamento della Corte di Cassazione, la prova della distribuzione o meno degli utili, non potendo essere tratta da criteri della normalità della gestione sociale, può ben darsi mediante elementi presuntivi, restando a carico dei soci la prova della destinazione di tali utili a finalità diversa dalla distribuzione (*in primis*, Cassazione n. 10941/1992).

<sup>4</sup> Tra i primi si cita F. Paparella, "La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa", in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, II, pag. 453.

<sup>5</sup> Cassazione n. 8903/2021.

posta da pochi soci legati da un vincolo di parentela può rimanere "intrappolata" nel meccanismo della doppia presunzione che vede discendere dalla prima presunzione semplice riguardo i ricavi non dichiarati, una seconda presunzione semplice riferita alla distribuzione degli stessi tra i soci. Questo meccanismo, in realtà, costituisce una violazione del divieto di doppia presunzione (c.d. *praesumptio de praesumpto*) che vieta la correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice (ma non con altra presunzione legale).

La Suprema Corte, però, ritiene che non è configurabile nel sistema processuale un divieto di presunzioni di secondo grado, non essendo lo stesso riconducibile agli articoli 2729 e 2697, cod. civ., né ad altre norme; pertanto, è ben possibile che il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituisca la premessa di un'ulteriore presunzione, ferma restando la necessità di valutare in concreto l'attendibilità del risultato, in termini di gravità, precisione e concordanza idonee a fondare l'accertamento del fatto ignoto<sup>6</sup>.

Specificati i meccanismi presuntivi di cui l'ufficio si serve al fine di tassare i maggiori ricavi accertati riguardo le società a ristretta base partecipativa, nel prosieguo si analizzerà la posizione processuale del socio che si vedrà destinatario dell'avviso di accertamento relativo a un maggior reddito accertato e il conseguente recupero a titolo di Irpef, nonché le armi a disposizione per la propria difesa.

## Come vincere la presunzione: articolazione della prova contraria dei soci

Quanto esposto sino a ora, ha fornito le fondamenta necessarie al fine di comprendere al meglio la questione oggetto della presente analisi.

In sintesi, la ridotta compagine sociale rappresenta la chiave di volta che consente all'Amministrazione finanziaria di presumere la distribuzione degli utili in capo ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, di recuperare le imposte da questi non versate e di ribaltare su di essi l'onere di dimostrare in giudizio il contrario: pertanto, viene delegato al contribuente il compito di produrre una qualche prova tesa a dimostrare di non aver percepito alcun importo a titolo di utile "in nero".

E proprio sull'elemento della prova contraria, ammessa dai giudici per il ricorrente, sono sorte inconciliabili divergenze tra giurisprudenza di legittimità e dottrina: quest'ultima, infatti, più volte ha sottolineato come spetti al Fisco reperire elementi di conferma della presunta distribuzione degli utili, indispensabili per la dimostrazione del percorso logico induttivo che conduce dal fatto noto a quello ignorato<sup>7</sup>.

Originariamente la prova contraria è stata individuata nella possibilità di dimostrare che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti<sup>8</sup>.

Presunzione diabolica, si può immaginare, dovendo fornire il contribuente una prova negativa, ovvero la non percezione degli utili che, sul piano pratico, diviene quasi sempre impossibile. Difatti, se il nesso logico che lega il fatto noto (presenza di utili *extra* contabili) al fatto ignoto (distribuzione utili ai soci) è individuato nel fatto che i ricavi "in nero" non sono né accantonati, né reinvestiti, ma sono stati ripartiti tra i soci pro quota, come si può esigere che sia proprio il socio a dare dimostrazione di un accantonamento o un investimento al fine di superare la presunzione?

Come è stato giustamente osservato, la richiesta al contribuente di fornire prova contraria di una tal guisa, rappresenta un ossimoro con il quale si accostano termini di senso opposto, in forte antitesi tra loro; conseguentemente ciò che è richiesto al socio viene a costituire un paradosso, una

<sup>6</sup> Cassazione n. 23860/2020; relativa al caso di specie si veda Cassazione n. 13841/2021.

<sup>7</sup> Cfr. A. Contrino, "Ancora sulla presunzione della distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria", in *Rassegna Tributaria* 2013, 5, 1115; M. Beghin, "L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a ristretta base tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni", in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2004, 5, pag. 436; G. Locatelli, "La presunzione di distribuzione degli utili extra contabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa", in *Corriere tributario*, 2018, 38, pag. 2914 e ss.; in precedenza, per tutti, F. Paparella, "La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa", in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, II, pag. 453.

<sup>8</sup> Cfr. ex multis, Cassazione n. 26248/2010, n. 8473/2014, n. 27778/2017, n. 32959/2018, n. 27049/2019, n. 9442/2021 e n. 37193/2021; per la recente giurisprudenza di merito si veda CTR Abruzzo, sentenza n. 141/2022.

prova diabolica che come tale non dovrebbe/potrebbe essere ammessa dall'ordinamento<sup>9</sup>.

In questo scenario difficile e confusionario, occorre chiedersi allora quando e con quali mezzi i soci potrebbero opporre validamente una prova contraria per superare la presunzione di aver percepito utili non contabilizzati di una società a ristretta base azionaria.

Il modo più semplice potrebbe essere per il socio quello di dimostrare la sua estraneità alla società e/o la marginalità della sua partecipazione portando alla luce fatti ed eventi a testimonianza del suo mancato controllo rispetto agli affari societari e di non aver partecipato a decisioni rilevanti per l'andamento societario.

## **La prova dell'estraneità del socio rispetto alla gestione degli affari societari: le recentissime pronunce della Suprema Corte**

Come già segnalato, la Corte di Cassazione nelle sue ultime pronunce ha evidenziato alcune circostanze che in fase di articolazione della prova ex articolo 2697, cod. civ., potrebbero permettere al socio di dimostrare la propria estraneità rispetto a una possibile distribuzione di utili extra contabili riconducibili alla società di capitali.

Ovviamente si tratta di un onere probatorio la cui articolazione necessita sicuramente una difesa in giudizio attenta e scrupolosa supportata da documentazione probante le diverse ragioni esposte dal socio accertato.

Ad esempio, circostanze rilevanti possono dimostrare l'estraneità del socio o meglio, il disinteresse dello stesso rispetto a scelte gestionali e amministrative che hanno riguardato la società con riferimento al periodo di imposta accertato dall'ufficio.

In questo senso, sul piano probatorio si ritiene molto utile depositare i verbali dell'assemblea dei soci da cui è possibile evincere il voto contrario del socio interessato, oppure il contrasto formalizzato in atti tra il socio di minoranza e quelli di maggioranza che, pertanto, hanno preso decisioni nell'interesse della società di capitali. E ancora, la possibilità per il socio accertato di dare prova in ordine al fatto che egli abbia trascorso gran parte del tempo all'estero, non occupandosi, quindi, della gestione societaria negli anni di imposta accertati.

In tempi recenti, dunque, si sta formando un filone giurisprudenziale più garantista nei confronti del contribuente, dove la Suprema Corte ha ritenuto che la presunzione di distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa degli utili *extra* contabili operi in via automatica soltanto nel caso di soci che rivestono anche la qualifica di amministratori di società e/o abbiano anche la rappresentanza legale, mentre per gli altri soci – che non hanno la disponibilità degli utili occulti – è l'Agenzia delle entrate che deve provare il loro coinvolgimento nella gestione sociale<sup>10</sup>.

Proprio in stretta connessione a tale ultimo punto, si è espressa la Suprema Corte con delle recentissime pronunce<sup>11</sup>, affermando che la presunzione è applicabile solo nei confronti dell'amministratore che in virtù di detta qualifica possiede il controllo degli utili e non anche nei confronti dei soci poiché risultati estranei alla gestione degli affari della società e al relativo controllo.

Tale principio è stato enunciato da ultimo dalla Suprema Corte con la pronuncia n. 6119/2022.

La vicenda trae origine dall'impugnazione da parte del socio accertato dell'avviso notificatogli dall'Agenzia delle entrate per il tramite del quale recuperava a tassazione un'asserita maggiore Irpef per l'anno 2014 poiché il contribuente era socio al 50% di una società di capitali (in specie, di una Srl) a sua volta destinataria di avviso di accertamento a seguito della rideterminazione dei ricavi ottenuti nell'anno 2014.

Nei gradi di merito le rispettive Commissioni concludevano il giudizio favorevolmente al contribuente ritenendo che per gli amministratori vige una sorta di automatismo nel ritenere che abbiano percepito gli utili non contabilizzati poiché hanno la effettiva gestione degli utili in questione, mentre

<sup>9</sup> P. Coppola, "La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società base azionaria", in *Rivista Diritto Tributario*, 15 novembre 2021.

<sup>10</sup> Cfr. Cassazione n. 5575/2022 che richiama Cassazione n. 19680/2012, n. 24572/2014, n. 1932/2016, n. 26873/2016, n. 17461/2017, n. 18042/2018 e n. 23247/2018 ove si afferma che la presunzione può essere vinta dal contribuente dimostrando l'estraneità alla gestione e alla conduzione societaria.

<sup>11</sup> Cassazione n. 5606/2022, n. 5607/2022, n. 5608/2022 e n. 6119/2022.

per i soci privi di tale qualifica, l'Amministrazione finanziaria deve dare prova del controllo e della gestione degli affari societari da parte del socio accertato. Tuttavia, la presunzione opera unicamente nei confronti del socio amministratore che ha la disponibilità degli utili occulti e nel caso di specie ha operato i prelevamenti delle somme di denaro dai conti correnti della società, ritenendo, quindi, certamente plausibile che gli importi a titolo di utili non contabilizzati in bilancio siano stati effettivamente da esso percepiti.

Come facilmente immaginabile, l'ufficio ricorre alla Suprema Corte per il giudizio di legittimità che si conclude, a ogni modo, favorevolmente al contribuente.

Gli Ermellini si pronunciano in tal senso:

- l'ufficio ha ragione nel contestare che l'onere della prova non può gravare su di sé, ma è il contribuente che ha il dovere di provare i fatti contrari al fine di dimostrare la sua estraneità alla gestione degli affari della società;
- ammesso che i giudici regionali hanno errato nel cavalcare la teoria per la quale l'onere della prova gravi sull'Amministrazione finanziaria, la decisione dei giudici di legittimità prescinde da tale punto, poiché nel caso di specie non vi è la prova del coinvolgimento del socio accertato e, pertanto, la presunzione opera automaticamente solo per il socio amministratore;
- nel caso di specie ci sono delle evidenze probatorie idonee a superare la presunzione di distribuzione tra i soci degli utili non contabilizzati.

In altre parole, la presunzione di distribuzione in discorso è propria di quelle fattispecie in cui sussiste l'effettiva volontà dei soci di partecipare all'attività e agli utili prodotti dall'impresa a ristretta base azionaria (c.d. *affectio societatis*) in ragione del coinvolgimento e del reciproco controllo che i soci esercitano sull'attività di impresa che porta a ritenere che questi siano a conoscenza degli utili non dichiarati dalla società poiché destinati alla ripartizione interna, anche qualora non si tratti di soci legati da rapporti di parentela.

Ma, seguendo il suddetto ragionamento, deve presumersi che il socio che non abbia la minima cognizione o informazione dell'attività sociale per esserne rimasto estraneo alla conduzione o gestione della società, non possa aver conseguito alcun utile occultato dalla società a ristretta base partecipativa. Questa deduzione è propria del ragionamento induttivo, proprio quello utilizzato dall'ufficio in questi casi: se il fatto noto è smentito (vincolo solidarietà e reciproco controllo), non si può giungere al fatto ignoto (presunzione percezione utili non dichiarati).

Da ciò ne consegue il disconoscimento da parte della giurisprudenza<sup>12</sup> della legittimità degli avvisi di accertamento sui soci di minoranza che non hanno avuto alcun potere di indirizzo/controllo delle decisioni e quelli che non possono essere venuti a conoscenza dell'ammontare di ricavi/proventi occulti in una società di capitali a ristretta base partecipativa.

Tuttavia, esiste anche un filone giurisprudenziale di legittimità contrario<sup>13</sup> a quest'ultimo basato sulla convinzione che sul socio accertato di una società a ristretta base azionaria incomberebbe una presunzione assoluta di conoscenza e controllo dei fatti aziendali fiscalmente rilevanti, pure se non vi è una norma che disponga in tal senso, sia in ambito civilistico che fiscale.

## Conclusioni finali

A conclusione del presente elaborato, siano concesse alcune riflessioni finali.

Si è ampiamente detto del meccanismo operativo presuntivo (in realtà doppio) per il quale il socio di una società a ristretta base partecipativa si vedrà recapitare un avviso di accertamento recante importi a titolo di un'asserita maggiore Irpef a seguito di un accertamento svolto in capo alla società che ha induttivamente determinato maggiori ricavi e, quindi, utili non dichiarati in bilancio. Ebbene, secondo la giurisprudenza, tali utili verrebbero poi distribuiti pro quota tra i soci che sono obbligati a versare la relativa Irpef.

<sup>12</sup> Talune volte è stata ritenuta valida la prova contraria del socio che è stato in grado di dimostrare di essere stato all'estero in quel determinato anno accertato, di avere votato contro le delibere di aver esposto denunce penali, promosso azioni di responsabilità nei confronti dell'amministratore (cfr. Cassazione n. 324/2018, n. 18042/2018, n. 11045/2019, n. 16545/2019, n. 19171/2019, n. 26112/2019, n. 27637/2019, n. 27638/2019, n. 27639/2019, n. 34282/2019).

<sup>13</sup> Cfr. Cassazione n. 27445/2020 e n. 3980/2020.



Da non sottovalutare l'elemento principale, ovvero il fatto che la ristretta base azionaria, assunta come fatto noto per presumere l'esistenza di un vincolo di complicità che unisce i partecipati al sodalizio, non può far ulteriormente presumere che proprio in quel periodo di imposta quegli utili siano stati effettivamente distribuiti ai soci in proporzione alla quota partecipativa.

E invece – salvo prova contraria sebbene con tutte le difficoltà del caso, come abbiamo visto – così è. In tal modo si realizza un prelievo forzoso in capo al socio pur in assenza di una materiale percezione di denaro da parte sua; si verificherebbe un prelievo coattivo in assenza di una manifestazione di ricchezza, violativo del principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'articolo 53, Costituzione. Secondo tale canone, infatti, il contribuente dovrebbe appunto contribuire alla spesa pubblica secondo la propria forza economica: ma nel caso la forza economica sia pari a zero (come per il socio che non ha percepito utili "a nero"), su quale elemento si fonda una eventuale contribuzione?

Infine, si auspica unicamente che tale meccanismo sia avallato sempre meno dalla giurisprudenza e che la stessa possa essere foriera di pronunce favorevoli al socio accertato e di fornire a esso sempre più mezzi di difesa al fine di dimostrare la propria "innocenza" e impostare la propria difesa, come nel caso che ci ha occupato, sulla prova positiva dimostrando la propria estraneità alla gestione e conduzione degli affari sociali, dal momento che una prova negativa di non aver percepito gli utili che l'ufficio presume distribuiti risulta molto difficoltosa se non impossibile.

#### **Riferimenti normativi**

articolo 39, D.P.R. 600/1973

articolo 5, Tuir

articolo 2433, cod. civ.

articoli 2729 e 2697, cod. civ.

## Lo stallo decisionale nelle società di capitali e le misure per contrastarlo

**N**elle società di capitali caratterizzate da un sostanziale bilanciamento dei voti in capo ai soci, si verificano frequentemente situazioni di stallo decisionale (c.d. *deadlock*), che possono causare il blocco totale delle attività societarie, fino allo scioglimento della compagine medesima. La casistica di cui qui ci si occupa è quella del mondo delle pmi, spesso caratterizzato dall'incontro della volontà di 2 soci o 2 gruppi di soci che collaborano, in via paritaria, per il perseguimento degli scopi societari. In genere, il capitale sociale viene sottoscritto da entrambi i soggetti (o gruppi) al 50% ciascuno, ma nel corso del rapporto questi, non è infrequente che giungano a insanabili contrasti che paralizzano la vita della società. Qualora, a causa di tale mutato assetto dei rapporti, risulti impossibile adottare decisioni essenziali per la prosecuzione dell'attività, per mancato raggiungimento dei relativi quorum, l'assemblea si troverà appunto in una situazione di stallo. Lo stallo decisionale può verificarsi, oltre che nell'ambito di compagini sociali composte da 2 soci (o 2 gruppi contrapposti di soci) con partecipazione paritetica al capitale sociale, anche nel caso in cui lo statuto sociale stabilisca quorum deliberativi particolarmente elevati che, di fatto, prevedono l'adozione di delibere all'unanimità; ovvero, con riferimento all'organo amministrativo, nel caso in cui il CdA sia composto e deliberi con un numero pari di membri<sup>1</sup>.

### Lo stallo decisionale

Il presente contributo analizzerà la massima del Consiglio Notarile di Firenze n. 72/2020 "Clausole statutarie di prevenzione/risoluzione dello stallo che non incidono sulle partecipazioni dei soci".

Il tema dello stallo decisionale – si legge nella massima - ha vissuto negli ultimi tempi un rinnovato interesse, volto ad analizzare lo strumento risolutivo per eccellenza: la clausola *russian roulette* volta a eliminare ogni possibile paralisi e conflitto futuro all'interno della società.

