



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 02/2021

Supplemento a TeamSystem Review n. 290

In collaborazione con



TeamSystem Industry 4.0 è una soluzione pensata per affiancare l'azienda manifatturiera con un software dedicato all'ambiente produttivo e tecniche all'avanguardia che coprono l'intero processo della Fabbrica 4.0.

● **Area tecnica-organizzativa-logistica**

Il processo di fabbrica è supportato dall'**Ufficio tecnico di progettazione** con una soluzione che integra la fase di sviluppo di prodotto ai processi produttivi, mentre i moduli per la **pianificazione** e la **schedulazione** offrono una completa visibilità di tutto il ciclo di evasione dell'ordine.

L'integrazione con l'area di **SCM** velocizza lo scambio di informazioni verso fornitori o contoterzisti, mentre il **WMS** controlla tutti i flussi di movimentazione merci con un approccio paperless.

Il **programma qualità** garantisce l'elaborazione puntuale dei risultati ottenuti dalle procedure di controllo e lo **Shop Floor Analytics** raccoglie e analizza attraverso KPI personalizzabili i dati provenienti dal sistema produttivo, confrontandoli anche con serie storiche.

● **Area produttiva-meccanica**

Il **MES**, in cloud oppure on premise, automatizza i processi di rilevazione tempi e quantità all'interno delle linee di produzione, passandoli direttamente dalla fabbrica verso l'ERP con strumenti dedicati e sfruttando dispositivi **IoT (Internet of Things)** per mettere in comunicazione il MES con gli impianti di produzione.

PowerSuite è la soluzione ideale per raccogliere e gestire tutte le informazioni necessarie al funzionamento delle officine meccaniche con impianti a controllo numerico.

Le parole chiave di TeamSystem Industry 4.0 sono **digitalizzazione, interconnessione, sicurezza e predittività** e i suoi punti di forza la **facilità di utilizzo** e la **flessibilità**, per adattarsi alle esigenze di ogni singolo utente.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/industry-40

Lavoro e previdenza

Legge di Bilancio 2021 - Proroga ammortizzatori sociali Covid-19	2
Legge di Bilancio 2021 - Assunzioni agevolate	4
Legge di Bilancio 2021: novità oper contratto a termine e divieto di licenziamento	6
Congedi straordinari in zone rosse e disabili	9
Tfr: coefficiente di dicembre 2020	12

Economia e finanza

Equo canone di dicembre 2020	13
------------------------------	----

Fisco e tributi

La legittimità di un finanziamento soci necessita di una formale delibera	14
Le novità in tema di liquidazione e cancellazione delle società del Decreto Semplificazioni	19
La riforma della Legge Fallimentare: a che punto siamo	23

Legge di Bilancio 2021 - Proroga ammortizzatori sociali Covid-19

È stata pubblicata, sul S.O. alla G.U. n. 322/2020, la L. 178/2020, Legge di Bilancio 2021. Tra le numerose iniziative messe in campo sono da segnalare, per quanto attiene i datori di lavoro, le misure volte a fronteggiare gli effetti dell'emergenza epidemiologica sul piano occupazionale. In particolare, qui ci si riferisce alle forme di tutela delle posizioni lavorative per l'anno 2021 mediante trattamenti di Cigo, assegno ordinario, Cigd e Cisoa.

Nuovo periodo di casse Covid

Parallelamente agli interventi di sostegno all'occupazione si rileva il blocco dei licenziamenti per giustificato motivo oggettivo, fino al 31 marzo 2021, che obbliga i datori di lavoro a mantenere alle proprie dipendenze i lavoratori ancorché in esubero rispetto alle esigenze organizzative e produttive. All'articolo 1, comma 300, L. 178/2020, viene disposto un nuovo periodo di integrazione salariale della durata massima complessiva di 12 settimane. La norma dispone che le suddette settimane debbano essere collocate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 marzo 2021 per i trattamenti di Cigo e nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021 per i trattamenti di assegno ordinario e di Cigd. Esse costituiscono la durata massima che può essere richiesta con causale "Covid-19" e i periodi di integrazione salariale precedentemente richiesti e autorizzati ai sensi dell'articolo 12, D.L. 137/2020, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 1° gennaio 2021, sono imputati, ove autorizzati, alle 12 settimane introdotte dalla Legge di Bilancio. Per il nuovo periodo non viene previsto il pagamento di alcun contributo addizionale. I lavoratori destinatari sono anche quelli assunti dopo il 25 marzo 2020, comunque in forza al 1° gennaio 2021.

Le domande di accesso ai trattamenti di integrazione salariale devono essere inoltrate all'Inps con i consueti sistemi entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. In caso di pagamento diretto, il datore di lavoro è tenuto a inviare all'Istituto tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale entro la fine del mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, ovvero, se posteriore, entro il termine di 30 giorni dall'adozione del provvedimento di concessione.

Cisoa

Il trattamento di integrazione salariale operai agricoli (Cisoa) richiesto per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19 è concesso, in deroga ai limiti ordinari, per una durata massima di 90 giorni, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021. La domanda di concessione deve essere presentata a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione dell'attività lavorativa. I periodi di integrazione precedentemente richiesti e autorizzati, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 31 dicembre 2020, sono imputati ai 90 giorni introdotti dalla L. 178/2020. I periodi di integrazione autorizzati ai sensi del D.L. 104/2020, e ai sensi dell'articolo 1, commi 299-314, L. 178/2020, sono computati ai fini del raggiungimento del requisito che consente di considerare operai agricoli i salariati fissi e gli altri lavoratori, sempre a tempo indeterminato, che svolgano annualmente un numero di giornate di lavoro effettivo, presso la stessa azienda, superiore a 180.