#### La clausola *russian roulette*

"Con la clausola "russian roulette", se prevista dallo statuto, ciascun socio può avviare la procedura, che si può correttamente identificare come anti-stallo.

Può essere definita, quindi, come una clausola aperta, in quanto non viene identificato, a priori, quale sia il contraente a cui compete il diritto di attivarla, ma, viceversa, viene offerta a entrambe le parti la possibilità di decidere, dopo che si sia verificato il "deadlock", se procedere o meno.

Tale procedura inizia con la facoltà di determinare il prezzo delle partecipazioni sociali e l'offerta irrevocabile di vendita delle proprie partecipazioni sociali all'altro socio.

Ricevuta l'offerta, il socio si troverà davanti alla possibilità o di acquistare le partecipazioni del socio offerente oppure, ove non intenda acquistarle, subire l'acquisto forzato delle proprie partecipazioni al medesimo prezzo".

Oltre a questa clausola, però, vi sono una serie di altre tecniche di gestione dello stallo che possono, ab origine a livello statutario, prevenirlo o superarlo senza alterare gli assetti partecipativi. Non si tratta di soluzioni alternative le une alle altre, bensì concorrenti; sono strumenti che possono aggiungersi o essere utilizzati in una fase preventiva rispetto a quella in cui lo stallo si concretizza mettendo a rischio la vita e il funzionamento della società.

Non esiste una definizione normativa della situazione di stallo decisionale (c.d. *deadlock*) e, comunque, non tutte queste situazioni sono idonee a comportare il blocco operativo della società e, quindi, il suo scioglimento anticipato.

Secondo l'orientamento pressoché unanime della dottrina e della giurisprudenza, oltre al presupposto essenziale del mancato raggiungimento del necessario *quorum* (costitutivo o deliberativo)

<sup>1</sup> N. Gentile, "S.R.L. a composizione paritetica: soluzioni dello stallo decisionale", *Ventiquattrore Avvocato*, pag. 33-46.

per adottare la proposta di delibera, occorre che:

- a) la situazione di stallo si sia verificata in merito a una proposta di delibera essenziale per la prosecuzione dell'attività sociale (ad esempio, le delibere relative all'approvazione del bilancio);
- b) le cause della paralisi siano interne alla compagine sociale e non derivanti da eventi esterni;
- c) il contrasto tra i soci si manifesti come definitivo, grave e insanabile.

Il Consiglio Notarile fiorentino pone, innanzitutto, l'attenzione sulla definizione di stallo che può porsi su 2 livelli: quello dell'organo amministrativo e quello dell'organo assembleare.

Va poi individuato il perimetro dello stallo, ovvero:

- si identifica un determinato numero di riunioni infruttuose al fine dell'assunzione di deliberazioni dell'organo in questione, non raggiungendosi i necessari quorum costitutivi/deliberativi;
- si può aggiungere un'ulteriore specificazione, che fa scattare la disciplina antistallo, indipendentemente dalle questioni esaminate, o la circoscrive a specifiche materie;
- si possono prevedere percorsi specifici, volti a stimolare il dialogo informale, che possa poi portare a una successiva riunione produttiva dell'organo in questione; il riferimento è alle c.d. clausole di "cooling off", mediante le quali si vogliono raffreddare gli animi, concedendo un periodo di riflessione per valutare attentamente aspetti a favore e aspetti contrari, per poi procedere con la votazione e la decisione.

Alcune clausole, infine, possono, legittimamente, contenere termini iniziali o finali, così come condizioni sospensive o risolutive. Il termine, sia esso iniziale o finale, determinato o determinabile, non pone particolari problemi e può sicuramente legittimare l'applicazione di una regola statutaria differente, purché già prevista e disciplinata nello statuto; la condizione, invece, richiede che l'evento condizionante, in senso sospensivo o risolutivo, sia oggettivamente riscontrabile e non ponga dubbio alcuno su quale regola statutaria sia applicabile a quel particolare momento della vita della società. Precisa lo studio in esame che "Secondo questa impostazione, è quindi possibile immaginare plurimi livelli di intervento e in particolare:

1. *clausole statutarie permanentemente operanti, che si pongono come strumenti di prevenzione dello stallo e non incidono sugli assetti proprietari: un esempio banale e noto è la previsione del casting vote per lo stallo decisionale dell'organo amministrativo;*

2. *clausole statutarie ciclicamente operanti, che si pongono anch'esse come strumenti di prevenzione dello stallo e non incidono sugli assetti proprietari: un esempio potrebbe essere una clausola che operi a rotazione nel tempo, attraverso l'utilizzazione del termine iniziale e finale, attribuendo la maggioranza dei voti disponibili in assemblea – tramite i diritti particolari ex articolo 2468, cod. civ. nella Srl o le azioni a voto plurimo nella Spa o ancora le partecipazioni a voto maggiorato nelle Srl pmi – a 1 dei 2 fronti paritetici per un determinato periodo, così disinnescando in origine la possibilità che si realizzi lo stallo ma garantendo equità nella soluzione in quanto la conduzione della società, o comunque la definizione delle materie considerate più delicate e oggetto della regola in questione, è di appannaggio, a rotazione, ora degli uni ed ora degli altri;*

3. *clausole statutarie episodicamente operanti, che si pongono come strumenti di risoluzione dello stallo senza incidere sugli assetti proprietari: un esempio potrebbe essere una clausola che, avvalendosi del meccanismo condizionale sospensivo e individuando quale evento oggettivo la mancata decisione su uno specifico argomento per un determinato numero di volte, attribuisca ad un socio o a un gruppo di soci un voto determinate in assemblea diverso dalle normali maggioranze previste – sempre ricorrendo ai diritti particolari ex articolo 2468, cod. civ. nella Srl o alle azioni a voto plurimo nella Spa o ancora alle partecipazioni a voto maggiorato nelle Srl pmi –, così da superare la situazione di blocco decisionale;*

4. *clausole statutarie permanentemente operanti che si pongono come strumenti di risoluzione dello stallo incidendo sugli assetti proprietari: un esempio su tutti è dato dalla clausola di "roulette russa".*

#### **Articolo 2468, cod. civ. – Quote di partecipazione**

"Le partecipazioni dei soci non possono essere rappresentate da azioni né costituire oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari.

*Salvo quanto disposto dal comma 3 del presente articolo, i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, le partecipazioni dei soci sono determinate in misura proporzionale al conferimento.*

*Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili.*

*Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo e salvo in ogni caso quanto previsto dal primo comma dell'articolo 2473, i diritti previsti dal precedente comma possono essere modificati solo con il consenso di tutti i soci. Nel caso di comproprietà di una partecipazione, i diritti dei comproprietari devono essere esercitati da un rappresentante comune nominato secondo le modalità previste dagli articoli 1105 e 1106"*

## **Tecniche di risoluzione dello stallo**

Al fine di evitare che lo stallo decisionale possa portare, addirittura, allo scioglimento anticipato della società, i soci possono prevedere l'attivazione di determinati meccanismi di natura pattizia volti alla risoluzione della situazione di blocco operativo.

Inoltre, la previsione nell'ambito dell'atto costitutivo di tecniche di risoluzione dello stallo decisionale esonera l'organo amministrativo dall'adempimento di tutti gli oneri connessi al verificarsi della causa di scioglimento, fino a che non saranno esauriti tutti i rimedi pattiziamente previsti per la risoluzione dello stallo medesimo.

I meccanismi volti a evitare lo stallo possono essere convenuti in sede parasociale o in sede di atto costitutivo. In tale secondo caso, la scelta ha l'indubbio vantaggio, contrariamente ai patti parasociali, di rendere opponibili a tutti (società, amministratori e terzi) l'esecuzione dei patti ivi contenuti, e ciò in virtù della sua efficacia reale.

In ogni caso, sarà opportuno combinare tra loro più meccanismi risolutivi.

In quest'ambito, lo studio in esame distingue tra 2 categorie di clausole volte a risolvere lo stallo:

1. clausole statutarie antistallo nelle decisioni dei soci e nelle deliberazioni dell'assemblea;
2. clausole antistallo nelle deliberazioni dell'organo amministrativo.

## **Clausole statutarie antistallo nelle decisioni dei soci e nelle deliberazioni dell'assemblea**

### **Intestazione di una partecipazione minima a terzi**

Nell'ambito di queste soluzioni, permanentemente operanti come strumento di prevenzione dello stallo, vi è quella che può risolvere il conflitto ricorrendo all'attribuzione di una partecipazione, piccola ma determinante, intestata a un soggetto terzo che, ab origine, non sia legato con quelle che possono essere le fazioni opposte in sede assembleare.

È la c.d. intestazione fiduciaria che prevederà un sottostante mandato da parte degli altri soci fiduciari a votare, in caso di impasse, non nell'interesse dei singoli soci, ma nell'interesse della società, garantendo al contempo la continuità di funzionamento dei meccanismi decisionali della società.

Non è, quindi, una reale clausola statutaria, bensì semplicemente trattasi dell'attribuzione di una quota di partecipazione a un terzo (ad esempio, soggetto di comune fiducia o società fiduciaria) che viene individuato per modificare, a monte, l'equilibrio paritetico della compagine societaria.

È una soluzione percorribile nelle realtà societarie paritetiche e nel caso delle società familiari, dove viene realizzato un passaggio generazionale tra più rami, nelle quali l'imprenditore capostipite può tenersi una piccola quota che può risultare dirimente.

Il limite di questa clausola, nel caso di intestazione a una persona fisica terza, è legato alla sua necessaria temporaneità. Tutte le volte in cui si concretizzi una tale intestazione della partecipazione, infatti, dovrà necessariamente essere individuato un arco temporale – al massimo coincidente con la morte del soggetto – al termine del quale dovrà essere decisa la sorte definitiva della partecipazione stessa. Quando, invece, la partecipazione è intestata a una società tale problema parrebbe apparentemente non porsi.

## **Clausole statutarie ciclicamente operanti**

Queste clausole introducono un concetto c.d. turnario, cioè fanno acquisire alla partecipazione dei 2 blocchi contrapposti caratteristiche e diritti tali da prevenire lo stallo, disciplinando le maggioranze nelle decisioni.

Le caratteristiche giuridiche delle soluzioni in questione possono disciplinare dei meccanismi turnari di formazione della maggioranza prevedendo che, a uno o più esercizi sociali alternati o collegati a una certa durata dell'organo amministrativo, uno dei 2 blocchi contrapposti goda espressamente della maggioranza assembleare.

Per risolvere lo stallo viene attribuita la maggioranza a uno dei 2 fronti contrapposti, ma, per mitigare la clausola, il termine previsto può essere breve oppure possono essere limitate le materie che ne coinvolgono l'applicabilità.

Per le Spa la base normativa è rappresentata dalla creazione di una categoria di azioni dotate di un voto plurimo, articolo 2351, comma 4, cod. civ., turnario, che opera in determinati contesti temporali predefiniti dallo statuto e torna poi quiescente; la possibilità che il voto plurimo sia circoscritto a particolari argomenti è testualmente prevista e non pone quindi alcuna questione volendone delimitare l'operatività a specifiche materie.

### **Articolo 2351, comma 4, cod. civ. – Diritto di voto**

*"Salvo quanto previsto dalle leggi speciali, lo statuto può prevedere la creazione di azioni con diritto di voto plurimo anche per particolari argomenti o subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative. Ciascuna azione a voto plurimo può avere fino a un massimo di 3 voti"*

Per la Srl la soluzione trova supporto nella previsione dei diritti particolari di cui all'articolo 2468, comma 3, cod. civ., sopra richiamato.

### **Articolo 2468, comma 3, cod. civ. – Quote di partecipazione**

*"Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili"*

## **Clausole statutarie episodicamente operanti**

L'ultima di queste clausole relative alle delibere dei soci e alle decisioni dell'assemblea è quella che prevede il ricorso a clausole statutarie episodicamente operanti, che si pongono come strumenti di risoluzione dello stallo senza incidere sugli assetti proprietari. È possibile creare meccanismi fissi o turnari di formazione della maggioranza legati a tale condizione sospensiva e alle ulteriori variabili del tempo e del tipo di materia nella quale si realizza il blocco decisionale.

Anche in questa ipotesi, le soluzioni tecniche poggiano sui 2 medesimi istituti delle azioni a voto plurimo nella Spa e dei diritti particolari nella Srl. Per le prime si deve precisare che è proprio la disciplina di legge, con il riferimento alla possibile subordinazione del voto plurimo a "*particolari condizioni non meramente potestative*" a sgombrare il campo dai dubbi applicativi.

Un'ulteriore variante, in grado di incidere sulla definizione dello stallo ma senza richiedere l'applicazione degli istituti societari richiamati, è essere adottata in quei contesti dove i blocchi partecipativi contrapposti non sono paritetici, ma vi è comunque il rischio che lo stallo possa verificarsi (ad esempio, 2 blocchi societari, il primo con il 45% del capitale e il secondo con il 55%, che hanno convenuto una disciplina che prevede maggioranze assembleari del 60%. In tale contesto, una clausola simile, potrebbe prevedere che dopo un certo numero di assemblee che non abbiano raggiunto il quorum necessario, detto quorum scenda a una percentuale che permette al blocco di maggioranza di assumere la decisione).

## **Clausole antistallo nelle delibere dell'organo amministrativo**

### **Clausola simul stabunt simul cadent**

Questa clausola è ammessa in forza della previsione dell'articolo 2386, comma 4, cod. civ., per effetto della quale le dimissioni anche di un solo componente dell'organo amministrativo fanno

decadere l'intero organo, con conseguente necessità di convocare l'assemblea per procedere a un suo rinnovo.

Questa clausola può essere arricchita di nuovo contenuto prevedendone proprio l'operare solo in presenza di una situazione di stallo decisionale dell'organo amministrativo. Questo consentirebbe di tornare a rivolgersi ai soci per la nomina di un nuovo organo quando sia oggettivamente accertata l'incapacità di quello attuale di assumere decisioni rilevanti. La clausola dovrà essere accompagnata da corrispondenti previsioni tese a risolvere lo stallo decisionale in sede di assemblea quando le compagini sociali siano paritetiche.

## **Casting vote**

Con tale previsione si potrà prevedere la prevalenza del voto di uno dei 2 soci sull'altro, in relazione all'approvazione di determinate materie. In generale tale meccanismo, derogando seppure in seconda battuta ai *quorum* previsti per l'adozione della decisione, dovrà essere strutturato in maniera tale da assegnare, in misura equa e proporzionata, a ciascuno dei 2 soci (o gruppi di soci) il diritto di ultima parola in relazione alle materie di rispettivo specifico interesse. Con tale meccanismo uno dei soci paritetici dovrebbe accettare una posizione subordinata rispetto all'altro socio.

Si può anche, con la previsione di tale clausola, assegnare – solo in caso di stallo – un voto dirimente al Presidente dell'organo amministrativo o ad altro componente dello stesso precisamente individuato nei casi in cui l'organo (composto da più di 2 membri) sia incapace di assumere decisioni rilevanti.

Potrebbe anche essere possibile un'attribuzione turnaria del casting vote a un amministratore nominato dall'uno o dall'altro gruppo di soci, così come sarebbe possibile attribuire un voto dirimente al rappresentante di un certo socio per alcune materie e di un altro per altre materie.

Un'altra variante del casting vote è il ricorso al sistema dualistico con particolare attenzione alla lettera *f-bis*), articolo 2409-*terdecies*, cod. civ. per dare forte contenuto ai poteri del consiglio di sorveglianza.

La massima, ritiene che il sistema dualistico non sia idoneo solo a gestire grandi imprese plutocratiche, ma anche essere utile all'amministrazione delle *holding* familiari o comunque delle società a ristretta base sociale (ad esempio, società composta da numerosi soci facenti parte di una grande famiglia divisa in più rami, in cui il fondatore vuole riservarsi un ruolo importante di decisione sugli aspetti strategici senza occuparsi della gestione quotidiana, affidata ai più meritevoli della seconda generazione, magari affiancati dai manager storici). Con il sistema dualistico si possono soddisfare bene queste esigenze predisponendo uno statuto a consiglio di sorveglianza forte, che gli riservi il massimo dei poteri consentiti dalla legge.

Se a questo si aggiunge un presidente del consiglio di sorveglianza cui viene attribuito un voto dirimente nei casi di parità è chiaro che è stato creato un sistema che consente al fondatore (o comunque alla generazione più anziana) di esercitare un alto controllo senza occuparsi del quotidiano, ma con possibilità di intervento nei momenti di stallo.

## **L'amministratore delegato on/off**

Una variante al casting vote è quella di individuare uno o più amministratori delegati che nei casi di stallo abbiano il potere di decidere su particolari questioni operative. Si può quindi prevedere che in caso di stallo su una certa materia (oggettivamente accertato secondo le regole dettate nello statuto) un determinato consigliere assuma la qualifica di amministratore delegato con potere di assumere le relative decisioni.

## **Rimessione alla decisione dei soci con previsione statutaria ex articolo 2479, comma 1, cod. civ.**

Testualmente prevista nelle Srl è la possibilità che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno 1/3 del capitale sociale sottopongano ai soci la decisione, anche su materie gestionali.

## Articolo 2479, comma 1, cod. civ. – Decisioni dei soci

*"I soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione"*

Mediante l'ampliamento o la limitazione di tale facoltà sia dei soci sia degli amministratori è possibile gestire situazioni di stallo accertate: si potrebbe, ad esempio, limitare il ricorso alla decisione dei soci in caso di partecipazioni paritetiche.

### **Arbitraggio ex articolo 37, D.Lgs. 5/2003**

In tali casi, il soggetto terzo fungerà da arbitratore o da perito (sempre che la relativa disputa abbia a oggetto materie tecniche). La decisione del terzo sarà vincolante e i soci dovranno darvi esecuzione nelle sedi competenti.

Con l'introduzione, a opera dell'articolo 37, D.Lgs. 5/2003, dell'istituto del c.d. arbitraggio (con riferimento ai soli casi di "contrastati tra coloro che hanno il potere di amministrazione in ordine alle decisioni da adottare nella gestione della società") viene istituito un meccanismo che può essere applicato, per analogia, alle controversie insorte tra i soci, qualora le materie oggetto di stallo abbiano ad oggetto la gestione della società e in tale ambito i soci rivestano, di fatto, il potere di amministrarla.

### **Conclusioni**

Le società a composizione paritetica presentano, evidentemente, il rischio di bloccarsi per un insanabile dissidio tra i soci.

Tale situazione di stallo decisionale può portare la società fino allo scioglimento anticipato, causando così un danno non soltanto alla società medesima e ai soci in buona fede, ma anche ai terzi, intendendosi per tali i dipendenti e i creditori sociali. Risulta pertanto opportuno inserire nell'atto costitutivo, ovvero in separati accordi parasociali, specifiche pattuizioni volte a prevenire o comunque a disciplinare le situazioni di stallo decisionale e i relativi effetti e ciò anche se, al momento della costituzione del rapporto stesso, le relazioni tra i soci sono di totale armonia e sincronia decisionale.

La previsione e l'utilizzo di appositi meccanismi antistallo ha, quindi, l'effetto di tutelare l'interesse dei soci e dei terzi alla prosecuzione dell'attività sociale.

In conclusione, di contributo si evidenzia come, in materia di legittimità di clausole antistallo, il Tribunale di Roma (sentenza n. 19708/2017), ha definito una di queste, la clausola russian roulette come un negozio legislativamente atipico, di cui andava pertanto verificata la validità, ex articolo 1322, comma 2, cod. civ., in termini di liceità e di rispondenza agli interessi meritevoli di tutela. Ne escludeva la nullità, dando, anzi, evidenza degli interessi perseguiti dalle parti, diretti a evitare le situazioni di stallo decisionale e la conseguente paralisi societaria, che avrebbe integrato una causa di scioglimento della società ex articolo 2484, comma 1, n. 3, cod. civ.. La circostanza che il socio chiamato a determinare il prezzo possa operare senza poter conoscere le determinazioni future dell'altro socio creerebbe, secondo i giudici, un meccanismo valutato legittimo ed equilibrato: alla determinazione unilaterale del prezzo si accompagna, infatti, il rischio di perdere la propria partecipazione societaria. In tal modo si crea un equilibrio negoziale garantito dalla circostanza che la scelta finale, tra l'acquisto o la vendita, spetta alla parte che non ha determinato il prezzo.

### **Riferimenti normativi**

Articolo 2351, comma 4, cod. civ.

Articolo 2468, cod. civ.

Articolo 2479, comma 1, cod. civ.

articolo 37, D.Lgs. 5/2003

## Il diritto di regresso, nei confronti della società, dell'ex socio di Sas che abbia pagato un debito sociale

**I**l socio illimitatamente responsabile di società di persone che, a causa della propria responsabilità illimitata oppure per aver prestato una garanzia (di tipo personale o reale) in favore della società, paghi un debito sociale, ha diritto di regresso nei confronti della società o verso gli altri soci?

La Cassazione, con la recente sentenza n. 7184/2022, ha riconosciuto tale diritto regresso nei confronti della società, non essendo un debito proprio e solo proprio del socio illimitatamente responsabile: egli, invece, paga un debito che, dal punto di vista soggettivo, è riferibile a sé, alla società e agli altri soci illimitatamente responsabili.

Il diritto di regresso, inoltre, è da intendersi limitato alla quota della passività che, ai sensi dell'articolo 2263, cod. civ., è proporzionale al valore del suo conferimento.

### La qualificazione della responsabilità dei soci

Nelle società di persone, tutti i soci<sup>1</sup> rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali e i creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale (c.d. *beneficium excussionis*). La responsabilità personale dei soci può definirsi come "da stato o da posizione partecipativa", quale conseguenza del rischio assunto con la partecipazione, anche di fatto, all'attività d'impresa; responsabilità che si collega alla (limitata) funzione rivestita dal capitale nelle società di persone, alla disciplina dell'amministrazione per persone e delle decisioni dei soci, alle modalità di modifica del contratto di società.

La responsabilità, così configurata e definita quale "accessoria", si estende a tutti i debiti sociali<sup>2</sup>. Secondo parte della giurisprudenza<sup>3</sup>, la responsabilità in discorso andrebbe qualificata come "propria del socio" (se pure sussidiaria), in quanto derivante da un unico rapporto obbligatorio. Da tale posizione conseguirebbe, in via applicativa, l'impossibilità per il socio di agire in regresso ex articolo 1954, cod. civ. sul patrimonio della società, allorché costui abbia soddisfatto i creditori sociali, ma solo nei confronti degli altri soci pro quota.

Inoltre, dal punto di vista processuale, sarebbe possibile utilizzare l'accertamento giudiziale e il titolo esecutivo, ottenuto contro la società, anche contro il socio<sup>4</sup>, nonché l'opponibilità del giudicato nei confronti della società anche al socio. Si tratterebbe di un'efficacia "riflessa" della sentenza di accertamento del debito sociale e di condanna al suo adempimento (proponibile in via esecutiva nei confronti del socio in applicazione analogica dell'articolo 477, c.p.c.), con un'estensione ultra partes del giudicato e del titolo esecutivo<sup>5</sup>.

Secondo la tesi prevalente in dottrina, partendo dalla considerazione della esistenza di un autonomo soggetto di diritto (la società di persone), la responsabilità del socio verso i creditori sociali dovrebbe essere qualificata come responsabilità "per debito altrui"<sup>6</sup>.

Da tale natura soltanto sussidiaria della responsabilità del socio illimitatamente responsabile, nonché in considerazione del fatto che l'obbligazione del socio non ha il medesimo oggetto di quella

<sup>1</sup> Tutti i soci accomandatari nelle Sas.

<sup>2</sup> Cfr. M. Speranzin, "La responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali: profili sostanziali e concorsuali", in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2, 2017, pag. 312 e ss., cit..

<sup>3</sup> Cassazione n. 3773/1994, n. 11151/1995, n. 12733/1995, n. 7228/1996 e n. 12310/1999.

<sup>4</sup> Al fine di iscrivere ipoteca giudiziale sui beni del socio.

<sup>5</sup> Salvo il diritto del socio di proporre opposizione all'esecuzione, soprattutto per far valere il beneficio d'escussione.

<sup>6</sup> Si veda in particolare A. Nigro, "Il fallimento del socio illimitatamente responsabile", Milano, 1974, pag. 583 e ss.; G.F. Campobasso, "Co-obbligazione cambiaria e solidarietà disuguale", Napoli, 1974, 335 ss.; S. Scotti Camuzzi, "L'unico azionista", in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, volume II, t. 2, Torino, 1991, pag. 702 e ss..



sociale, il socio risponde delle obbligazioni della società di persone solo in forza della partecipazione al contratto di società<sup>7</sup> e, quindi, in forza di un legame giuridico ulteriore e differente dalla fonte originaria del debito<sup>8</sup>.

Seguendo la tesi della responsabilità "per debito altrui", il socio potrebbe rivalersi sul patrimonio sociale in via di regresso, allorché egli abbia soddisfatto integralmente il creditore sociale.

Inoltre, dal punto di vista processuale, il vincolo di dipendenza tra situazioni sostanziali non può giustificare, in assenza di una specifica norma, l'efficacia ultra partes dell'accertamento del rapporto obbligatorio contenuto nella sentenza di condanna pronunciata nei confronti della società.

La responsabilità dei soci, oltre che personale, è solidale tra di essi e illimitata verso l'esterno, ossia nei confronti dei creditori sociali (diversi dai soci) e l'eventuale patto sociale contrario non ha effetto nei confronti dei creditori medesimi.

Dal punto di vista della responsabilità interna, ossia nei confronti della società e degli altri soci, la partecipazione alle perdite di un singolo socio avviene secondo la quota di partecipazione di ciascuno.

Per quanto concerne la responsabilità dell'ex socio, cioè in cui il rapporto sociale sia venuto singolarmente meno (per recesso, esclusione, morte del socio o cessione di quota), l'articolo 2290, cod. civ. è volto a contemperare, da un lato, l'esigenza di tutela dei terzi che hanno acquisito diritti di credito facendo affidamento su una determinata compagine sociale (e, quindi, a non veder diminuita, senza il loro consenso, la garanzia patrimoniale rappresentata dal patrimonio personale dei soci); e, d'altro lato, l'esigenza per il socio uscente di limitare la responsabilità fino al momento in cui è stato parte della compagine sociale (cioè solo fino al momento in cui ha potuto concorrere e influenzare le decisioni gestorie, quali, appunto, l'assunzione di obbligazioni sociali) e nella misura in cui abbia partecipato alla società medesima (potendo, per l'eccedenza, agire in via di regresso nei confronti degli altri soci)<sup>9</sup>.

## La sentenza della Cassazione n. 7184/2022

La sentenza della Cassazione qui in commento<sup>10</sup> prendeva le mosse dal ricorso proposto da un ex accomandatario, nei confronti della Sas e del socio accomandatario attuale, avverso la sentenza n. 1263/2018 della Corte d'Appello di Bologna, proponendo 2 motivi di ricorso, di cui il secondo subordinato al mancato accoglimento del primo.

In prima istanza, l'attore conveniva in giudizio innanzi al Tribunale di Modena, la Sas e l'attuale socio accomandatario, per sentirli condannare al pagamento, in via tra loro solidale, di una somma di denaro. L'attore deduceva di essere stato socio accomandatario della Sas fino al 2 luglio 1997, data in cui, oltre ad aver parzialmente ceduto la propria quota, aveva assunto la qualità di socio accomandante e, infine, divenuto totalmente estraneo alla società medesima, a seguito della cessione della restante quota in data 10 settembre 1997.

Nella vigenza del rapporto di accomandatario, in particolare, egli aveva prestato personalmente garanzia reale a favore di 2 banche, costituendo in pegno propri titoli e altri valori per la concessione di linee di credito in favore della Sas.

Deduceva che, dismessa l'intera quota di partecipazione e, quindi, divenuto egli estraneo al rapporto sociale, gli istituti di credito avevano provveduto all'escussione del pegno e che, invano, egli aveva chiesto alla società e ai soci attuali la restituzione della somma pagata a seguito della vendita dei beni dati in pegno. Costituitisi, i convenuti chiedevano il rigetto della domanda attorea,

<sup>7</sup> Arg. ex articolo 2269, cod. civ., in materia di responsabilità per le obbligazioni sociali del nuovo socio.

<sup>8</sup> Si veda anche M. Maggiolo, "Obbligazioni sociali, responsabilità dei soci e solidarietà", in Rivista diritto commerciale, 1990, I, pag. 46 e ss..

<sup>9</sup> Solitamente, in caso di recesso o esclusione del socio, mancata continuazione della società con gli eredi del socio defunto e loro liquidazione, della presenza di passività si tiene conto nella determinazione del valore di liquidazione della quota. In caso di cessione di quota, la sorte degli eventuali debiti sociali verrà, verosimilmente, regolata nel contratto di cessione della partecipazione, tenendosi conto dell'esistenza dei debiti sociali nella determinazione del prezzo della cessione. Ne consegue che, qualora il socio cedente non abbia garantito il cessionario circa l'inesistenza di debiti sociali, egli non potrà in alcun modo essere chiamato, nei rapporti interni, a rispondere nei confronti degli acquirenti delle obbligazioni sociali sorte anteriormente alla cessione. Diversamente opinando, egli si troverebbe a dover pagare 2 volte lo stesso debito: una prima volta, poiché di esso si è tenuto conto nella determinazione del prezzo della cessione; e una seconda volta, nell'ambito dell'azione di regresso nei confronti del cedente da parte del socio cessionario che abbia pagato il debito sociale preesistente. Cfr. sul punto E.E. Bonavera, "La responsabilità del socio di s.n.c. che ha ceduto le proprie quote", in Le Società, 5, 2011, pag. 501 e ss., cit..

<sup>10</sup> Presidente R. Frasca – A. Gaetano, Relatore F. Fieconi.

conclusione alla quale è pervenuto il giudice modenese.

Avverso la pronuncia, l'ex accomandatario proponeva gravame, resistendo gli appellati in appello incidentale. La Corte d'Appello di Bologna, integralmente confermando la pronuncia di prime cure, rigettando l'appello proposto.

In particolare, l'Appello rilevava che, al momento della costituzione del pegno, il ricorrente era socio accomandatario illimitatamente responsabile per le obbligazioni assunte dalla Sas nel periodo. Pertanto, il Tribunale aveva correttamente escluso la pretesa restitutoria dell'attore (quale garante datore di pegno nei confronti della società), posto che il rilascio di una garanzia personale o reale per un debito della società, da parte del socio illimitatamente responsabile, avrebbe dovuto qualificarsi quale atto di costituzione di garanzia per un'obbligazione propria, non potendo il socio illimitatamente responsabile essere considerato terzo estraneo e datore di garanzia, rispetto all'obbligazione sociale.

Non sarebbe valsa a escludere la garanzia e la responsabilità dell'ex socio l'argomentazione dell'appellante secondo cui l'escussione del pegno era avvenuta successivamente alla cessazione di ogni rapporto sociale, poiché i crediti garantiti dal pegno erano sorti in data anteriore alla cessazione sia dello *status* di accomandatario (prima) sia di socio (poi).

A nulla avrebbe rilevato, nei rapporti esterni con i creditori, la circostanza che il ricorrente fosse stato liberato dagli altri soci per le obbligazioni sociali pregresse: la perdita della qualità di socio non incide, infatti, sulla responsabilità illimitata per i debiti contratti allorché il socio era illimitatamente responsabile.

Con il primo motivo<sup>11</sup> il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione, ex articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., degli articoli 2290, 2291, 2313, 2315, 2318, 1203, n. 3, 1936, 1949 e 1950, cod. civ., per avere la Corte d'Appello, aderendo al risalente orientamento per il quale i debiti delle società di persone sarebbero qualificati come "*debiti propri*" dei soci illimitatamente responsabili, escluso che il socio illimitatamente responsabile (allorché ne siano state escusse le garanzie personali o reali) sia legittimato ad agire in via di regresso verso la società-debitrice principale.

Deduca il ricorrente che sia la più recente dottrina sia la giurisprudenza di legittimità hanno oramai superato tale risalente indirizzo e riconosciuto "*la piena e assoluta autonomia patrimoniale delle società di persone rispetto ai propri soci e, di riflesso, la loro autonoma soggettività giuridica, con conseguente separatezza tra le situazioni giuridiche riferibili all'ente o ai singoli soci*".

A sostegno di tale affermazione, vengono richiamati alcuni precedenti della Suprema Corte nei quali sono state riconosciute valide ed efficaci le garanzie ipotecarie prestate dal socio illimitatamente responsabile nell'interesse della società partecipata e a favore di terzi creditori di quest'ultima (talché non potrebbe revocarsi più in dubbio che il diritto di regresso e di surroga debba accordarsi al socio garante per ripetere quanto pagato in virtù di una garanzia rimasta in vita dopo la cessazione del rapporto sociale)<sup>12</sup>. Con riguardo alla particolare ipotesi del pegno, inoltre, troverebbe applicazione analogica il disposto dall'articolo 2871, cod. civ. in tema di regresso contro il debitore, esercitabile dal terzo datore d'ipoteca, che abbia soddisfatto il creditore<sup>13</sup>.

L'interrogativo posto dal motivo di gravame attiene, sostanzialmente, alla questione se al socio illimitatamente responsabile di una società di persone, quale datore di garanzia reale (pegno o ipoteca) per la copertura dei debiti sociali, spetti l'azione di regresso verso la società e, in caso di incapienza, verso gli altri soci.

Ritiene la Corte, con motivazione dal carattere eminentemente nomofilattico, che il motivo di ricorso è fondato.

In via preliminare, si precisa che nei gradi precedenti del giudizio non è stata ritenuta configurabile l'azione di regresso dell'ex socio illimitatamente responsabile di società di persone verso la medesima società cui partecipata, ma nulla ha escluso il regresso verso gli altri soci (nel caso, il socio accomandatario attuale).

<sup>11</sup> Si analizzerà solo il primo motivo, essendo il secondo gradato e assorbito dall'accoglimento del primo.

<sup>12</sup> Cassazione n. 7139/2018.

<sup>13</sup> Applicazione analogica, peraltro, riconosciuta da Cassazione n. 18522/2007, trattandosi di disposizione non avente carattere eccezionale.