Esonero contributivo

I datori di lavoro privati, con esclusione di quelli del settore agricolo, che non richiedono i trattamenti di ammortizzatori sociali previsti dalla Legge di Bilancio, possono beneficiare dell'esonero dal

versamento dei contributi previdenziali a loro carico con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail. Questo è concesso per un periodo massimo di 8 settimane, ulteriore a quello indicato dal D.L. 104/2020, fruibili entro il 31 marzo 2021, nei limiti delle ore di integrazione salariale già fruite nei mesi di maggio e giugno 2020, riparametrato e applicato su base mensile. L'effettivo ammontare dell'esonero fruibile non potrà superare la contribuzione datoriale dovuta nelle singole mensilità in cui ci si intenda avvalere della misura, per un periodo massimo di 3 mesi, fermo restando che l'esonero potrà essere fruito anche per l'intero importo sulla denuncia relativa a una sola mensilità, ove sussista la capienza. Ai fini del calcolo dell'esonero, in linea con le istruzioni già fornite, occorrerà prendere in considerazione la retribuzione persa nei mesi di maggio e giugno 2020, maggiorata dei ratei di mensilità aggiuntive, tenendo conto dell'aliquota contributiva piena astrattamente dovuta e non di eventuali agevolazioni contributive spettanti nelle suddette mensilità. Il beneficio è subordinato all'autorizzazione della Commissione Europea, ai sensi dell'articolo 108, § 3, T.fue. I datori di lavoro che abbiano richiesto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali introdotto dal Decreto Ristori potranno rinunciare per la frazione di esonero richiesto e non goduto e, contestualmente, presentare domanda per accedere ai trattamenti di integrazione salariale di cui all'articolo 1, commi 299-314, L. 178/2020.

Riferimenti normativi

L. 178/2020

Legge di Bilancio 2021 - Assunzioni agevolate

Con la recente Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020), sul tema delle assunzioni agevolate, il Legislatore si limita a rivisitare, sia pur ampliandole, alcune misure già operative nel nostro ordinamento.

Assunzione giovani

Con la Legge di Bilancio 2018 fu introdotta una forma di assunzione agevolata che proponeva uno sgravio contributivo a fronte dell'assunzione, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti, di giovani lavoratori che non avessero compiuto il trentacinquesimo anno di età e non fossero stati occupati a tempo indeterminato con il medesimo o con altro datore di lavoro. Il limite dello sgravio fu stabilito nella misura del 50% dei contributi previdenziali (escluso Inail) a carico dei datori di lavoro, per un massimo di importo pari a 3.000 euro su base annua (da riparametrare su base mensile).

Per il biennio 2021-2022, per nuove assunzioni a tempo indeterminato e per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato, il citato esonero viene riconosciuto nella misura del 100%, per un periodo massimo di 36 mesi, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui; tali casistiche riguardano adesso i soggetti che, alla data della prima assunzione o della trasformazione contrattuale, non abbiano compiuto il trentaseiesimo anno di età. Attenzione, poiché resta valido, come in precedenza, il requisito, piuttosto stringente, secondo il quale detti giovani dovranno non essere mai stati occupati, a tempo indeterminato, con il datore di lavoro che assume o con altro datore. Si ricorda che operano le seguenti eccezioni derogatorie a tale divieto:

- *"non sono ostativi al riconoscimento dell'esonero gli eventuali periodi di apprendistato svolti presso un altro datore di lavoro e non proseguiti in rapporto a tempo indeterminato";*
- *"nelle ipotesi in cui il lavoratore, per la cui assunzione a tempo indeterminato è stato parzialmente fruito l'esonero di cui al comma 100, sia nuovamente assunto a tempo indeterminato da altri datori di lavoro privati, il beneficio è riconosciuto agli stessi datori per il periodo residuo utile alla piena fruizione, indipendentemente dall'età anagrafica del lavoratore alla data delle nuove assunzioni".*

Con fine antielusivo viene, inoltre, disposto che l'esonero in esame *"spetta ai datori di lavoro che non abbiano proceduto, nei 6 mesi precedenti l'assunzione, né procedano, nei nove mesi successivi alla stessa, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ovvero a licenziamenti collettivi, ai sensi della L. 223/1991, nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva"*.

Non sarà parimenti applicabile il nuovo incentivo, mentre lo sarà la vecchia disciplina del 2018, nelle seguenti ipotesi:

- nei casi di prosecuzione di un contratto di apprendistato in rapporto a tempo indeterminato;
- ai datori di lavoro privati che assumono, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti, entro 6 mesi dall'acquisizione del titolo di studio, ad esempio per i casi di scuola lavoro o diploma professionale presso il datore di lavoro (laddove era previsto un esonero totale).

Viene previsto un allungamento del beneficio, fino a 48 mesi, per le seguenti Regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna.

Sono, infine, applicabili, quali cause di non spettanza, le seguenti disposizioni generali sulle assunzioni agevolate:

- articolo 31, L. 150/2015: se l'assunzione incentivata costituisce attuazione di un obbligo preesistente, stabilito da norme di Legge o della contrattazione collettiva; se l'assunzione incentivata viola il diritto di precedenza, stabilito dalla Legge o dal contratto collettivo, alla riassunzione di

un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine; se il datore di lavoro ha in atto sospensioni dal lavoro connesse a una crisi o riorganizzazione aziendale; in riferimento a quei lavoratori che sono stati licenziati nei 6 mesi precedenti da parte di un datore di lavoro, che, al momento del licenziamento, presenta assetti proprietari sostanzialmente coincidenti con quelli del datore di lavoro che assume, ovvero risulta con quest'ultimo in rapporto di collegamento o controllo;

- L. 296/2006: possesso, da parte dei datori di lavoro, del Durc; rispetto degli obblighi di Legge e degli accordi e contratti collettivi nazionali, regionali, territoriali e aziendali, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

L'efficacia della disposizione è subordinata all'autorizzazione dell'UE.