Ciò premesso, la decisione bolognese, nel negare il regresso all'ex socio datore di pegno, una volta escusso dal creditore, ha abbracciato apparentemente il risalente orientamento della Suprema Corte. La sentenza n. 12310/1999, infatti, pur negando la legittimazione dell'azione di regresso al socio adempiente contro la società di persone (nel caso, una Snc), aveva a oggetto, non una fattispecie in cui tale esercizio era avvenuto, bensì una fattispecie nella quale il socio illimitatamente responsabile, per sottrarsi a un'azione esecutiva del creditore sociale, aveva eccepito il fatto che il creditore *"non agendo tempestivamente nei confronti della debitrice né coltivando con la necessaria diligenza l'azione esperita contro la società che aveva rilevato l'azienda della debitrice, nella quale era ricompreso il bene ipotecato – aveva vanificato il beneficio, a lui concesso dall'articolo 2304, cod. civ., di essere escusso solo in via sussidiaria, venendo meno al dovere di correttezza posto in via generale a carico del creditore, non meno che del debitore (articolo 1175, cod. civ.)"*<sup>14</sup>. Il socio ricorrente, quindi, assumeva che la società creditrice – non agendo tempestivamente nei confronti della debitrice né coltivando con la necessaria diligenza l'azione esperita contro la società cessionaria dell'azienda della debitrice, nella quale era ricompresa la garanzia ipotecaria – aveva vanificato il beneficio di escussione a lui concesso ex articolo 2304, cod. civ., venendo così meno al dovere personale di correttezza ex articolo 1175, cod. civ. posto in via generale a carico del creditore, non meno che del debitore<sup>15</sup>.

Tale principio opera, quindi, in senso biunivoco e reciproco, volto a imporre, a ciascuna delle parti del rapporto obbligatorio, il dovere di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra, a prescindere dall'esistenza di specifici obblighi contrattuali o di quanto espressamente stabilito da singole norme di legge.

Nel caso di specie, la Corte, nel valutare la legittimità del comportamento del creditore nei confronti del fideiussore, ha posto in evidenza come la posizione di quest'ultimo *"pur essendo strettamente collegata a quella del debitore principale, si pone su un piano diverso, trattandosi di un soggetto che garantisce l'adempimento di un'obbligazione altrui"* e che, proprio per questo *"dopo aver provveduto al pagamento del debito è surrogato nei diritti che il creditore aveva nei confronti del debitore principale ed ha il diritto di ripetere ... tutto quanto è stato da lui versato con gli interessi e le spese"*<sup>16</sup>.

Proprio al fine di preservare la fattiva possibilità di regresso del fideiussore, il Legislatore ha imposto al creditore l'obbligo di agire nei confronti del debitore principale entro un breve termine di decadenza, pena la liberazione del fideiussore dall'obbligazione di garanzia<sup>17</sup>.

Tali norme, nel precedente giurisprudenziale richiamato, non erano state ritenute estensibili anche al socio illimitatamente responsabile *"non solo perché i debiti sociali sono pur sempre a lui riferibili, ma anche perché egli ha il potere di concorrere in modo diretto e immediato alla determinazione dell'attività sociale"*.

Risultava dai fatti di causa che il patrimonio della Snc debitrice era divenuta incapiente perché l'intera azienda sociale, comprensiva del bene ipotecato, era stata ceduta, dopo il sorgere del credito, ad altra società. L'inadeguatezza dei beni sociali a soddisfare le ragioni del creditore precedente era stata quindi determinata da una precisa iniziativa della società, che per quanto si è detto, non può ritenersi del tutto estranea e autonoma a coloro che (come il socio ricorrente) a essa partecipavano

<sup>14</sup> Effettivamente, però, l'ufficio del ruolo e del massimario così sintetizzava il pronunciato *"La posizione del socio illimitatamente responsabile di una società personale non è assimilabile a quella di un fideiussore, sia pure "ex lege", poiché mentre quest'ultimo garantisce un debito altrui e per tale ragione, una volta effettuato il pagamento, ha azione di regresso per l'intero nei confronti del debitore principale e si surroga nei diritti del creditore (articoli 1949 e 1950, cod. civ.), il socio illimitatamente responsabile risponde con il proprio patrimonio di debiti che non possono dirsi a lui estranei, in quanto derivanti dall'esercizio dell'attività comune (al cui svolgimento, data l'assenza di un'organizzazione corporativa, partecipa direttamente: articoli 2257 e 2258, cod. civ.), ed è anzi tenuto, ove i fondi sociali risultino insufficienti, a provvedere anche mediante contribuzioni aggiuntive a quelle effettuate all'atto dei conferimenti (articolo 2280, cod. civ.), onde l'impossibilità di ammettere (ex articolo 1954, cod. civ.) un'azione di regresso contro la società del socio che abbia provveduto al pagamento di un debito sociale e l'inapplicabilità degli articoli 1953, 1955 e 1957, cod. civ., che hanno la loro giustificazione nell'esigenza di salvaguardare la possibilità del regresso del fideiussore. Tali conclusioni non trovano ostacolo nel fatto che anche le società personali costituiscano centri di imputazione di situazioni giuridiche distinti dalle persone dei soci, posto che siffatta soggettività ha carattere transitorio e strumentale, essendo i diritti e gli obblighi a esse imputati destinati a tradursi in situazioni individuali in capo ai singoli membri"*.

<sup>15</sup> Si richiama all'uopo anche la Relazione al codice civile, il principio di correttezza e di buona fede *"richiama nella sfera del creditore la considerazione dell'interesse del debitore e nella sfera del debitore il giusto riguardo all'interesse del creditore"*.

<sup>16</sup> Richiamando, Cassazione n. 831/1998.

<sup>17</sup> Articoli 1956 e 1957, cod. civ..

quali soci illimitatamente responsabili (i quali, quindi, in applicazione dei principi di correttezza e buona fede, non possono sottrarsi alle azioni esecutive dei creditori sociali addebitando a costoro di non aver agito tempestivamente sul patrimonio della società).

Inoltre, si lamentava ancora che la società creditrice non aveva agito tempestivamente nemmeno sui beni della società cessionaria dell'azienda, da ritenersi obbligata in solido con la Snc cedente nei confronti dei creditori sociali ex articolo 2560, comma 2, cod. civ. (dal momento dell'avvenuta cessione, secondo il socio ricorrente, egli sarebbe stato postergato ulteriormente nei confronti dei creditori, in via sussidiaria alla società cedente-originaria debitrice nonché alla società cessionaria). Le argomentazioni del socio escusso, tuttavia, non trovavano accoglimento in tale precedente, statuendo che *"il beneficio di escussione accordato ai soci illimitatamente responsabili (articoli 2268 e 2304, cod. civ.) riguarda i rapporti tra tali soggetti e la società cui essi partecipano, rispetto ai quali gli eventuali coobbligati sono del tutto estranei"* e che *"il vincolo di solidarietà non implica assoluta identità della posizione dei singoli condebitori o concreditori (articolo 1297, cod. civ.)"*<sup>18</sup>. Ne conseguì l'inammissibilità di un'azione di regresso nei confronti della società da parte del socio che abbia provveduto al pagamento di un debito sociale e l'inapplicabilità degli articoli 1953, 1955 e 1957, cod. civ. che trovano il loro presupposto nell'esigenza di salvaguardare le possibilità di regresso del fideiussore, laddove invece la soggettività delle società di persone veniva appunto riconosciuta avente *"carattere transitorio e strumentale, essendo i diritti e gli obblighi a essi imputati destinati a tradursi (e questa volta definitivamente) in situazioni giuridiche individuali in capo ai singoli membri"*.

Nella sentenza del 4 marzo 2022, la Suprema Corte ritiene non più condivisibile l'orientamento giurisprudenziale anzidetto, dovendosi riconoscere, invece, l'azione di regresso del socio di società illimitatamente responsabile verso la società e ciò tanto nel caso (oggetto della fattispecie) in cui sia stata prestata una garanzia dal socio, tanto in quello in cui tale garanzia non vi sia.

La Corte rileva, in primis, che la situazione del socio illimitatamente responsabile è indicata dalla legge stessa come situazione diversa e autonoma, rispetto a quella della società e degli altri soci illimitatamente responsabili.

A tale rilievo consegue l'infondatezza dell'eccezione per la quale, quando il socio paga in proprio ovvero risponde in proprio per un'obbligazione sociale (sia con la sua garanzia patrimoniale generica, sia con un'eventuale garanzia patrimoniale specifica), pagherebbe un debito *"proprio"* e *"solo proprio"*, senza possibilità alcuna, per ciò stesso, di rivalersi su altri.

Secondo la Corte, sul piano oggettivo egli pagherebbe, in realtà, un debito riferibile sia a sé medesimo, sia alla società, sia ancora agli altri soci illimitatamente responsabili. A prescindere dalla nota questione della configurabilità delle società di persone come soggetto di diritto o come mero centro di imputazione di interessi distinti da soci, è indubbio che il debito è il medesimo per tutti i condebitori solidali e, quando viene estinto da uno di costoro, si determinerebbe il venir meno della posizione di debitore verso il creditore sociale sia del socio che paga, sia della società, sia degli altri soci illimitatamente responsabili.

*"Quando il socio illimitatamente responsabile, sia esso o meno anche garante, paga, estingue un debito che oggettivamente è lo stesso della società e degli altri soci illimitatamente responsabili, ma, se non si preferisce evocare la categoria della soggettività senza personalità giuridica, come pure si potrebbe e dovrebbe fare, sul piano normativa corrispondente all'immagine della solidarietà emergente dall'articolo 1299, cod. civ., compie un atto satisfattivo che è riferibile anche alle "posizioni" della società e dei soci e ciò agli effetti dello stesso articolo 1299 il quale usa la categoria normativa del "debitore"*".

Ebbene, questa attitudine del pagamento a estinguere, verso il creditore, situazioni giuridiche che sul piano soggettivo sono distinte (indipendentemente dal fatto che la società di persone sia un *"soggetto"* non dotato di personalità giuridica ma apprezzabile solo come un centro di interessi), è sufficiente a giustificare, secondo la Corte, la configurabilità in astratto dell'azione di regresso

<sup>18</sup> Conclusione seguita anche da Cassazione n. 23669/2006.

da parte del socio illimitatamente responsabile, secondo la disciplina generale delle obbligazioni solidali, alla quale, nonostante il *beneficium excussionis* (che, peraltro, può essere superato nell'ipotesi di concessione di garanzia patrimoniale specifica da parte del socio, appunto un pegno o una fideiussione o un'ipoteca), è comunque riconducibile l'obbligazione del socio accomandatario. In termini più generali, l'articolo 1299, comma 1, cod. civ. attribuisce al debitore solidale che ha pagato l'intero debito il diritto di regresso verso gli altri condebitori, con la sola limitazione che il condebitore-adempiente potrà ripetere da ciascuno degli altri solo la parte cui è tenuto ciascuno di essi.

Nel precipuo caso della società di persone *"se si guarda alla solidarietà fra socio e società (tanto ove operi il beneficium excussionis, quanto se vi sia garanzia reale), il fatto stesso che il debito pagato sia in via diretta della società implica, poi, a norma dell'articolo 1298, cod. civ., che esso sia solo a essa riferibile. Il regresso non potrà che riguardare in linea teorica l'intero importo pagato, ma, evidentemente, concretandosi la pretesa di pagamento in una passività, il socio che ha pagato non potrà pretendere la quota della passività che, secondo la disciplina dell'articolo 2263, cod. civ. è proporzionale al valore del suo conferimento"*.

Ritiene la Corte, infatti, che *"se il socio ha stipulato una fideiussione o costituito un pegno o un'ipoteca, ciò incide solo nel senso che egli non fruisce del beneficium excussionis, ma non è di ostacolo all'applicazione dei principi generali emergenti dalla disciplina delle obbligazioni solidali. In pratica, l'articolo 1299, cod. civ. si sovrappone – quando il socio ha dato fideiussione – all'articolo 1950, cod. civ. in tema di regresso del fideiussore contro il debitore principale. Nei casi di garanzia reale sempre l'articolo 1299, cod. civ. viene in rilievo sia nel regime dell'articolo 2871, cod. civ. sia nel regime del pegno"*.

Si precisa, inoltre, che *"se il patrimonio sociale è inesistente quella prospettiva sarà priva di effetti concreti e resterà la prospettiva di domandare agli altri soci quanto da essi dovuto sempre secondo il criterio indicato dall'articolo 2263, cod. civ."*.

In tal caso, infatti, il regresso del socio che ha estinto l'obbligazione è ammissibile, naturalmente, ai sensi degli articoli 1298 e 1299, cod. civ. pro quota verso gli altri soci illimitatamente responsabili oppure secondo quanto stabilito in eventuali patti parasociali fra tutti o alcuni di essi.

A medesime conclusioni si deve pervenire nel caso in cui, come nella fattispecie in analisi, il rapporto sociale sia venuto meno con riferimento al singolo socio, il quale, ai sensi dell'articolo 2290, cod. civ., sia rimasto illimitatamente responsabile per le obbligazioni sociali pregresse allo scioglimento del vincolo societario nei suoi riguardi e, in ogni caso, allorché egli abbia prestato anche una ulteriore garanzia personale o reale, quale garante della società di persone cui partecipa(va) *"anche in tal caso egli, pagando il creditore, direttamente (dopo l'escussione della società) o a seguito dell'escussione della garanzia prestata, paga oggettivamente un debito che soggettivamente è riferibile sia a lui sia alla società e agli altri soci illimitatamente responsabili. Il regresso verso la società è ammissibile nei medesimi termini di cui sopra, cioè salvo per la quota che sarebbe stata di sua pertinenza se fosse rimasto socio, a meno che in sede di uscita dalla società la sua perdurante responsabilità non sia stata diversamente regolata"*.

A sostegno di tale conclusione, la sezione richiama il principio secondo cui il rilascio della garanzia fideiussoria da parte del socio illimitatamente responsabile non è in grado di alterare lo schema legale delle società di persone il quale resta immutato; piuttosto la fideiussione prestata dalla persona fisica del socio *"aggiunge"* un titolo diverso in base al quale il creditore è in grado di agire in executivis senza che il socio-fideiussore possa avvalersi del beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale<sup>19</sup>. La società di persone, anche se sprovvista di personalità giuridica *"rappresenta un distinto centro di interessi e di imputazioni di situazioni sostanziali e processuali, che è comunque dotato di una propria autonomia in virtù della quale (così come è configurabile con riguardo a esse una responsabilità degli amministratori nei confronti dei singoli soci, oltre che verso la società) è sicuramente postulabile un'alterità tra socio e società e correlativamente è possibile*

<sup>19</sup> Cassazione n. 26012/2007, n. 4528/2014 e n. 8944/2016.

*l'instaurazione di rapporti giuridici distinti, non solo tra la società e i terzi, ma anche tra la prima e gli stessi soci. Ed è proprio per effetto della rilevata autonomia patrimoniale e della distinzione di sfere giuridiche che la fideiussione prestata dal socio a favore della società, rientra tra le garanzie prestate per le obbligazioni altrui, secondo lo schema delineato dall'articolo 1936, cod. civ. In altri termini, ... da un lato, la responsabilità solidale e illimitata ex lege costituisce circostanza atta a escludere l'estraneità dei debiti sociali nei confronti del socio e, dall'altro, giusta la distinzione sostanziale e processuale fra soggetto societario e socio, la fideiussione prestata da quest'ultimo in favore del primo è riconducibile fra le garanzie per obbligazione altrui ex articolo 1936, cod. civ.*<sup>20</sup>. Dalla combinazione dei citati assunti giurisprudenziali, la Cassazione, con la sentenza n. 7184/2022, giunge ad affermare il seguente principio di diritto "Il socio illimitatamente responsabile di una società di persone che abbia concesso una garanzia reale (nella specie pegno) a favore del creditore sociale per le obbligazioni sociali, pur essendo tale garanzia idonea a coprire verso il terzo creditore un debito che sul piano oggettivo è riferibile anche al socio e aggiungendosi essa alla garanzia patrimoniale generica cui il socio illimitatamente responsabile è tenuto per legge (con l'effetto di neutralizzare il beneficium excussionis di cui beneficia il socio ex articolo 2304, cod. civ.), a seguito dell'escussione della garanzia pignorizia venga escussa, ha diritto di regresso verso la società (con applicazione della disciplina delle passività ai sensi dell'articolo 2263, cod. civ.) o gli altri soci". La sentenza della Corte d'Appello, assorbito il secondo motivo di ricorso stante l'accoglimento del primo motivo, è stata cassata e rinviata alla Corte bolognese per nuova decisione, con la precisazione che dovrà essere valutata "altresì l'azione di regresso verso l'altro socio".

## Riferimenti normativi

articolo 1175, cod. civ.

articoli 1953, 1955 e 1957, cod. civ.

articolo 2263, cod. civ.

articolo 2290, cod. civ.

articolo 2304, cod. civ.

articolo 2560, comma 2, cod. civ.

articolo 2871, cod. civ.

Cassazione, sentenza n. 7184/2022

<sup>20</sup> Come è stato osservato nei precedenti sopra richiamati, la fideiussione rilasciata dal socio, già illimitatamente responsabile ex lege per le obbligazioni sociali, viene peraltro ritenuta priva di causa, in quanto non aggiungerebbe nulla di più alla garanzia patrimoniale generica già offerta al creditore per effetto della disciplina generale: nonostante la garanzia già fornita ex lege dalle disposizioni sulla responsabilità illimitata e solidale, possono esservi altri interessi che muovono il creditore sociale a voler pretendere una ulteriore garanzia. E.g., a che il socio resti obbligato anche dopo la sua uscita dalla società, o quello di potersi avvalere di uno strumento di garanzia autonomo, svincolato tra l'altro dal limite, destinato a operare in fase di esecuzione, del beneficium excussionis di cui all'articolo 2304, cod. civ..

## Prospetto di riepilogo della dichiarazione doganale ai fini della detrazione Iva

**L**'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con la circolare n. 22/D/2022, ha fornito chiarimenti in merito all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva pagata in sede di importazione, precisando che, al fine di consentire agli operatori economici di assolvere gli obblighi di natura contabile e fiscale previsti dalla normativa Iva connessi alla registrazione delle bollette di importazione, consentendo ai medesimi di esercitare la detrazione dell'Iva all'importazione, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, contestualmente allo svincolo delle merci, mette a disposizione un prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale.

### Debitore dell'Iva all'importazione

L'articolo 70, D.P.R. 633/1972 prevede che *"l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione"*.

In base all'articolo 56, D.P.R. 43/1973 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale), *"ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in dogana"*, laddove – ai sensi dell'articolo 170, Regolamento UE 952/2013 (Codice doganale dell'Unione Europea) – tale dichiarazione può essere fatta da chiunque presenti in dogana la merce.

L'importazione si considera effettuata all'atto dell'accettazione della dichiarazione d'importazione da parte dell'Autorità doganale che provvede a riscuotere anche la corrispondente imposta<sup>1</sup>. Il documento assume così il valore di bolletta doganale e attesta l'avvenuto pagamento dei diritti dovuti o l'adempimento delle formalità richieste.

Il debitore d'imposta (soggetto passivo dell'obbligazione doganale) è, invece, individuato dall'articolo 38, D.P.R. 43/1973, secondo cui, *"al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce ... e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata o esportata"*. In proposito, l'articolo 77, § 3, del Codice doganale dell'Unione Europea precisa che *"il debitore è il dichiarante"* e che, *"in caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana"*.

Per individuare il soggetto obbligato, le disposizioni comunitarie non fanno riferimento né all'importatore né al proprietario della merce, ma al dichiarante in dogana e alla mera disponibilità della merce. Il versamento dell'Iva è, quindi, eseguito in dogana dal proprietario della merce o dal soggetto tramite il quale si effettua l'importazione. Non di rado, infatti, l'importazione viene eseguita attraverso l'intervento di uno spedizioniere.

Nel caso affrontato dalla Corte di Giustizia nella causa C-714/20 del 12 maggio 2022, tema era quello di stabilire, da un lato, se il citato articolo 77, § 3, Codice doganale, dettato per le obbligazioni doganali all'importazione, implichi che il rappresentante indiretto sia responsabile non solo dei dazi doganali, ma anche dell'Iva all'importazione e, dall'altro, se l'articolo 201, Direttiva 2006/112/CE imponga allo Stato membro di individuare i soggetti obbligati al pagamento dell'Iva all'importazione.

Nell'analisi compiuta dalla Corte, è stato anzitutto osservato che la figura del debitore si riferisce all'obbligazione doganale, che l'articolo 5, punto 18), Codice doganale definisce come l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore.

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza comunitaria, l'Iva dovuta in dogana in sede di importazione dei beni non è riconducibile ai dazi all'importazione, sicché non è possibile estendere la responsabilità solidale del rappresentante indiretto al mancato assolvimento dell'Iva all'im-

<sup>1</sup> Cfr. risoluzione n. 161/E/2008.

portazione.

Riguardo all'ambito applicativo dell'articolo 201, Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale l'Iva all'importazione è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debtrici dallo Stato membro di importazione, i giudici comunitari hanno dovuto chiarire se possa essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'Iva all'importazione, in solido con quella dell'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano espressamente come debitore dell'imposta.

Agli Stati membri è attribuito il potere discrezionale di designare i soggetti debitori dell'imposta, per cui a essi risulta consentito prevedere che i debitori dei dazi doganali siano debitori anche dell'Iva all'importazione e, in particolare, che il rappresentante doganale indiretto sia responsabile in solido del pagamento dell'imposta con la persona che gli ha conferito un mandato e che esso rappresenta.

Al fine, tuttavia, di garantire la certezza del diritto, la Corte ha affermato che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'Iva all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali – emanate in attuazione del richiamato articolo 201, Direttiva 2006/112/CE – che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore dell'imposta.

In conclusione, il rappresentante doganale indiretto è solidalmente responsabile con l'importatore del pagamento dei dazi doganali e non anche dell'Iva dovuta per l'importazione dei beni.

## **Detrazione dell'Iva all'importazione**

In un primo tempo, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che la detrazione dell'Iva all'importazione compete al soggetto proprietario dei beni importati.

Con la risoluzione n. 431354/1990 è stato, infatti, precisato che, agli effetti dell'Iva, il debitore dell'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce, escludendo che possa considerarsi tale, cioè debitore dell'Iva all'importazione, l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto, obbligato al pagamento dei diritti doganali al momento dell'introduzione dei beni nel territorio doganale comunitario.

Secondo l'Amministrazione *"l'articolo 19, D.P.R. 633/1972, espressamente dispone che è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta "assolta o dovuta" dal contribuente in relazione ai beni importati, ove con la locuzione "contribuente" non può che riferirsi all'effettivo importatore, vale a dire al destinatario delle merci, quale risulta dalla fattura estera di acquisto, unico soggetto legittimato all'esercizio del diritto di detrazione della relativa imposta. Pertanto, la facoltà del proprietario effettivo delle merci all'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta pagata dal mandatario senza rappresentanza, incaricato dell'effettuazione delle operazioni doganali di importazione di beni, trova legittimazione tutte le volte in cui la sua identità venga verificata attraverso il collegamento soggettivo tra il documento doganale e la fattura estera"*.

Tale chiarimento è stato superato dai successivi documenti di prassi, a partire dalle risoluzioni n. 96/E/2007 e n. 346/E/2008, che – a loro volta – hanno legittimato la detrazione dell'Iva all'importazione di beni non di proprietà dell'importatore anche in considerazione della posizione della Suprema Corte, secondo cui *"tutti i soggetti cui compete la qualità di debitori dell'Iva in relazione a operazioni d'importazione hanno, in astratto, il diritto di detrazione del tributo pagato, purché ricorrano le ulteriori condizioni per la nascita di tale diritto, e principalmente l'impiego del bene importato per l'esercizio dell'impresa e per il compimento di operazioni soggette a Iva, ovvero, secondo l'espressione corrente nella prassi italiana, l'inerenza all'esercizio dell'impresa"*<sup>2</sup>.

La risoluzione n. 96/E/2007 ha considerato il caso di una società, esercente un'attività finalizzata al trattamento di metalli preziosi, che, per evitare i rischi finanziari collegati alla gestione commerciale dei predetti beni, intende stipulare un contratto di prestito d'uso di platino con una banca

<sup>2</sup> Così la sentenza n. 7016/2001.



svizzera, in forza del quale i beni rimarranno di proprietà dell'ente concedente, salva la possibilità, per l'utilizzatore, di optare in un momento successivo per la restituzione dei beni medesimi o per il loro acquisto.

Fatta eccezione per quei beni che possono usufruire dell'ammissione temporanea in esenzione totale o parziale dei dazi doganali, in generale per i beni importati anche se non a titolo definitivo, l'Iva deve essere accertata, liquidata e riscossa in dogana all'atto della loro introduzione nel territorio nazionale.

A tale riguardo, le disposizioni in materia doganale consentono a soggetti diversi dal proprietario effettivo delle merci di operare in dogana in nome proprio e per conto del proprietario, posto che le disposizioni medesime considerano come proprietario delle merci colui che le presenta in dogana o le detiene al momento dell'entrata nel territorio doganale o dell'uscita del territorio stesso<sup>3</sup>.

L'Agenzia delle entrate ha, pertanto, precisato che *"la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per ottenere la detrazione dell'Iva pagata, bensì occorre che i beni o servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa, ossia siano a essa inerenti"*.

Per quanto sopra, prosegue il citato documento di prassi *"sebbene la merce in argomento sia importata dalla società istante a titolo di prestito d'uso, con patto di acquisirne la proprietà anche in un momento successivo, si ritiene che la società abbia, da un lato, l'obbligo di assolvere l'Iva in dogana e, dall'altro, il diritto di esercitare la detrazione dell'Iva medesima ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, previa annotazione della bolletta doganale nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo Decreto"*<sup>4</sup>.

Il principio della detraibilità dell'Iva all'importazione a prescindere dalla proprietà dei beni introdotti nel territorio dello Stato è stato confermato dalla risoluzione n. 346/E/2008, avente per oggetto il caso di una società che intende stipulare un contratto di fornitura di semilavorati, da utilizzare nel proprio processo produttivo, con altre società di nazionalità extra UE, tramite lo schema negoziale del c.d. *"consignment stock"*.

Secondo l'Agenzia delle entrate, anche nella fattispecie prospettata, nella quale si realizza un'operazione di importazione di merci per le quali l'effetto traslativo della proprietà è rinviato nel tempo, possono tornare utili le medesime considerazioni elaborate nella risoluzione n. 96/E/2007, con riferimento al contratto di *"prestito d'uso"* di merce importata.

Nel richiamato documento di prassi, si è precisato che, salvo casi di esclusione indicati dalla normativa doganale, in generale, per i beni importati, anche se non a titolo definitivo, l'Iva deve essere accertata, liquidata e riscossa in dogana all'atto della loro introduzione nel territorio nazionale.

Inoltre, la circostanza che le disposizioni in materia doganale consentono a soggetti diversi dal proprietario effettivo delle merci di operare in dogana in nome proprio e per conto del proprietario, consente di affermare che la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per ottenere la detrazione dell'Iva pagata, bensì occorre che i beni o servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa, ossia siano a essi inerenti.

Ne discende che *"anche nel caso in esame, sebbene la merce in argomento sia importata in virtù di un contratto di consignment stock, in base al quale l'acquirente italiano acquisterà la proprietà dei beni solo al momento del loro prelievo dal deposito, e quindi in un momento successivo rispetto al transito delle merci in dogana, si ritiene che la società istante abbia, da un lato, l'obbligo di assolvere l'Iva in dogana e, dall'altro, il diritto di esercitare la detrazione dell'Iva medesima ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, previa annotazione della bolletta doganale nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo Decreto"*.

<sup>3</sup> Cfr. articolo 56, D.P.R. 43/1973.

<sup>4</sup> Riguardo alla modalità di applicazione dell'Iva dovuta sull'importazione di platino, è in dogana che deve essere corrisposta l'imposta, essendo precluso il meccanismo del *reverse charge* di cui all'articolo 70, comma 5, D.P.R. 633/1972, previsto per le sole importazioni di materiale d'oro e semilavorati di purezza pari o superiore a 325/1000 o di argento in lingotti o grani di purezza pari o superiore a 900/1000 e dei beni indicati nei commi 7 e 8, articolo 74, D.P.R. 633/1972.

## Risposta a interpello n. 6/E/2019

Sul tema è successivamente intervenuta l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 6/E/2019, che ha confermato che l'importazione può essere effettuata da chiunque abbia un interesse al riguardo e che la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per esercitare la detrazione dell'Iva assolta in dogana, essendo invece necessario che i beni in esame presentino un "nesso immediato e diretto" con l'oggetto dell'attività d'impresa.

Il caso è riferito a una società che acquisisce in noleggio i *pallet*, di provenienza *extra UE*, di proprietà di una società belga, introducendoli nel territorio nazionale per essere sub noleggiati ai propri clienti.

Di rilievo, ai fini del diritto alla detrazione in capo alla società italiana, è la circostanza che quest'ultima agisca direttamente quale importatore dei *pallet*, ancorché non sia proprietaria dei medesimi. Il Codice doganale dell'Unione Europea stabilisce, infatti, che *"la dichiarazione in dogana può essere presentata da qualsiasi persona che sia in grado di fornire tutte le informazioni richieste per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci"* (articolo 170) e che *"l'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana"*, laddove *"il debitore è il dichiarante"* (articolo 77).

Nel presupposto, pertanto, che la società italiana agisca direttamente quale importatore, ai fini della spettanza del diritto alla detrazione dell'Iva assolta in sede di importazione occorre che l'introduzione dei *pallet* nel territorio nazionale sia inerente all'attività di sub noleggio, soddisfacendo, cioè, la condizione del *"nesso immediato e diretto"*.

La Direttiva 2006/112/CE dispone che *"all'importazione l'Iva è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione"* (articolo 201) e che, *"nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore ... l'Iva dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro"* (articolo 168).

La giurisprudenza della Corte di Giustizia si è spesso occupata dei limiti applicativi del diritto di detrazione, stabilendo in particolar modo quand'è che deve intendersi sussistente il "nesso immediato e diretto" richiesto dalla norma da ultimo richiamata ai fini del recupero dell'imposta assolta in sede di acquisto o di importazione.

È stato affermato, in particolare, che *"la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'Iva assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrarre l'Iva gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione .... Il diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Spese di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo"*<sup>5</sup>.

Nel caso di importazione dei beni di proprietà altrui, che ricorre nella fattispecie considerata, la detrazione dell'Iva può essere esercitata se ricorre uno dei predetti livelli di inerenza, di *"primo grado"* – se l'importatore *"ribalta"* a valle le spese sostenute per l'introduzione dei *pallet* nel territorio nazionale realizzando operazioni attive imponibili ai fini Iva – ovvero di *"secondo grado"* – se il costo dei *pallet* importati, facendo parte delle spese generali del soggetto passivo, concorre a formare il prezzo dei servizi resi.

<sup>5</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 14 settembre 2017, causa C-132/16, *Iberdrola*.

A dimostrazione di questa conclusione, può osservarsi che la giurisprudenza comunitaria ha escluso "la detrazione dell'Iva all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'Iva".

Le condizioni di applicazione dell'articolo 168, lettera e), Direttiva 2006/112/CE non sono, infatti, soddisfatte "poiché il valore delle merci trasportate non fa parte delle spese costitutive dei prezzi fatturati da un trasportatore la cui attività è limitata al trasporto di tale merce dietro corrispettivo"<sup>6</sup>.

## Risposta a interpello n. 4/E/2020

Da ultimo, con la risposta a interpello n. 4/E/2020, l'Agenzia delle entrate è ritornata a occuparsi dei limiti della detrazione dell'Iva all'importazione assoluta in dogana in riferimento a un caso in cui il soggetto importatore è l'effettivo proprietario dei beni, fermo restando che – al di là dell'acquisizione della proprietà dei beni introdotti nel territorio dello Stato – la detrazione presuppone la destinazione dei beni alla realizzazione di operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini dell'esercizio della detrazione.

L'interpello è stato presentato dal rappresentante fiscale italiano di una società svizzera, che, nello svolgimento della propria attività di commercio all'ingrosso di materiale ferroso, aveva acquistato i beni commercializzati presso imprese estere per poi esportarli in Italia avvalendosi del proprio rappresentante fiscale ivi nominato.

Le vendite erano fatturate al rappresentante fiscale, che si occupava dello sdoganamento e del pagamento dell'Iva all'importazione e, successivamente, procedeva alla rivendita ai clienti, soggetti passivi italiani.

Ponendo in essere esclusivamente operazioni soggette a reverse charge c.d. "interno", il rappresentante fiscale maturava sistematicamente un credito Iva, poi chiesto a rimborso.

La procedura esposta è stata modificata dopo l'entrata in vigore del Regolamento di esecuzione UE 2016/670/UE, che ha subordinato l'immissione in libera pratica nella Unione Europea dei prodotti siderurgici commercializzati dall'istante all'esibizione di un documento di vigilanza rilasciato dalle Autorità competenti, che però è stato negato poiché l'istante non possiede una stabile organizzazione in Italia.

A seguito del predetto diniego, l'istante ha deciso di vendere direttamente i beni ai propri clienti italiani avvalendosi di uno spedizioniere ai fini dello sdoganamento e dell'assolvimento dell'Iva all'importazione.

La domanda rivolta all'Agenzia delle entrate è volta a stabilire quale sia la modalità di recupero dell'Iva assoluta in sede di importazione, tenuto conto che l'Agenzia delle entrate, con la *faq* n. 40, reperibile sul proprio sito internet, ha chiarito che "i soggetti che hanno una stabile organizzazione in Italia, gli identificati diretti, e coloro che usufruiscono del rappresentante fiscale non possono richiedere il rimborso dell'Iva ai sensi dell'articolo 38-bis2, D.P.R. 633/1972 ma devono richiedere il rimborso dell'imposta mediante le modalità previste dall'articolo 38-bis del citato Decreto".

Nella risposta a interpello n. 4/E/2020, l'Agenzia delle entrate, dopo avere tratteggiato il quadro normativo di riferimento, sopra esposto, ha richiamato la risoluzione n. 431354/1990, ricordando che "secondo il citato documento di prassi, agli effetti Iva il debitore dell'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce e non l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto obbligato al pagamento dei diritti doganali al momento dell'entrata nel territorio doganale".