Assunzione donne

Modificando quanto previsto dalla L. 92/2012 – riguardante l'assunzione agevolata di donne di qualsiasi età, prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, purché residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione Europea annualmente individuate con apposito Decreto, ovvero donne di qualsiasi età prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi, ovunque residenti – la recente normativa prevede che sia riconosciuto uno sgravio contributivo, nella misura del 100% e nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui. Attenzione alla specifica richiesta normativa, secondo la quale la fruibilità dell'agevolazione viene condizionata al fatto che tali nuove assunzioni debbano comportare un incremento occupazionale netto calcolato sulla base della differenza tra il numero dei lavoratori occupati rilevato in ciascun mese e il numero dei lavoratori mediamente occupati nei 12 mesi precedenti.

In funzione antielusiva viene specificato che l'incremento richiesto deve, inoltre, essere considerato al netto delle diminuzioni del numero degli occupati verificatesi in società controllate o collegate.

Anche per tale agevolazione valgono i paletti posti alla fruizione dalle L. 150/2015 e 296/2006, sopra indicati e occorre l'autorizzazione dell'UE.

Decontribuzione sud

Viene modificata anche una norma prevista nel c.d. Decreto Agosto (D.L. 104/2020), che andava ad agevolare rapporti di lavoro dipendente, la cui sede di lavoro sia situata in Regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o, comunque, compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale.

Tale esonero contributivo era previsto in misura pari al 30% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro (con esclusione dei premi Inail).

Secondo la nuova modifica, detto esonero, che si applicherà fino al 31 dicembre 2029, viene regolato come segue:

- in misura pari al 30% dei complessivi contributi previdenziali da versare fino al 31 dicembre 2025;
- in misura pari al 20% dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli anni 2026 e 2027;
- in misura pari al 10% dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli anni 2028 e 2029.

Riferimenti normativi

L. 178/2020

Legge di Bilancio 2021: novità oper contratto a termine e divieto di licenziamento

L'articolo 1, comma 279, L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), ha esteso fino al 31 marzo 2021 il regime di acausalità per proroghe e rinnovi dei contratti a termine, previsto dal D.L. 104/2020 fino al 31 dicembre 2020. La Legge di Bilancio per il 2021 contiene, inoltre, la preannunciata proroga del divieto di licenziamento connesso alla pandemia in corso, in continuità con quanto previsto, da ultimo, dal Decreto Ristori fino al 31 gennaio 2021, ma già prima dai Decreti Cura Italia, Rilancio e Agosto, pur con qualche aggiustamento dei diversi testi normativi.

Proroga della acausalità

In particolare, è stato esteso fino al 31 marzo 2021 il regime di deroga sulle causali per le proroghe e rinnovi, concesso una sola volta, per un periodo massimo di 12 mesi e nel limite dei 24 mesi, così come previsto dall'articolo 93, D.L. 34/2020, e come successivamente modificato dall'articolo 8, D.L. 104/2020, in base al quale la vigenza del provvedimento è stata prorogata al 31 dicembre 2020 dall'originario 30 agosto 2020.

Così come in tanti altri passaggi della Legge di Bilancio, il Legislatore ha ripreso pedissequamente, e in modo superficiale, il contenuto dei precedenti Decreti emergenziali, modificandone solo la data di vigenza.

La deroga prevista riguarda l'articolo 21, D.Lgs. 81/2015, che, com'è noto, prevede in via ordinaria l'obbligo di una delle causali contenute dall'articolo 19, comma 1, nel caso di proroga che comporti una durata del rapporto superiore a 12 mesi, ovvero sempre, a prescindere dalla durata, in caso di rinnovo.

Alla luce anche di quanto affermato dalla nota dell'INL n. 713/2020, i contratti sottoscritti ai sensi dell'articolo 93, D.L. 34/2020, oltre a non essere soggetti all'obbligo di causale, non devono rispettare gli stacchi obbligatori (10 o 20 giorni a seconda della durata del contratto) in caso di rinnovo e non sono soggetti, in materia di proroga, al limite delle 4 proroghe.

Pertanto, per i contratti a termine in scadenza fino al 31 marzo 2021, se non è stato ancora raggiunto il limite massimo di 24 mesi, sarà possibile procedere, una sola volta con proroga o rinnovo, di durata non superiore a 12 mesi, senza l'obbligo di causale.

Come detto sopra, se si è già fruito di una proroga/rinnovo acausale ai sensi dell'articolo 93, rimane preclusa un'ulteriore deroga.

Ovviamente, se un contratto a termine è stato prorogato, senza causale, perché la durata complessiva risultava essere inferiore a 12 mesi (in questo caso non è necessaria l'applicazione della norma di deroga), e si trova a scadere tra il 1° gennaio 2021 e il 31 marzo, potrà essere ulteriormente prorogato in modo acausale per un periodo massimo di 12 mesi e fino al limite di 24 mesi.

Se fosse già stato prorogato per 4 volte, la deroga consente non solo di non specificare la causale, ma di poter effettuare anche la quinta proroga.

Entrando, poi, nel merito del termine ultimo fissato per la norma emergenziale, si fa presente che la data si riferisce al momento di stipulazione della proroga o del rinnovo, non tanto alla scadenza di essi. Pertanto, la scadenza dei contratti potrà andar ben oltre al 31 marzo, l'importante è che la sottoscrizione avvenga entro il 31 marzo 2021.

Attenzione alla proroga anticipata

La possibilità di procedere a proroghe anticipate per i contratti che scadranno dopo il 31 marzo 2021, ipotesi che da un punto di vista contrattuale non presenta alcuna irregolarità, così da poter beneficiare dell'acausalità, potrebbe comportare rischi per il datore di lavoro. Si ricorda, infatti, che vi è un precedente sulla questione, riferita all'entrata in vigore del Decreto Dignità, dove si è

stabilito che la proroga, diversamente da un contratto costitutivo, rileva proprio nel suo momento funzionale, cioè nel momento in cui esplica i propri effetti, e proprio in tal momento si determina la disciplina applicabile (Tribunale di Milano, 22 giugno 2020).

Lo stesso Tribunale di Milano, con una sentenza di pochi giorni successivi (10 agosto 2020), è giunto a esiti opposti, evidenziando in modo molto più lineare che è il momento di sottoscrizione dell'atto che determina la disciplina applicabile. Fermo restando che tale lettura sembra essere quella corretta, o perlomeno più vicina ai principi generali di diritto civile, sono evidenti i rischi di un quadro giurisprudenziale instabile (non potendosi ovviamente attendere pronunce di legittimità).

Divieto di licenziamento

Fino al 31 marzo 2021 resta precluso l'avvio delle procedure di cui agli articoli 4, 5 e 24, L. 223/1991, e restano, altresì, sospese le procedure pendenti avviate dopo il 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di Legge, di Ccnl o di clausola del contratto di appalto.

Fino alla medesima data resta, altresì, preclusa al datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, la facoltà di recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo, ai sensi dell'articolo 3, L. 604/1966, e restano, altresì, sospese le procedure in corso ex articolo 7 della medesima Legge.

Si rammenta che, con la conversione in Legge del D.L. 104/2020 (c.d. D.L. Agosto), è venuta meno la possibilità di revocare il recesso per giustificato motivo oggettivo intimato in violazione del divieto legale, introdotta dal Decreto Rilancio e poi estesa dallo stesso Decreto Agosto, ma non confermata. Resta possibile la revoca del licenziamento nella versione introdotta dalla L. 92/2012 entro 15 giorni dalla comunicazione al datore di lavoro dell'impugnazione del recesso.

Con la proroga del divieto ad opera del Decreto Ristori è anche venuto meno il legame tra la possibilità di procedere ai licenziamenti per gmo e la fruizione integrale degli ammortizzatori Covid-19 o, in alternativa, l'esaurimento dello sgravio contributivo.

In caso di inosservanza del divieto, gli ispettori del lavoro possono emanare una disposizione, concedendo al datore di lavoro un termine per revocare il licenziamento, che, se non ottemperata, può determinare l'applicazione di una sanzione tra 500 e 3.000 euro, non diffidabile, fatta salva la possibilità che datore di lavoro e lavoratore raggiungano un accordo di accettazione del licenziamento, presumibilmente non senza incentivi economici.

Esclusioni

Le sospensioni e le preclusioni non si applicano:

- nelle ipotesi di licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, conseguenti alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ai sensi dell'articolo 2112, cod. civ.;
- nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo; a detti lavoratori è comunque riconosciuto il trattamento NASpI;
- ai licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa, ovvero ne sia disposta la cessazione. Nel caso in cui l'esercizio provvisorio sia disposto per uno specifico ramo dell'azienda, sono esclusi dal divieto i licenziamenti riguardanti i settori non compresi nello stesso.
- Pare opportuno ricordare che non rientrano nei confini del divieto i licenziamenti:
- disciplinari (per giusta causa o per giustificato motivo soggettivo);
- per superamento del periodo di comporto;

- dei dirigenti (con qualche cautela);
- durante o al termine del periodo di prova;
- dei lavoratori domestici;
- degli apprendisti al termine del periodo formativo.

Secondo l'INL rientra nelle preclusioni l'ipotesi della sopravvenuta inidoneità alla mansione.

Riferimenti normativi

articolo 1, comma 279, L. 178/2020

Congedi straordinari in zone rosse e disabili

Con la circolare n. 2/2021, l'Inps ha fornito istruzioni sul diritto alla fruizione del congedo straordinario per i genitori lavoratori dipendenti:

- in caso di sospensione dell'attività didattica in presenza delle classi seconde e terze delle scuole secondarie di primo grado, situate nelle c.d. zone rosse;
- di figli con disabilità in situazione di gravità accertata, iscritti a scuole di ogni ordine e grado per le quali sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale per i quali sia stata disposta la chiusura, indipendentemente dallo scenario di gravità e dal livello di rischio in cui è inserita la regione dove è ubicata la scuola o il centro di assistenza.

Introduzione

Si ricorda che:

- il congedo previsto per la sospensione dell'attività didattica in presenza è disciplinato dall'articolo 21-bis, D.L. 104/2020 (indicazioni operative nella circolare Inps n. 132/2020), la cui tutela era applicabile fino al 31 dicembre 2020 in tutto il territorio nazionale ed era rivolta ai genitori per i figli conviventi, minori di 14 anni, frequentanti scuole di ogni ordine e grado;
- l'articolo 13, comma 1, D.L. 149/2020, aveva previsto alcune specificità applicabili esclusivamente nelle c.d. zone rosse;
- la L. 176/2020, di conversione del D.L. 137/2020, ha abrogato il D.L. 149/2020 (ferma restando la validità degli atti e dei provvedimenti adottati e fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti), ma ha introdotto l'articolo 22-bis, che ha recepito le disposizioni contenute nell'articolo 13, D.L. 149/2020, prevedendo al comma 1, a favore dei genitori lavoratori dipendenti, un congedo indennizzato da utilizzare per astenersi dal lavoro, in tutto o in parte, durante il periodo di sospensione dell'attività didattica in presenza per le sole classi seconde e terze delle scuole secondarie di primo grado situate nelle c.d. zone rosse, individuate nelle ordinanze del Ministro della salute ai sensi dell'articolo 3, D.P.C.M. 3 novembre 2020, come confermato nel successivo D.P.C.M. 3 dicembre 2020; inoltre, al comma 3, è previsto che il congedo indennizzato possa essere utilizzato dai genitori di figli con disabilità in situazione di gravità accertata, iscritti a scuole di ogni ordine e grado per le quali sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale per i quali sia stata disposta la chiusura ai sensi dei D.P.C.M. 24 ottobre 2020, 3 novembre 2020 e 3 dicembre 2020, indipendentemente dallo scenario di gravità e dal livello di rischio in cui è inserita la Regione dove è ubicata la scuola o il centro di assistenza.