Dopodiché, l'Agenzia delle entrate precisa che "l'unico soggetto legittimato a recuperare l'Iva assoluta al momento dell'importazione è il destinatario delle merci impiegate nell'esercizio della propria attività che, previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25, Decreto Iva, può detrarre l'imposta assoluta".

In conclusione "nel caso prospettato dall'istante, agli effetti Iva il debitore dell'imposta è l'acquirente italiano, da cui lo spedizioniere avrebbe dovuto recuperare l'Iva assoluta in dogana, posto che

<sup>6</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25 giugno 2015, causa C-187/14, DSV Road A/S.

*la vendita ha luogo direttamente tra l'istante soggetto estero e la società italiana e non più per il tramite del rappresentante fiscale che, quale primo acquirente, correttamente assolveva l'Iva in dogana e ne chiedeva e otteneva il rimborso".*

Deve ritenersi che, nel caso in cui il proprietario dei beni non sia l'importatore, la detrazione dell'Iva all'importazione non sia subordinata all'acquisizione del diritto di proprietà, ma all'utilizzo dei beni oggetto di importazione nell'ambito dell'attività d'impresa da cui discendono operazioni attive imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione, ex articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972.

## **Termine iniziale e finale per l'esercizio della detrazione**

Come specificato dalle risposte a interpello n. 248/E/2022 e n. 359/E/2021, ai fini degli obblighi di registrazione e dell'esercizio della detrazione dell'Iva, le bollette doganali sono soggette alle stesse regole previste per le fatture di acquisto, con la conseguenza che, per le medesime, valgono i chiarimenti resi con la circolare n. 1/E/2018, laddove l'Agenzia delle entrate ha specificato che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione coincide con il momento in cui, in capo al cessionario/committente, si verifica la duplice condizione disposta dalla norma, vale a dire:

- la condizione sostanziale (avvenuta esigibilità dell'imposta); e
- la condizione formale (possesso di una valida fattura e/o di una bolletta doganale).

In sostanza, il diritto alla detrazione può essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo - ai sensi dell'articolo 25, D.P.R. 633/1972 - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza.

Il Legislatore, con le modifiche apportate dal D.L. 50/2017, è intervenuto sull'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, rivedendo il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni di beni. In particolare, secondo le nuove disposizioni *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

In seguito all'intervento normativo in commento, quindi, risultano invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione, che resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (i.e. momento di effettuazione dell'operazione), mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva. Tale termine è, dunque, individuabile al più tardi nella data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

La nuova formulazione dell'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972 - a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 - prevede ora che la fattura debba essere annotata *"in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"*.

## **Nuovi tracciati H1-H5 delle dichiarazioni doganali di importazione**

L'obbligo di registrazione della bolletta doganale ai fini dell'esercizio della detrazione deve essere coordinato con le novità in vigore dal 9 giugno 2022, che - in conseguenza dell'eliminazione della bolletta doganale cartacea - consentono agli operatori di adempiere agli obblighi e di esercitare i diritti in materia di Iva all'importazione per mezzo del prospetto di riepilogo ai fini contabili, generato dopo la conclusione della fase di svincolo delle merci.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nell'ambito del processo di reingegnerizzazione del sistema informativo AIDA 2.0 e, con riferimento alle dichiarazioni doganali presentate in procedura ordinaria, ha aggiornato il sistema nazionale di importazione stabilendo di applicare il modello di dati definito a livello unionale e denominato EUCDM (*European Union Customs Data Model*), a decorrere dal 9 giugno 2022.

Pertanto, per le dichiarazioni afferenti al regime di immissione in libera pratica e per i regimi speciali diversi dal transito, il sistema informatico fa riferimento alle informazioni chieste nell'Allegato D, Regolamento delegato 2015/2446/UE per quanto riguarda i dati delle dichiarazioni doganali e all'Allegato C, Regolamento di esecuzione 2015/2447/UE, per quanto concerne i codici e i formati da utilizzare.

Dalla suddetta data, le disposizioni di natura transitoria sui dati richiesti per le dichiarazioni doganali contenute nell'Allegato 9 appendice C1 e D1 del Regolamento delegato 2016/341/UE relativi al regime di immissione in libera pratica e ai regimi speciali diversi dal transito non sono più applicabili.

A decorrere dal 9 giugno 2022 il messaggio IM è quindi sostituito dai seguenti tracciati definiti dalla normativa unionale:

H1	Dichiarazione di immissione in libera pratica e uso finale
H2	Dichiarazione di deposito doganale
H3	Dichiarazione di ammissione temporanea
H4	Dichiarazione di perfezionamento attivo
H5	Dichiarazione di introduzione delle merci nel quadro degli scambi con i territori fiscali speciali

Le dichiarazioni H1-H5 sono identificate univocamente dal MRN (*Master Reference Number*), in luogo degli estremi di identificazione (codice ufficio – registro – numero dichiarazione – CIN – data) utilizzati dal precedente sistema.

In base alle istruzioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 22/D/2022, i tracciati devono essere compilati diversamente a seconda che l'importatore scelga di presentare la dichiarazione doganale in proprio nome, oppure per mezzo di un rappresentante doganale, nel qual caso la dichiarazione doganale può essere presentata a suo nome e per suo conto (rappresentanza diretta) oppure in nome proprio ma per conto dell'importatore (rappresentanza indiretta).

Come previsto dall'articolo 19, § 1, del Codice doganale, il rappresentante doganale che non dichiara di agire in qualità di rappresentante s'intende che agisca in nome proprio e per conto proprio, con le conseguenti responsabilità derivanti dalla qualità di dichiarante.

## Prospetto di riepilogo ai fini contabili

L'articolo 6, § 1, Codice doganale stabilisce che tutti gli scambi di informazioni, quali dichiarazioni, richieste o decisioni, tra Autorità doganali, nonché tra operatori economici e Autorità doganali, e l'archiviazione di tali informazioni richieste dalla normativa doganale sono effettuati mediante procedimenti informatici.

In aderenza a tale disposizione, le dichiarazioni doganali di importazione sono trasmesse al Sistema informativo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e sono munite di firma digitale; tali dichiarazioni, così come acquisite e registrate dal Sistema informativo dell'Agenzia, assumono piena efficacia soddisfacendo ai requisiti di autenticità, integrità e non ripudio previsti dal "Codice dell'Amministrazione digitale", di cui al D.Lgs. 82/2005.

In linea con quanto disposto dalla normativa doganale unionale, non è previsto l'utilizzo di un formulario cartaceo, né per la presentazione della dichiarazione di importazione, né per la stampa della medesima.

Con la circolare n. 22/D/2022 è stato precisato che, al fine di consentire agli operatori economici di assolvere agli obblighi di natura contabile e fiscale previsti dalla normativa Iva connessi alla registrazione delle bollette di importazione e, quindi, consentire ai medesimi di esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva pagata all'importazione, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, contestualmente allo svincolo delle merci, mette a disposizione un prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale, il cui modello è stato condiviso con l'Agenzia delle entrate e definito con la determinazione n. 234367/2022, che riporta, in particolare, i dati relativi al pagamento dei diritti doganali (dazio, Iva e altri tributi), suddivisi per aliquote.

Il prospetto di riepilogo ai fini contabili viene generato una volta conclusa la fase di svincolo delle merci, seguendo il ciclo di vita della dichiarazione doganale; si tiene conto, in particolare, delle differenti modalità di svincolo (svincolo per intera dichiarazione o per articoli), delle eventuali rettifiche o invalidamento della dichiarazione stessa.

Come specificato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli con una nota dell'8 giugno 2022, disponibile sul sito internet dell'Agenzia, il prospetto di riepilogo ai fini contabili è disponibile tramite il servizio "Gestione documenti – dichiarazioni doganali", sul Portale unico dogane e monopoli (PUDM).

L'accesso a tale servizio è già possibile per gli operatori economici in possesso dell'autorizzazione "dlr\_consulta\_dich\_fe".

I soggetti importatori possono altresì accedere al servizio "Gestione documenti – dichiarazioni doganali", in sola consultazione, per visualizzare il prospetto di riepilogo ai fini contabili limitatamente a quanto di propria competenza. A tal fine, mediante il Modello autorizzativo unico (MAU), l'importatore deve ottenere l'autorizzazione "dlr\_fe\_dog\_lettore" e, eventualmente, delegarla alle persone fisiche incaricate ad accedere a tale servizio.

La consultazione del prospetto di riepilogo ai fini contabili è disponibile dal 22 giugno 2022.

## Riferimenti normativi

articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972

articolo 70, D.P.R. 633/1972

articolo 38, D.P.R. 43/1973

articolo 56, D.P.R. 43/1973

articolo 77, § 3, del Codice doganale dell'Unione Europea

articolo 170, Regolamento UE 952/2013

Corte di Giustizia nella causa C-714/20 del 12 maggio 2022

articolo 201, Direttiva 2006/112/CE

risoluzione n. 431354/1990

risoluzione n. 96/E/2007

risoluzione n. 346/E/2008

circolare n. 1/E/2018

risposta a interpello n. 6/E/2019

Risposta a interpello n. 4/E/2020

risposta a interpello n. 359/E/2021

risposta a interpello n. 248/E/2022

<sup>7</sup> Cfr. circolare n. 18/D/2021.

## Super Ace e modello Redditi 2022

**L**a redazione del modello Redditi 2022 deve tener conto delle novità che il D.L. 73/2021, articolo 19, ha introdotto in tema di super Ace. A tutti gli effetti il quadro RS si scompone in 2 prospetti l'uno adibito al calcolo della super Ace, l'altro dedicato al calcolo dell'Ace ordinaria. I 2 prospetti presentano alcune regole comuni ma anche molte differenze, prima tra le quali (oltre ovviamente all'aliquota della remunerazione del rendimento nominale) l'assenza nella super Ace del tetto del patrimonio netto, che invece compare (come del resto avveniva negli scorsi esercizi) nel prospetto destinato al calcolo dell'Ace ordinaria.

### Super Ace: gli incrementi del 2021

Oltre alle 2 componenti note che devono affluire nella colonna 1 del rigo 112 A (utile 2020 imputato a riserva nel 2021 e conferimenti in denaro del 2021 non ragguagliati ad anno) occorre tener conto della quota di eventuale riserva da rivalutazione che deve intendersi trasformata da riserva "valutativa", e come tale non rilevante ai fini Ace, a riserva "realizzata" e come tale rilevante ai fini della agevolazione. In base alla risposta a interpello n. 889/E/2021 è ormai assodato che tale trasformazione avviene anno dopo anno per effetto della quota di ammortamento del bene rivalutato e, per la quota del periodo d'imposta 2021, la trasformazione genera un incremento super Ace, come confermato in occasione di Telefisco 2022. Sul punto va segnalato che il chiarimento dell'Agenzia delle entrate assume valenza generale e quindi l'incremento della base super Ace avviene per tutte le rivalutazioni eseguite sia nel 2020 (meramente civilistica o fiscale con affrancamento o meno del saldo attivo) sia in anni precedenti, purché si tratti di rivalutazioni eseguite dopo il 2010. Per quanto attiene alla modalità concreta di calcolo della quota di ammortamento che permette di "aceizzare" la riserva si ritiene che il procedimento debba partire dalla stessa quota di ammortamento calcolata sul valore globale del bene rivalutato (quindi calcolata non solo sul maggior valore rivalutato bensì sul nuovo costo lordo iscritto nell'attivo patrimoniale), da ridurre poi in considerazione della fiscalità sostitutiva o fiscalità differita che ha diminuito il saldo attivo stesso. Pertanto, se prendiamo, ad esempio, il saldo attivo di una rivalutazione solo civilistica eseguita nell'esercizio 2020, pari a 100, e iscritto nel netto patrimoniale per 72,1 (al netto di 27,9 di fiscalità differita passiva), si avrà che la quota d'ammortamento (come sopra calcolata), moltiplicata x 72,1% darà il dato della riserva che diviene realizzata. Una modalità di calcolo alternativa e più logica consiste nel determinare la durata del processo di ammortamento del bene rivalutato e poi ribaltare tale durata sul saldo attivo, cioè dividendo il medesimo per gli anni del processo di ammortamento. In tal modo viene determinata la quota annua di saldo attivo che diviene realizzata e quindi rilevante ai fini super Ace. Su questo punto che risulta decisivo, poiché la modalità di calcolo di quanta riserva da saldo attivo si trasforma in riserva "realizzata", determina anche un valore di variazione diminutiva super Ace che influenza il calcolo delle imposte, è stato prodotto un interpello alla DRE Lombardia proponendo 2 modalità di calcolo così come emergono dalle tabelle sotto inserite. In entrambe le tabelle appare il medesimo caso trattato con 2 diverse modalità. In caso è la rivalutazione nel 2020 di un immobile che presentava un costo storico di 500.000 euro interamente ammortizzato al momento della rivalutazione. Il valore contabile è quindi pari a zero, mentre il valore di mercato è pari a 1.000.000 di euro. Viene quindi eseguita la rivalutazione di 1.000.000 di euro iscrivendo il saldo attivo al netto della imposta sostitutiva del 3%, cioè 30.000 euro. Quindi il saldo attivo è iscritto nel patrimonio netto per 970.000 euro e la quota di ammortamento annuo è pari a 4.500 euro. Il processo di ammortamento si conclude in 22,22 anni.

#### Esempio tesi 1 tratta dalla stampa specializzata

Immobile costo storico 500.000 euro totalmente ammortizzato e rivalutato di 1.000.000 di euro con quota d'ammortamento 3% e saldo attivo netto = 970.000 euro  
Ammortamento 2021 = 45.000 (ammortamento in 22 anni)

Effetti sul bilancio 2021 (voci rilevanti)			
Ammortamento 45.000 euro		Netto patrimoniale	
Ammortamento che libera la riserva	$30.000 \times 97\% = 29.100$	Riserva rivalutazione non realizzata	$970.000 - 29.100 = 940.900$
		Riserva realizzata	29.100
Super Ace $29.100 \times 15\% = 4.365$ (variazione diminutiva)			

Esempio tesi 2			
Immobile costo storico 500.000 euro totalmente ammortizzato e rivalutato di 1.000.000 di euro con quota d'ammortamento 3% e saldo attivo netto = 970.000 euro Ammortamento 2021 = 45.000 (ammortamento in 22,22 anni)			
Effetti sul bilancio 2021 (voci rilevanti)			
Ammortamento 45.000 euro		Netto patrimoniale	
Ammortamento che libera la riserva	$970.000 / 22,22 = 43.654$	Riserva rivalutazione non realizzata	$970.000 - 43.654 = 926.346$
		Riserva realizzata	43.654
Super Ace $43.654 \times 15\% = 6.613$ (variazione diminutiva) L'importo di 43.654 corrisponde a $45.000 \times 97\%$			

## Interpretazione 1

La quota d'ammortamento relativa all'immobile nel 2021 viene scissa in ammortamento relativo al valore rivalutato e ammortamento relativo al valore storico. Per determinare la quota relativa al valore rivalutato si assume il dato incrementale (1.000.000 euro)  $\times 3\% = 30.000$ . Tale importo viene moltiplicato al 97% (poiché il saldo attivo è iscritto in bilancio al netto della imposta sostitutiva del 3%), quindi determinando il dato di 29.100 euro che corrisponderebbe alla quota di saldo attivo che diviene riserva realizzata nel 2021 e che origina al 15% la variazione diminutiva super Ace.

Tale metodo tuttavia porta a una conclusione inaccettabile poiché un principio inoppugnabile è che il saldo attivo deve diventare riserva interamente realizzata al termine del processo di ammortamento. Nel nostro caso il processo di ammortamento termina in 22,22 anni (residuo totale = 1.000.000 di euro (saldo attivo) / quota annua di ammortamento pari a 4.500 euro = 22,22 anni). Orbene, se consideriamo che in base alla tesi della interpretazione succitata il saldo attivo si trasforma in riserva realizzata per 29.100 euro all'anno, si avrebbe che al termine del processo di ammortamento il saldo attivo sarebbe divenuto riserva realizzata per 646.602 euro, e quindi resterebbe una quota di saldo attivo che non diventerebbe mai riserva realizzata, il che contrasta anzitutto con la logica e in seconda battuta con il dettato dalla risposta a interpello n. 889/E/2021, posto che alla fine del processo di ammortamento l'intero saldo attivo, ovviamente avrà mutato la sua natura da riserva valutativa a riserva realizzata. Quindi è necessaria una seconda e diversa modalità operativa, come segue.