Congedo zone rosse (comma 1)

Possono beneficiare del congedo i soli genitori lavoratori dipendenti, esclusi i lavoratori autonomi e gli iscritti alla Gestione separata Inps, anche se affidatari o collocatari di figli alunni di scuole per i quali sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza, a seguito di ordinanza del Ministro della salute che dispone l'applicazione delle misure ex articolo 3, comma 4, lettera f), D.P.C.M. 3 novembre e 3 dicembre 2020, e dell'articolo 19-bis, D.L. 137/2020.

Il congedo può essere fruito da uno solo dei genitori oppure da entrambi, ma non negli stessi giorni, per i periodi di sospensione dell'attività didattica in presenza ricompresi all'interno del periodo e nelle zone individuate nella citata ordinanza ministeriale non antecedenti al 9 novembre 2020, e purché non possano svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile.

Il genitore richiedente deve essere in possesso di tutti i seguenti requisiti:

1. rapporto di lavoro dipendente in essere (in caso di intervenuta cessazione o sospensione del rapporto di lavoro durante la fruizione di un periodo di congedo, viene meno il diritto al congedo

medesimo e le giornate successive alla cessazione o sospensione non possono essere indennizzate e, per tali motivi, il genitore deve tempestivamente informare l'Inps dell'avvenuta modifica del rapporto lavorativo);

2. non deve svolgere lavoro in modalità agile;
3. il figlio, per il quale si fruisce il congedo, deve essere alunno frequentante la classe seconda terza della scuola secondaria di primo grado per la quale sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza, a seguito dell'ordinanza ministeriale.

Per la fruizione del congedo non è necessaria la convivenza del genitore con il figlio.

In assenza anche di uno solo dei requisiti di cui ai precedenti punti 2 e 3, fino al 31 dicembre 2020 era possibile fruire del congedo ex articolo 21-*bis*, D.L. 104/2020 (congedo per sospensione dell'attività didattica del figlio convivente minore di anni 14), ad esempio nel caso di figlio frequentante la prima classe della scuola secondaria di primo grado o altra classe della scuola primaria di primo grado, oppure se la sospensione deriva da un diverso provvedimento rispetto all'ordinanza del Ministro della salute, in presenza dei previsti requisiti di Legge, tra i quali la convivenza col figlio. Il congedo può essere fruito per i periodi indicati nell'ordinanza ministeriale, pertanto la durata massima del congedo coincide con il periodo sopra menzionato e, solo nel caso in cui l'ordinanza sia stata emessa prima del 9 novembre 2020, non è possibile fruirne per i giorni antecedenti a tale data, per i quali, tuttavia, si poteva richiedere, in presenza dei requisiti di Legge, il "congedo per sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio convivente minore di anni 14", di cui all'articolo 21-*bis*, D.L. 104/2020.

Il congedo può essere richiesto per tutto il periodo o per una parte dello stesso da entrambi i genitori, che possono alternarsi nella fruizione, ma mai negli stessi giorni.

Per i giorni di congedo fruiti è riconosciuta un'indennità, erogata secondo le modalità previste per il pagamento diretto o a conguaglio delle indennità di maternità e imponibile fiscalmente, pari al 50% della retribuzione, calcolata ai sensi dell'articolo 23, D.Lgs. 151/2001, ad eccezione del comma 2 del medesimo articolo, per le sole giornate lavorative ricadenti all'interno del periodo di congedo richiesto.

I suddetti periodi sono coperti da contribuzione figurativa.

Non è possibile fruire del congedo negli stessi giorni in cui l'altro genitore:

- stia svolgendo attività di lavoro in modalità agile concesso per esigenze legate allo stesso figlio;
- stia fruendo del medesimo congedo, sia per lo stesso figlio sia per un altro figlio (senza disabilità grave) avuto con lo stesso genitore.

Congedo per figli con disabilità (comma 3)

Il congedo può essere fruito dai genitori lavoratori dipendenti per astenersi dal lavoro in tutto o in parte durante il periodo di sospensione dell'attività didattica in presenza di scuole di ogni ordine e grado o la chiusura di centri diurni a carattere assistenziale di figli con disabilità in situazione di gravità, ha valenza nazionale ed è, pertanto, riconosciuto indipendentemente dallo scenario di gravità e dal livello di rischio in cui è inserita la Regione dove è ubicata la scuola o il centro di assistenza per i quali sia stata disposta la sospensione dell'attività in presenza ai sensi dei D.P.C.M. 3 novembre e 3 dicembre 2020.

Sono esclusi dalla misura sia i genitori lavoratori autonomi, sia quelli iscritti alla Gestione separata Inps.

Per poter fruire del congedo di cui trattasi, il genitore richiedente, anche affidatario o collocatario, deve essere in possesso dei seguenti requisiti:

- avere un rapporto di lavoro dipendente in essere (in caso di intervenuta cessazione o sospensione del rapporto di lavoro durante la fruizione di un periodo del congedo viene meno il diritto al congedo medesimo e le giornate successive alla cessazione o sospensione non possono essere indennizzate. Per tali motivi il genitore deve tempestivamente informare l'Inps dell'avvenuta modifica del rapporto lavorativo);
- non deve svolgere lavoro in modalità agile, in quanto il congedo è fruibile solamente nei casi in

cui non sia possibile svolgere attività lavorativa in modalità agile;

- il figlio, per il quale si fruisce del congedo, deve essere riconosciuto disabile in situazione di gravità ai sensi dell'articolo 4, comma 1, L. 104/1992, e iscritto a scuole di ogni ordine e grado o ospitato in centri diurni a carattere assistenziale per i quali sia stata disposta la sospensione dell'attività in presenza, a seguito di provvedimento adottato a livello nazionale, locale o dalle singole strutture scolastiche.