## Interpretazione 2

Per determinare quale parte della quota di ammortamento trasforma man mano il saldo attivo da riserva valutativa a riserva realizzata si assume il valore totale del saldo attivo netto (970.000 euro) e lo si divide per gli anni che formano il processo di ammortamento (22,22), posto che al termine di quest'ultimo l'intero saldo attivo deve essere divenuto riserva realizzata ai fini Ace, Quindi il quoziente che risulta è pari a 43.654 euro. Pertanto, la quota di ammortamento integrale annua (45.00 euro  $\times 97\%$ ) comporta la trasformazione del saldo attivo in riserva realizzativa nel 2021. Tale valore va moltiplicato al 15% per determinare la variazione diminutiva super Ace nel 2021. Nella risposta a interpello n. 904-267/2022 la DRE Lombardia conferma tutta la parte in qualche modo propedeutica al calcolo, cioè il tema della rilevanza del saldo attivo ai fini super Ace per una quota proporzionale al processo di ammortamento, ma sul calcolo concreto non prende posizione affermando: "Al riguardo si rileva che tale questione non si riferisce a un dubbio interpretativo



di una norma tributaria, essendo già chiarito con documenti di prassi pubblicati che si verifica la trasformazione della riserva da rivalutazione in riserva disponibile per l'importo realizzato dei maggiori valori iscritti mediante ammortamento dei valori rivalutati... Pertanto l'istanza di interpello è inammissibile...". Risposta insoddisfacente poiché il tema non è atematico, o meglio la soluzione del problema assume rilevanti conseguenze sul piano tributario, anche se deriva da diverse ipotesi di calcolo matematico. Non vi è dubbio, a parere di chi scrive, che la riserva da trasformazione non possa che essere correlata al maggior rivalutato, il problema è capire il quantum annuale di tale trasformazione. Sul punto l'ipotesi più convincente resta quella sub 2 poiché non può essere discusso che alla fine del processo di ammortamento l'intero saldo attivo si deve essere trasformato in riserva realizzata, e quindi la progressione del processo d'ammortamento fissa le quote annuali di saldo attivo che si intende realizzato.

## Le riduzioni del 2021

Sia la colonna 2 (riduzione per attribuzione ai soci), sia la colonna 3 (riduzioni per operazioni anti-abuso) sono citate nelle istruzioni con la specificazione "per il 2021". Si ritiene che tale dizione significhi che solo le operazioni eseguite nel 2021 sono da considerare ai fini super Ace. O meglio sono da considerare prioritariamente ai fini super Ace anche se riferite a poste di anni precedenti, come potrebbe essere il caso della attribuzione ai soci di riserve generate ante 2021 (in questo senso, come già sottolineato poc'anzi, si veda la risposta di Telefisco n. 31). Detto ciò il riferimento al 2021 dovrebbe però avere un ulteriore significato e cioè escludere dalla base di calcolo super Ace le riduzioni derivanti da operazioni ante 2021, anche se eccedenti la base incrementativa dell'Ace ordinaria. Su questo punto, non raro nella prassi operativa, una conferma esplicita dell'Agenzia delle entrate sarebbe auspicabile.

## Il credito d'imposta super Ace

L'indicazione della eventuale scelta di trasformazione della deduzione super Ace in credito d'imposta va scissa in varie colonne, dovendosi segnalare anzitutto il "credito potenziale", che in genere corrisponde a quello che compare nella istanza (tranne nel caso in cui dopo aver presentato l'istanza sia stata deliberata una distribuzione ai soci, poiché in tal caso il credito potenziale va esposto al netto di tale distribuzione ed è quindi diverso da quello richiesto). Nella colonna 7 va indicato quello spettante che, invece, deriva dalla risposta positiva ottenuta dall'Agenzia delle entrate (risposta da considerare, si ritiene, se pervenuta entro la data di invio della dichiarazione), fermo restando che se il riconoscimento è pervenuto nel 2022, l'intero credito d'imposta potrà essere utilizzato solo a far data da tale ultimo riconoscimento.

## Focus: le scelte in materia di rivalutazione marchi e le conseguenze sulla super Ace

Le scelte che dovranno essere assunte in materia di rivalutazione e riallineamento di marchi e avviamento avranno un impatto anche sul calcolo della super Ace. Questa delicata conseguenza nasce dal fatto che il saldo attivo da rivalutazione, per una quota parte, costituisce nel 2021 una riserva che, incrementando il patrimonio netto, genera base imponibile per il calcolo della super Ace, così come affermato dalla risposta a interpello n. 889/E/2021 e più recentemente confermato dalla DRE Lombardia con la risposta a interpello 904-267/2022. Vediamo le ripercussioni in base ai vari comportamenti optabili.

## Accettazione dell'allungamento dell'ammortamento fiscale a 50 anni

La parte di saldo attivo che diviene nel 2021 riserva realizzata è determinabile in funzione del periodo di ammortamento civilistico del bene rivalutato, posto che al termine di tale periodo l'intero saldo attivo diviene realizzato (e progressivamente iscrivibile nel netto quale utile portato a nuovo secondo l'indicazione della guida Oic 4). Pertanto, posto che il passaggio da riserva valutativa a riserva realizzata è influenzato dal solo ammortamento civilistico, sembra potersi dire che l'allungamento dell'ammortamento fiscale, sotto questo profilo non determina conseguenze negative. Si ritiene che tale processo di progressiva trasformazione della natura della riserva (da valutativa a realizzata) non abbia alcuna ricaduta sulla natura fiscale della medesima, che, nel caso di rivalu-

tazione con effetto fiscale, resterà una riserva in sospensione di imposta, a meno che, ovviamente, non sia stata affrancata versando l'imposta sostitutiva del 10%.

## **Versamento di imposta sostitutiva di conguaglio**

Il versamento dell'imposta sostitutiva di conguaglio (generalmente il 9% per far sì che l'imposta totale sia pari al 12%, per rivalutazioni fino a 5.000.000 di euro) determina una riduzione del saldo attivo, cui viene imputata, in diminuzione, la differenza di imposta sostitutiva. L'effetto di tale operazione, ai sensi dell'articolo 1, comma 623, L. 234/2021, è l'esercizio successivo a quello di rivalutazione, quindi il 2021. Ciò significa che il saldo attivo, iscritto al netto della sostitutiva del 3% nel 2020, ora viene ridotto nel bilancio dell'esercizio 2021 di un ulteriore importo. Considerando che il 2021 è proprio il primo anno nel quale per effetto della imputazione della quota d'ammortamento sul bene rivalutato si avrà l'effetto "super Ace", si dovrà assumere come dato di partenza il saldo attivo ridotto della nuova sostitutiva. Ad esempio, se il dato di partenza del saldo attivo è 97 con ammortamento in 10 anni e conguaglio del 9%, il calcolo della quota di esso rilevante ai fini *super Ace* sarà  $97 - 9 = 88/10 = 8,8$  quota di saldo attivo da moltiplicare per rendimento nozionale *super Ace* (15%).

## **Rinuncia alla valenza fiscale della rivalutazione**

Tale scelta comporta il passaggio dalla rivalutazione fiscale a quella civilistica e la conseguente riduzione del saldo attivo non può non avere ripercussioni sul calcolo della *super Ace*. La scelta in questione in un primo tempo genera un incremento del saldo attivo per effetto del credito d'imposta pari alla sostitutiva del 3%, ma immediatamente dopo il saldo attivo viene ridotto della fiscalità differita passiva, che incide per un importo decisamente più elevato, pari al 27,9%. Questa riduzione è necessariamente rilevante nel calcolo della quota di saldo attivo rilevante nel 2021 agli effetti *super Ace* poiché il dato di partenza viene portato da 97 a 72,1 ed è questo dato che parzialmente, seguendo l'andamento progressivo dell'ammortamento del bene rivalutato, diventa rilevante ai fini *super Ace*.

## **Ace "ordinaria": gli incrementi di capitale proprio**

Nella colonna 1 del rigo RS 113 vanno inseriti gli incrementi di capitale proprio rilevati a far data dal 1° gennaio 2011 e, con riferimento all'aumento riferito al 2020, di norma esso è generato dall'utile del 2019 destinato a riserva nel 2020 e dai versamenti in denaro erogati dai soci alla società nel corso del 2020. Occorre fare attenzione al fatto che l'incremento di capitale proprio è sterilizzato dall'incremento degli investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni: tale dato, quindi, riduce immediatamente la base Ace nel rigo 113, colonna 1 e non va considerato come riduzione alla colonna 2 del medesimo rigo. In quanto elemento "strutturale" della base Ace (circolare n. 8/E/2017) l'incremento dell'investimenti in titoli e valori mobiliari non può essere oggetto di interpello disapplicativo e ciò spiega perché il dato non va inserito tra le operazioni elusive. Per quanto attiene al perimetro delle operazioni che vanno considerate investimento in titoli e valori mobiliari si registra un certo dibattito sul tema delle polizze assicurative (si veda la riguardo la circolare Assonime n. 17/2017), ma va segnalato che alcune polizze assicurative, quali le polizze vita, presentano un contenuto "previdenziale" che permette di non considerarle quali investimenti in titoli e valori mobiliari (in questa direzione si veda la risposta a interpello della DRE Veneto n. 907-191/2018). Un tema di rilevante attualità in materia di riserve computabili negli incrementi della base Ace è quello del saldo attivo da rivalutazione. Se è stata operata la rivalutazione nel 2020 si è incrementato il patrimonio netto con una riserva che fiscalmente va considerata di utili. Detto ciò, va rilevato che il saldo attivo comunque incrementa il patrimonio netto e ciò comporta che si alza il tetto di computo massimo della base Ace che è, appunto, il patrimonio netto al 31 dicembre 2020.

## **Riferimenti normativi**

articolo 19, D.L. 73/2021  
articolo 1, comma 623, L. 234/2021  
risposta a interpello n. 889/E/2021

## Aumento del costo delle materie prime e revisione dei prezzi negli appalti privati

**D**a un lato le agevolazioni fiscali del Governo per l'efficientamento energetico hanno determinato un boom dell'edilizia. Da un altro lato, le materie prime hanno subito negli ultimi 12 mesi circa rialzi così importanti da rendere gli appalti troppo onerosi per i costruttori. Si aggiunga infine che talvolta è particolarmente difficile per gli appaltatori procurarsi le materie prime necessarie per la realizzazione delle opere.

### Il corrispettivo nel contratto di appalto

Da un lato le agevolazioni fiscali del Governo per l'efficientamento energetico hanno determinato un boom dell'edilizia. Da un altro lato, le materie prime hanno subito negli ultimi 12 mesi circa rialzi così importanti da rendere gli appalti troppo onerosi per i costruttori. Si aggiunga infine che talvolta è particolarmente difficile per gli appaltatori procurarsi le materie prime necessarie per la realizzazione delle opere.

Nel presente articolo affrontiamo problematiche concernenti la realizzazione degli appalti e i possibili conflitti fra committenti e appaltatori per effetto delle difficoltà di reperimento delle materie prime nonché dei loro rincari. Bisogna premettere che non esistono soluzioni standardizzate e valevoli in ogni caso per questi problemi. Dal punto di vista legislativo, l'articolo 1664, cod. civ. consente una revisione dei prezzi. Molto importante è altresì prevedere in contratto delle clausole apposite che possano offrire equilibrata tutela a ambedue i contraenti, anche se il soggetto più a rischio – in caso di aumenti dei prezzi – è l'appaltatore, il quale si è generalmente impegnato a realizzare l'opera per un corrispettivo prefissato.

Rimangono al di fuori dall'ambito dei temi trattati in questo articolo gli effetti dell'aumento del prezzo delle materie prime sui contratti pubblici, per via dell'esistenza di una normativa speciale pubblicistica. Ci occupiamo in questo scritto solo degli appalti privati.

Infine, sempre al fine di delimitare il campo d'indagine del presente lavoro, si osservi che l'aumento del prezzo delle materie prime è collegato al più generale aumento del costo della vita. La questione connessa è dunque se l'inflazione rappresenti un giustificato motivo per chiedere una revisione dei prezzi nel contesto dei contratti di appalto.

Il contratto di appalto consiste in un "facere": realizzare un'opera oppure un servizio. La definizione è data dall'articolo 1665, cod. civ., secondo cui "l'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro".

Secondo la regola del codice civile, il prezzo dell'appalto va pagato solo alla fine dell'opera. Più precisamente l'articolo 1665, comma 5, cod. civ. prevede che "salvo diversa pattuizione o uso contrario, l'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo quando l'opera è accettata dal committente".

Va detto che, quasi sempre, viene fatta eccezione alla regola per cui il pagamento dell'intero appalto verrà effettuato per intero solo al termine dell'opera. Difatti il rischio che corre l'appaltatore è troppo elevato: quello di realizzare per intero l'opera, per poi vedersi opporre delle eccezioni – magari strumentali – da parte del committente per evitare il pagamento. Si consideri anche che dei pagamenti fatti all'inizio dei lavori oppure durante il compimento degli stessi consentono all'appaltatore di finanziarsi man mano che i lavori procedono, senza ricorrere al credito bancario (o comunque avendo meno necessità di avvalersi delle banche).

Al fine di assicurare all'appaltatore dei pagamenti prima della conclusione dell'opera, si possono stabilire in contratto 2 meccanismi:

1. previsione delle date predeterminate in cui dovranno effettuarsi i pagamenti;

2. previsione di pagamenti non tanto a date prestabilite, ma a stato avanzamento lavori (SAL). Nel primo caso (pagamento a determinate scadenze), il criterio scelto dai contraenti è quello temporale. Si immagini, per fare un esempio, che il valore dell'appalto sia di 100.000 euro. Le parti potrebbero prevedere: il pagamento di 30.000 euro alla firma del contratto; il pagamento di 50.000 euro 6 mesi dopo l'inizio dei lavori; il pagamento del saldo di 20.000 euro alla consegna dell'opera. Nel secondo caso (pagamento a stato avanzamento lavori), il dato temporale di per sé non rileva. Le *tranche* di pagamento sono legate a una verifica in contraddittorio (fra committente e appaltatore) dello stato di avanzamento dei lavori.

Si osservi altresì che il corrispettivo dell'appalto può essere previsto a corpo oppure a misura. Con l'espressione di appalto "*a corpo*" si indica che il prezzo complessivo per la realizzazione dell'opera o del servizio è fissato in maniera forfettaria e fissa. Si immagini che il corrispettivo dell'appalto sia fissato in 100.000 euro. Se l'appaltatore subisce dei forti rincari delle materie prime, il rischio è che l'appalto si debba eseguire in perdita. Si ipotizzi che l'appaltatore abbia calcolato di avere spese per l'appalto per 80.000 euro: il guadagno sarebbe stato, in condizioni normali, di 20.000 euro. Si immagini altresì che i materiali necessari per la realizzazione dell'opera rincarino per 30.000 euro: l'esecuzione dell'appalto implicherebbe ora costi per complessivi 110.000 euro, determinando – nell'esempio fatto – oltre all'assenza di qualsiasi guadagno anche una perdita di 10.000 euro in capo all'imprenditore.

Negli appalti a misura, il corrispettivo dell'appalto non è predeterminato *ex ante*, in quanto dipende appunto dalla "*misura*" dell'opera. Anche in questo caso, tuttavia, il rincaro dei materiali può implicare perdite per l'appaltatore. Se difatti è stato pattuito un certo importo fisso per unità di misura (ad esempio: 100 euro al metro quadro) per la realizzazione di un'opera, l'aumento dei prezzi delle materie rende comunque eccessivamente onerosa la realizzazione dell'opera.

## **L'articolo 1664, cod. civ., sulla revisione dei prezzi negli appalti**

Nell'ambito della disciplina dei contratti di appalto c'è una disposizione espressa che consente la revisione dei prezzi a favore sia del committente sia dell'appaltatore. L'articolo 1664, comma 1, cod. civ. statuisce che "*qualora per effetto di circostanze imprevedibili si siano verificati aumenti o diminuzioni nel costo dei materiali o della mano d'opera, tali da determinare un aumento o una diminuzione superiori al decimo del prezzo complessivo convenuto, l'appaltatore o il committente possono chiedere una revisione del prezzo medesimo. La revisione può essere accordata solo per quella differenza che eccede il decimo*".

Presupposto per ottenere la revisione del prezzo nell'ambito degli appalti è che si siano verificate circostanze "*imprevedibili*". La questione allora è se gli aumenti dei prezzi delle materie prime siano circostanze imprevedibili. Per rispondere adeguatamente a questa domanda, bisogna comprendere quali siano le ragioni di questi incrementi. Fra il 2020 e il 2022 si sono verificati i seguenti eventi sui mercati mondiali, da considerarsi quali eventi eccezionali e di enorme impatto economico:

- la pandemia di Covid-19, con la conseguente crisi economica (dal febbraio 2020) e la ridotta richiesta di materie prime;
- la ripresa economica dopo la pandemia di Covid-19, con la conseguente aumentata richiesta di materie prime (dal 2021);
- l'aumento dei prezzi dei materiali e il fenomeno inflattivo (dal 2021);
- la guerra fra Russia e Ucraina (dal febbraio 2022).

Mentre è fuori di dubbio che si tratti di eventi eccezionali, è dubbio se si tratti di eventi imprevedibili, come richiesto testualmente dall'articolo 1664, comma 1, cod. civ. La pandemia di Covid-19 può considerarsi evento imprevedibile, mentre la ripresa economica dopo la pandemia a rigore non può considerarsi un evento imprevedibile, in quanto – a fronte di flessioni di mercato radicali (come quella generata dalla pandemia) – storicamente è frequente che vi siano successivamente periodi di ripresa.