Non è necessaria la convivenza con il figlio per cui si chiede il congedo.

Il congedo può essere fruito per i giorni ricompresi all'interno del periodo di sospensione dell'attività in presenza purché non antecedenti il 9 novembre 2020. Il congedo può essere richiesto per tutto il periodo o per una parte dello stesso da entrambi i genitori, che possono alternarsi nella fruizione, ma mai negli stessi giorni per lo stesso figlio.

Per i giorni di congedo fruiti è riconosciuta al genitore un'indennità pari al 50% della retribuzione, calcolata secondo le indicazioni già prima fornite.

Non è possibile fruire del congedo negli stessi giorni in cui l'altro genitore:

- stia svolgendo attività di lavoro in modalità agile concesso per esigenze legate allo stesso figlio;
- stia fruendo del medesimo congedo, per lo stesso figlio.

È, invece, possibile fruire del congedo negli stessi giorni in cui l'altro genitore stia fruendo del medesimo congedo, o del congedo per le zone rosse, per un altro figlio di entrambi i genitori; è, inoltre, compatibile la fruizione del congedo con la fruizione da parte dell'altro genitore, per un altro figlio di entrambi i genitori, del congedo di cui all'articolo 21-bis, D.L. 104/2020; è, inoltre, possibile fruire del congedo nelle stesse giornate in cui l'altro genitore stia fruendo, anche per lo stesso figlio, dei permessi ex articolo 33, commi 3 e 6, L. 104/1992, del prolungamento del congedo parentale ex articolo 33, D.Lgs. 151/2001, o del congedo straordinario ex articolo 42, comma 5, D.Lgs. 151/2001.

Domanda e denunce contributive

Le istruzioni saranno fornite in seguito dall'Inps.

La domanda:

- potrà riguardare anche periodi di astensione antecedenti alla data di presentazione della stessa, purché non antecedenti il 9 novembre 2020, e, per il congedo di cui al comma 1, purché ricompresi all'interno del periodo individuato nell'ordinanza ministeriale;
- dovrà essere presentata esclusivamente in modalità telematica tramite portale web, Contact center integrato o patronati.

Sono state inoltre fornite apposite istruzioni per le denunce UniEmens.

Riferimenti normativi

Inps, circolare 2/2021

Tfr: coefficiente di dicembre 2020

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a dicembre 2020 è risultato pari a 102,3: a dicembre 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 1,500000

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2019	Tasso mensile	75% Differenza 2019	Rivalutazione
Gennaio 2020	15 gennaio – 14 febbraio	102,7	0,195122	0,125	0,146341	0,271341
Febbraio 2020	15 febbraio – 14 marzo	102,5	0	0,250	0	0,250000
Marzo 2020	15 marzo – 14 aprile	102,6	0,097561	0,375	0,073171	0,448171
Aprile 2020	15 aprile – 14 maggio	102,5	0,0	0,500	0,0	0,500000
Maggio 2020	15 maggio – 14 giugno	102,3	- 0,195122	0,625	- 0,146341	0,625000
Giugno 2020	15 giugno – 14 luglio	102,4	- 0,097561	0,750	- 0,073171	0,676829
Luglio 2020	15 luglio – 14 agosto	102,3	- 0,0185122	0,875	- 0,146341	0,875000
Agosto 2020	15 agosto – 14 settembre	102,5	0,0	1,000	0,00	1,000000
Settembre 2020	15 settembre – 14 ottobre	101,9	- 0,585366	1,125	- 0,439024	1,125000
Ottobre 2020	15 ottobre – 14 novembre	102,0	- 0,487805	1,250	- 0,3658544	1,125000
Novembre 2020	15 ottobre – 14 novembre	102,0	- 0,487805	1,375	- 0,365854	1,375000
Dicembre 2020	15 novembre – 14 dicembre	102,3	- 0,195122	1,500	- 0,146341	1,500000

Equo canone di dicembre 2020

L' inflazione del mese di dicembre 2020 è stata pari a - 0,2%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a - 0,15% (zerovirgolaquindici).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2020 rispetto a dicembre 2019 è risultata pari a -0,2% (menozerovirgoladue). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a -0,15% (menozerovirgolaquindici);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2020 rispetto a dicembre 2018 risulta pari a 0,2% (zerovirgoladue). Il 75% risulta pari a 0,15% (zerovirgolaquindici).

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

La legittimità di un finanziamento soci necessita di una formale delibera

La pronuncia della Corte di Cassazione – ordinanza n. 24746/2020 – secondo cui la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco - richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo, diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi reimmisione in azienda di utili occulti, ci induce a esaminare i diversi profili accertativi del finanziamento soci non "trasparente".

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 24746/2020

Una società – esercente attività di lavorazione e commercializzazione di frutta e ortaggi - viene raggiunta da un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2006, con il quale, fra l'altro, vengono contestati omessi ricavi per oltre 57.000 euro, desumendoli dal conto debiti verso soci, che dissimula un finanziamento della compagine sociale a favore del sodalizio.

Esperito senza esito il tentativo di accertamento con adesione, il ricorso in primo grado viene rigettato perché ritenuto tardivo, mentre la Commissione d'Appello, verificava la tempestività in ragione della sospensione del termine a impugnare, giusta l'istanza di accertamento con adesione, confermava alcune riprese a tassazioni, mentre annullava - fra le altre- quella relativa al finanziamento soci, ritenendo legittime le anticipazioni effettuate a favore della società da parte del socio di maggioranza, "ritenendo mera supposizione dell'ufficio la ripresa a tassazione e affermando essere mera irregolarità la redazione di verbale di assemblea sul punto".

Ricorre per cassazione l'Amministrazione finanziaria, per violazione dell'articolo 2467, cod. civ., lamentando in sostanza che la CTR abbia ritenuto ritualmente avvenuto un finanziamento soci, al di fuori delle 2 precise ipotesi con cui è consentito dal citato articolo, cioè uno stato di squilibrio finanziario in ragione dell'attività svolta, oppure nei casi in cui sarebbe ragionevole un conferimento. Tali condizioni non sono state riscontrate dalla CTR, "che ha ritenuto ugualmente legittimo il prestito, teso invece a mantenere operativa un'attività in perdita, la cui conduzione antieconomica è indice di ricavi occulti, fatti rientrare in società attraverso il finanziamento soci appunto". E a sostegno richiama un precedente con cui la Corte ha ritenuto che "in tali ipotesi sia ammissibile il finanziamento soci, con apprezzamento sulla loro sussistenza che spetta al giudice anche d'ufficio (cfr. Cassazione n. 12994/2019)". Soprattutto, in tema di Srl, "ai fini della qualificazione in termini di finanziamento della erogazione di denaro fatta dal socio alla società, è determinante la circostanza che l'operazione sia stata contabilizzata nel bilancio di esercizio che costituisce il documento contabile fondamentale nel quale la società dà conto dell'attività svolta e che rende detta operazione opponibile ai terzi, compreso l'Erario, essendo invece irrilevante la modalità di conferimento prescelta all'interno dell'ente (cfr. Cassazione n. 6104/2019), sicché non poteva essere degradata a mera irregolarità formale l'assenza di verbali assembleari sul punto, che non potrebbe spostare la natura delle operazioni avvenute..., quando invece ne costituisce elemento contabile fondamentale al fine della qualificazione quale prestito soci, secondo i principi sopra enunciati, nonché per i profili contabili riflessi, tra cui quelli fiscali. In altri termini, la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco - richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo, diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi re-immisione in azienda di utili occulti".

Quadro giuridico

Nella generalità dei casi, quando la somma di denaro affluisce alla società senza alcun obbligo di restituzione, andando a incrementare il patrimonio, essa assume la natura di conto di capitale. Dal punto di vista contabile il conto da utilizzare in contropartita all'entrata finanziaria potrebbe

essere il seguente:

- - versamento in conto capitale: aumento del capitale sociale già deliberato, nell'attesa dell'iscrizione nel Registro Imprese dell'attestazione degli amministratori dell'intervenuto aumento del capitale sociale, ex articolo 2444, cod. civ., nei 30 giorni dell'avvenuta sottoscrizione delle azioni di nuova emissione;
- - versamento in conto futuro aumento di capitale: si tratta di versamenti effettuati in previsione di un futuro aumento di capitale sociale;
- - versamenti a fondo perduto: nuovi conferimenti per il fabbisogno dell'impresa (riserve di capitale);
- - versamenti a titolo di finanziamento; trattasi di versamenti soci, che generano un debito societario nei loro confronti, atteso che vi è l'obbligo di restituzione.

L'allora Ministero delle finanze, con la circolare n. 7/1997, ha avuto modo di precisare che si intendono versate in conto capitale non soltanto le somme destinate a copertura di un aumento di capitale (attuale o futuro) ma anche quelle che vengono acquisite al patrimonio sociale senza che ne derivi un obbligo di restituzione a carico della società.

Viceversa, quando la somma di denaro dovrà essere restituita dalla società beneficiaria al socio sovventore, contabilmente avremo: finanziamento soci; creditori diversi; debiti di terzi, etc..

Distinguiamo, quindi, i versamenti, a seconda della natura di conferimento ovvero di finanziamento:

- versamenti/conferimenti (versamenti a fondo perduto; versamenti in conto futuro aumento di capitale; versamenti in conto capitale);
- versamenti/finanziamenti (versamenti effettuati dai soci nei confronti della società, a titolo di prestito, con obbligo di restituzione).

Il recupero dei ricavi non contabilizzati

Il classico percorso investigativo porta i verificatori a sostenere che il finanziamento dei soci costituisca il frutto di ricavi non contabilizzati. In pratica, si fa entrare il "nero pulito".

Particolarmente significativa, sotto questo aspetto, è la sentenza n. 24531/2007 della Corte di Cassazione, secondo cui *"il considerevole aumento di capitale della società costituita a base familiare da soci che risultavano fiscalmente nullatenenti, rendeva plausibile l'ipotesi erariale che l'aumento di capitale si spiegasse con l'occultamento fiscale di redditi societari, poi trasformati in aumento di capitale e che spettava al contribuente dimostrare la diversa fonte di provenienza del denaro, per superare la presunzione di utilizzo di redditi in evasione d'imposta"* (nel caso in questione, durante una verifica fiscale nei confronti di una Srl a base familiare, emergeva che i soci - con redditi assolutamente esigui - avevano effettuato anticipazioni infruttifere alla società per importi particolarmente rilevanti).

Ancora con l'ordinanza n. 16601/2018, gli Ermellini hanno cassato la sentenza di secondo grado che aveva escluso che i finanziamenti dei soci, sprovvisti di redditi idonei a giustificare tali versamenti, peraltro effettuati in contanti e, quindi, con mezzi di pagamento non tracciabili, costituissero ricavi non contabilizzati, così violando la presunzione di cui all'articolo 39, D.P.R. 600/1973 e le regole di riparto probatorio, ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria l'inesistente onere di "chiedere alla contribuente conto e ragione della provenienza causale finanziaria di quei finanziamenti", la cui omissione rendeva *"non giustificato l'accertamento"*. Per i massimi giudici, *invero, "i fatti rilevati dall'ufficio e posti a fondamento dell'accertamento, ovvero l'aumento di capitale della società da soci privi di capacità reddituale che consentisse loro di effettuare quei versamenti, peraltro in contanti, e quindi mezzi di pagamento non tracciabili, "ha generato nell'ufficio la presunzione che, in effetti, l'aumento di capitale nascondesse l'occultamento fiscale di redditi societari poi tradotti in aumento di capitale. Quanto sopra costituisce presunzione, sia pure semplice, che imponeva ai contribuenti di dare conto, in qualche modo, della provenienza del denaro oggetto dell'aumento di capitale"* (Cassazione n. 24531/2007) e, pertanto, non incombeva di certo sull'amministrazione finanziaria *"in sede di verifica"* l'onere di *"chiedere alla contribuente conto e ragione della prove-*

nienza causale finanziaria di quei finanziamenti”, né tanto meno da tale omissione la CTR poteva far discendere l’annullamento della ripresa a tassazione di quei finanziamenti”.