Per quanto riguarda l'aumento del prezzo delle materie prime e l'incremento dell'inflazione, essi non sono eventi imprevedibili in termini assoluti, ma lo possono essere relativamente alla loro

misura. La Corte di Cassazione ha avuto occasione di occuparsi dell'effetto del fenomeno inflattivo sui contratti di appalto e ha affermato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 1664, cod. civ., il diritto dell'appaltatore alla revisione dei prezzi è subordinato al duplice accertamento che vi sia stato un aumento, in misura superiore al decimo del prezzo convenuto, del costo dei materiali e della mano d'opera impiegati e che tali aumenti fossero imprevedibili al momento della conclusione del contratto, potendo, peraltro l'imprevedibilità del mutamento riguardare, in epoca di instabilità monetaria, anche la sola misura del mutamento, quando si verifichi un improvviso salto inflattivo, rispetto all'andamento della svalutazione manifestatasi negli anni precedenti, dovuto a particolari contingenze<sup>1</sup>.

Va osservato che, relativamente alla tematica della revisione dei prezzi negli appalti ai sensi dell'articolo 1664, comma 1, cod. civ., ci sono pochi precedenti giurisprudenziali. Merita però di essere segnalata una recentissima ordinanza della Corte di Cassazione<sup>2</sup>. Fra le parti fu concluso un contratto di appalto di servizi (i principi di diritto enunciati sono tuttavia applicabili anche all'appalto di opere) concernente una casa di riposo. Il contratto di appalto prevedeva che la società cooperativa appaltatrice mettesse a disposizione della casa di riposo committente dei lavoratori per l'assistenza agli anziani, per un corrispettivo di 130.000 lire per ospite al giorno. Nelle more dell'esecuzione del contratto, venne sottoscritto un nuovo contratto collettivo nazionale di lavoro nel settore in cui operavano i lavoratori addetti all'appalto, contratto collettivo che prevedeva degli aumenti degli stipendi. Per questa ragione la cooperativa chiede al committente una revisione del corrispettivo dell'appalto, reputando che il prezzo originariamente pattuito non fosse più sufficientemente remunerativo. La Corte di Cassazione rigetta la domanda di revisione del prezzo, in quanto l'aumento non poteva considerarsi "imprevedibile". Secondo la Cassazione è ovvio che, di tanto in tanto, i lavoratori abbiano degli aumenti salariali, in relazione a nuovi contratti collettivi che entrano in vigore. Rientra nelle valutazioni economiche dell'imprenditore – sostiene la Suprema Corte – assicurarsi che il prezzo dell'appalto ricomprenda anche eventuali maggiorazioni dovute al costo della manodopera, se prevedibili.

Se si riesce a superare lo scoglio della "imprevedibilità" degli aumenti (ossia a dimostrare che gli incrementi erano effettivamente imprevedibili), bisogna dimostrare su quali beni esattamente e in che misura precisamente si sono realizzati detti aumenti. L'articolo 1664, comma 1, cod. civ. menziona espressamente "materiali" e "mano d'opera". Per quanto riguarda i "materiali", è fuori di dubbio che si siano verificati negli ultimi 12 mesi circa sui mercati internazionali aumenti dei materiali in misura abnorme rispetto all'ordinario. Tuttavia, chi chiede la revisione del prezzo dell'appalto dovrebbe fornire alla controparte (e poi, in caso di lite, all'Autorità giudiziaria) la prova esatta di quali siano stati gli incrementi. Per quanto riguarda i costi della "mano d'opera", allo stato attuale gli incrementi non risultano essere stati particolarmente elevati.

Il Legislatore fissa poi una soglia di tolleranza: una revisione del prezzo è consentita solo se gli aumenti o le diminuzioni sono superiori al 10%. Il contratto di appalto è un contratto stipulato da un imprenditore, il quale regge il rischio di impresa. Come in qualsiasi contratto "di durata", è inevitabile che i prezzi dei materiali possano subire delle oscillazioni fra il momento della conclusione del contratto e la realizzazione dell'opera. In linea di principio questi rischi sono a carico dell'appaltatore, quale imprenditore (non si dimentichi che la stessa definizione di appalto data dall'articolo 1655, cod. civ. stabilisce che l'appaltatore opera, testualmente, "con gestione a proprio rischio"), il quale dovrà assicurarsi – nei conteggi iniziali e nella conseguente negoziazione del prezzo – dei margini di guadagno sufficientemente ampi da ricomprendere piccoli rialzi dei costi delle materie prime. L'alea "normale" del contratto è dunque in capo all'appaltatore. Il problema si pone quando queste oscillazioni sono particolarmente gravose. Il senso dell'articolo 1664, comma 1, cod. civ. è proprio quello di consentire all'appaltatore di ottenere una revisione in casi estremi, quando gli eventi sono imprevedibili e di forte impatto (il Legislatore ha fissato la soglia del 10%).

Si osservi altresì che la revisione è consentita non per l'intero aumento del prezzo, ma solo per la

<sup>1</sup> Cassazione n. 12076/1992.

<sup>2</sup> Cassazione n. 10265/2022.

parte che eccede il 10%. Un esempio consente di comprendere meglio. Si immagini che i costi di realizzazione dell'appalto aumentino del 30%: la revisione sarà consentita solo nella misura del 20% (quale differenza fra l'aumento totale e la quota di tolleranza del 10% che rimane comunque in carico all'appaltatore).

## La derogabilità dell'articolo 1664, cod. civ.

L'articolo 1664, comma 1, cod. civ., rappresenta indubbiamente una disposizione che può tornare utile all'appaltatore in casi di sbalzi particolarmente ingenti dei costi dei materiali fra il momento della conclusione del contratto e il successivo momento in cui i materiali devono essere acquistati per essere usati nell'esecuzione dell'appalto. La norma però presenta una certa rigidità, come si vedeva sopra. Essa difatti:

1. presuppone la "imprevedibilità" degli aumenti;
2. consente una revisione dei prezzi solo per la parte che eccede la soglia del 10%.

La domanda allora è: l'articolo 1664, comma 1, cod. civ., è derogabile dalle parti? La giurisprudenza mostra di ritenere che questa disposizione sia derogabile mediante apposite clausole del contratto di appalto.

La questione della derogabilità contrattuale dell'articolo 1664, comma 1, cod. civ. è stata affrontata in un'ordinanza della Corte di cassazione del 2020<sup>3</sup>. Un condominio concludeva un contratto di appalto con un'impresa edile. Nel corso dell'esecuzione dell'appalto, l'appaltatore chiedeva un aumento del corrispettivo dell'appalto e, a fronte del rifiuto del committente, interrompeva i lavori. Il condominio si vedeva così costretto a cercare una nuova impresa, la quale effettuava i lavori. Terminati i lavori, il condominio agiva in giudizio contro la prima impresa, per ottenere il rimborso dei maggiori oneri pagati alla seconda impresa. La Corte di Cassazione accoglie la domanda del condominio e condanna la prima impresa edile a pagare i maggiori costi generati dall'intervento della seconda impresa. Nel contratto era prevista una clausola con cui l'appaltatore rinunciava alla revisione dei prezzi. Il contratto doveva dunque reputarsi concluso a prezzo fisso, non modificabile in nessun caso. A queste condizioni, l'aumento dei prezzi delle materie prime non giustifica una domanda di revisione dei prezzi.

L'ordinanza della Corte di Cassazione risulta utile, nell'odierno contesto di alti prezzi delle materie prime, poiché afferma la derogabilità dell'articolo 1664, cod. civ.. Nel caso affrontato dalla Suprema Corte, l'inderogabilità era stata formulata a svantaggio dell'appaltatore, il quale non aveva alcuna possibilità di ottenere una revisione dei prezzi. Si tratterebbe nell'attuale contesto storico, a causa degli aumenti notevoli dei costi delle materie prime avvenuti negli ultimi mesi, di una clausola particolarmente onerosa. Tuttavia, se l'articolo 1664, comma 1, cod. civ. è derogabile, esso deve considerarsi derogabile in ambedue le direzioni: la disposizione deve insomma reputarsi derogabile (non solo a svantaggio, ma) anche a vantaggio dell'appaltatore.

Che l'articolo 1664, cod. civ., sia derogabile è stato affermato anche da altri precedenti della Corte di Cassazione. In particolare, in un provvedimento del 2018, la Cassazione ha sostenuto che la disposizione dell'articolo 1664, cod. civ., non ha carattere vincolante per le parti, le quali, pertanto, possono legittimamente derogarvi<sup>4</sup>. L'articolo 1664, comma 1, cod. civ. può allora essere derogato anche a vantaggio dell'appaltatore. In questa prospettiva sono ipotizzabili diversi scenari; si può prevedere:

1. che la revisione possa essere chiesta anche in assenza di imprevedibilità degli aumenti;
2. che la revisione possa essere chiesta anche in caso di aumenti inferiori al 10%.

Proviamo a ipotizzare qualche clausola che potrebbe essere inserita nei contratti di appalti, ovviamente – negli esempi fatti – a tutto vantaggio degli appaltatori.

Una prima clausola potrebbe prevedere che la revisione dei prezzi sia indipendente dalla imprevedibilità degli aumenti. La clausola potrebbe essere formulata come segue "committente e appaltatore concordano che, in caso di aumenti dei prezzi delle materie prime e dei materiali usati nell'ap-

<sup>3</sup> Cassazione n. 7946/2020.

<sup>4</sup> Cassazione n. 5267/2018.

*palto, l'appaltatore avrà diritto a una corrispondente revisione dei prezzi, senza dover dimostrare che gli aumenti sono dipesi da circostanze imprevedibili".*

Bisogna difatti considerare che, rappresentando la "imprevedibilità" un presupposto per ottenere la revisione del prezzo secondo quanto dispone l'articolo 1664, comma 1, cod. civ., la prova che gli aumenti sono dovuti a circostanze imprevedibili è a carico di colui che vuole la revisione, ossia dell'appaltatore. La clausola in esame facilita per l'appaltatore l'ottenimento del risultato: basterà dimostrare se e in che misura i materiali sono aumentati di prezzo nelle more fra conclusione del contratto di appalto e acquisto dei materiali.

Laddove poi l'appaltatore voglia tutelarsi anche contro piccoli aumenti dei prezzi delle materie prime, si potrebbe inserire in contratto una clausola che deroga espressamente al limite del 10% di oscillazione. La clausola potrebbe essere formulata come segue "committente e appaltatore concordano che, in deroga all'articolo 1664, comma 1, cod. civ., anche in caso di oscillazioni del prezzo dei materiali o della mano d'opera in misura inferiore al 10%, l'appaltatore avrà diritto a un'automatica revisione del corrispettivo dell'appalto nella misura dell'oscillazione percentuale".

Bisogna peraltro osservare che la clausola così formulata potrebbe non essere accettata dal committente, in quanto esporrebbe quest'ultimo a continue richieste di integrazione del corrispettivo. Inoltre, la previsione potrebbe comunque essere per l'appaltatore di poco impatto economico, in quanto il rischio reale è dato dalle "grandi", non dalle "piccole", oscillazioni di prezzo. Per le oscillazioni superiori al 10% già provvede il testo dell'articolo 1664, comma 1, cod. civ.

## **Le clausole proposte dall'ANCE per la revisione del corrispettivo**

Il tema dell'aumento dei prezzi dei materiali è ovviamente molto sentito dai costruttori. Tanto più complesso è l'appalto, e dunque destinato a durare nel tempo, tanto più le oscillazioni di prezzo possono impattare sull'economia e sulla sostenibilità finanziaria del contratto di appalto. Si immagini il caso di un grosso appalto, con tempi di realizzazione di 18-24 mesi.

Per queste ragioni, l'Associazione Nazionale costruttori edili (ANCE) ha redatto un documento in cui si illustrano le possibili opzioni di cui dispongono i costruttori per affrontare la tematica dell'aumento dei prezzi<sup>5</sup>. Di nuovo: la distinzione è fra contratti già conclusi e contratti da concludere. Le clausole suggerite dall'ANCE riguardano solo i contratti che si vanno a stipulare, non quelli già conclusi. Il documento dell'ANCE propone una clausola sulla revisione dei prezzi, che potrebbe essere utilmente inserita nei prossimi contratti di appalto. La clausola proposta dall'ANCE si compone di 3 commi. Il comma 1 recita come segue "qualora, successivamente alla determinazione del corrispettivo e nel corso dell'esecuzione del contratto, i prezzi dei materiali subiscano, per effetto di circostanze imprevedibili e non determinabili, significative variazioni in aumento o in diminuzione, tali da determinare un aumento o una diminuzione dei prezzi unitari utilizzati, l'appaltatore ha diritto all'adeguamento compensativo per l'importo dei lavori ancora da eseguire".

Ci si permette di suggerire qualche correttivo a questa formulazione della clausola. In primo luogo, si potrebbe eliminare l'inciso "per effetto di circostanze imprevedibili e non determinabili". Difatti, come si è visto sopra, la natura di "imprevedibilità" di una determinata circostanza è vaga e comunque difficile da provare. In secondo luogo, si potrebbe togliere il termine "significative", per lo stesso ordine di ragioni: si tratta di un termine indeterminato. Eliminando il riferimento alla "significatività" della variazione del prezzo, l'appaltatore potrebbe chiedere un pagamento aggiuntivo anche a fronte di piccole variazioni. Superato lo scoglio dalla "significatività" della variazione, la clausola consentirebbe di ottenere una compensazione anche per piccole variazioni in aumento o diminuzione (quelle che si collocano sotto la soglia del 10% fissata dall'articolo 1664, comma 1, cod. civ.). Esprimendo il concetto in altro modo: inserire il termine "significativo" nella clausola vuol dire introdurre una soglia esattamente come fa l'articolo 1664, comma 1, cod. civ., ma con l'aggravante di non prevedere limiti precisi.

Il comma 2 della clausola di revisione dei prezzi proposta dall'ANCE ha il seguente tenore "a tal

<sup>5</sup> ANCE, "Contratto di appalto e revisione del corrispettivo", agosto 2021, in [ance.it](http://ance.it).

*fine l'appaltatore deve esibire al committente e al direttore lavori la prova della effettiva variazione con adeguata documentazione, dichiarazioni di fornitori o con altri idonei mezzi di prova relativi alle variazioni rispetto a quanto documentato dallo stesso al momento dell'offerta e/o nel computo metrico estimativo. Nell'istanza di adeguamento compensativo l'appaltatore deve indicare i materiali da costruzione per i quali ritiene siano dovute eventuali compensazioni e la sua incidenza quantitativa rispetto alle lavorazioni ancora da eseguirsi".*

Questa parte della clausola dà per scontato che vi sia un direttore lavori, il quale invece non sempre è presente (almeno negli appalti di piccolo valore). Il merito però di questa formulazione è quello di richiedere che l'appaltatore provi l'aumento del prezzo dei materiali. Si tratta di una soluzione ragionevole, per evitare che l'appaltatore possa invocare degli aumenti superiori al reale, per trarre un ingiusto profitto. Buona anche la scelta di lasciare nel vago il metodo di dimostrazione dell'aumento: la clausola parla di "adeguata documentazione" oppure "dichiarazioni di fornitori" o "altri idonei mezzi di prova". Dal punto di vista pratico, verosimilmente la soluzione migliore è quella di trasmettere al committente le fatture che sono state emesse al fornitore per l'acquisto dei materiali.

Un margine di miglioramento della clausola si potrebbe avere specificando, ma dipende dal tipo di materia prima e dai mercati che la trattano, quale sia il listino o il prezzario – se del caso anche internazionale – cui fare riferimento per assegnare il giusto prezzo ai materiali acquistati. Si immagini che una certa materia prima costi 50 euro al momento della stipula del contratto di appalto. Si ipotizzi altresì che, nel corso dell'appalto, l'appaltatore la compri per 100 euro, facendo un cattivo affare, in quanto quella merce era reperibile sul mercato al prezzo medio di 80 euro. Presentando le fatture al committente, l'appaltatore potrebbe – sulla base della clausola di revisione dei prezzi – farsi rimborsare 50 euro (ossia la differenza fra il prezzo originariamente pattuito e il costo effettivo che si è affrontato). Così facendo, tuttavia, il committente si troverebbe a pagare più di quanto sia "giusto" in base alle condizioni del mercato. Se invece la clausola fa riferimento a un listino/prezzario ufficiale, il problema si risolve nel senso che – nell'esempio fatto – il rimborso aggiuntivo sarebbe di soli 30 euro (aumento medio dei prezzi), dovendosi l'ulteriore differenza di 20 euro ritenersi non rimborsabile, in quanto imputabile alla negligenza/inefficienza dell'appaltatore che ha acquistato le materie prime a un prezzo eccessivo e fuori mercato.

Il comma 3 della clausola sulla revisione dei prezzi proposta dall'ANCE recita "il committente è tenuto a riconoscere, entro \_\_\_ giorni dalla richiesta effettuata dall'appaltatore, l'adeguamento compensativo. La revisione prezzi è riconosciuta in forma definitiva su ogni singolo SAL e non conguagliabile con gli altri".

Il meccanismo previsto è quello di un pagamento maggiorato, da parte del committente, rispetto all'incremento del prezzo delle materie prime. La clausola poi specifica che il pagamento "compensativo" non avverrà alla fine dell'intero rapporto di appalto, ma alla prima occasione utile, ossia al prossimo SAL. La soluzione è ragionevole, di modo che l'appaltatore riceva subito ristoro dei maggiori costi subiti, senza andare incontro a tensioni finanziarie. Per altro verso, l'immediata regolazione delle partite dare/avere evita complessi conteggi alla fine del rapporto e riduce i rischi di contenziosi finali.

## **Riferimenti normativi**

articolo 1664, cod. civ.



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](http://www.teamsystem.com/enterprise)

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