E ai fini di qualificare la natura dei versamenti effettuati in favore della società, l’onere della prova gravante sul socio non è soddisfatto per mezzo delle sole annotazioni presenti nel libro giornale, non potendosi attestare al mero dato formale.

Così si esprime la Corte di Cassazione nella sentenza n. 4076/2020. *“Questa Corte, a fronte della crescente diffusione nella prassi societaria di fenomeni intesi a sopperire alla debolezza della struttura finanziaria delle imprese mediante il ricorso a strumenti di varia natura, ha da tempo messo in luce, in relazione agli apporti operati in tal senso dai soci, la distinzione tra finanziamenti e versamenti in conto capitale (Cassazione, n. 6315/1980) o, come pure si è precisato rimarcando la diversa fonte causale di ciascuna operazione, tra “erogazioni di capitale di credito” ed “erogazioni di capitale di rischio” (Cassazione, n. 7692/2006). Le prime sono di regola ricondotte allo schema negoziale del mutuo, di guisa che, mentre il socio assume la veste di creditore della società, questa iscrive la relativa posta tra i propri debiti e sarà tenuta al suo rimborso alla scadenza (Cassazione, n. 7427/2002); le seconde danno, invece, vita ad un negozio atipico di conferimento, che è destinato ad incrementare il patrimonio sociale, mettendo a disposizione della società i mezzi finanziari che questa potrà utilizzare in funzione di deliberare future operazioni di aumento del capitale sociale e che non danno titolo alla restituzione se non a seguito della sua liquidazione e nei soli limiti dei residui attivi (Cassazione, n. 16393/2007). Più in dettaglio, i versamenti effettuati dai soci in conto capitale, sebbene non diano luogo ad un immediato incremento del capitale sociale e non attribuiscono alle relative somme la condizione giuridica propria del capitale, hanno tuttavia una causa che, di regola, è diversa da quella del mutuo ed è assimilabile a quella del capitale di rischio. Siffatti versamenti, variamente denominati, sono connotati dalla comune caratteristica di essere destinati ad incrementare il patrimonio della società, senza riflettersi sul capitale nominale della società, non danno luogo a crediti esigibili nel corso della vita della società e possono essere chiesti dai soci in restituzione soltanto per effetto dello scioglimento della società, nei limiti dell’eventuale residuo attivo del bilancio di liquidazione. Tuttavia, tra la società e i soci può anche essere convenuta l’erogazione di capitale di credito; quindi, i soci possono effettuare versamenti in favore della società a titolo di mutuo (con o senza interessi), riservandosi il diritto alla restituzione anche durante la vita della società. (Cassazione, n. 7980/2007)”. Osservano gli Ermellini, che per stabilire “se un determinato versamento tragga origine da un mutuo o se invece sia stato effettuato quale apporto del socio al patrimonio della società o, meglio, se il versamento del socio alla società possa ritenersi effettuato per un titolo che ne giustifichi la restituzione al di fuori dell’ipotesi di liquidazione, occorre accertare quale sia stata la reale intenzione dei soggetti tra i quali il rapporto si è instaurato, verificando, secondo le regole interpretative della volontà negoziale, se tra socio e società sia intercorso un rapporto di finanziamento inquadrabile nello schema del mutuo o se sia intervenuto un contratto atipico di conferimento di capitale diretto unicamente ad incrementare il patrimonio sociale (Cassazione, n. 9471/2000)”. Tuttavia, al fine di consentire al giudice di operare siffatto apprezzamento, “è onere della parte, che reclaims anzitempo la restituzione delle somme corrisposte alla società, provare che i detti versamenti siano stati eseguiti per un titolo che ne giustifichi la pretesa di restituzione (Cassazione, n. 2314/1996). Eppur vero che in ciò può essere d’ausilio l’appostazione con cui il versamento è stato recepito in bilancio (Cassazione, n. 21563/2008), dato che i conferimenti in conto capitale concorrono a costituire una riserva di patrimonio netto, mentre i versamenti a titolo di mutuo vanno iscritti tra i debiti, sicché la circostanza che nel bilancio della società quei versamenti risultino collocati in una voce di debito può costituire un utile elemento per qualificare la natura dell’operazione finanziaria (Cassazione, n. 7692/2006)”. E qui la precisazione operata dai giudici di piazza Cavour: “la denominazione con cui gli stessi sono stati annotati nella contabilità sociale non è di per sé sufficiente, in difetto di più specifiche indicazioni circa la natura e le condizioni del finanziamento, per attribuire all’apporto una natura piuttosto che un’altra (Cassazione, n. 7980/2007), stante anche la varietà e la relativa imprecisione che sovente caratterizzano tali denominazioni e annotazioni contabili (Cassazione, n. 7692/2006)”.*

La fruttuosità dei finanziamenti operati

In forza di quanto disposto dall'articolo 46, comma 1, Tuir (ex articolo 43), i finanziamenti effettuati dai soci alle società commerciali in cui partecipano vanno considerati a titolo di mutuo ex articolo 1813 e ss., cod. civ. – presunzione legale relativa – e se non risulta che il finanziamento sia stato fatto ad altro titolo come appunto prevede la norma in questione, ne scaturisce la fruttuosità dei finanziamenti operati¹.

Una volta verificato in bilancio l'esistenza del debito nei confronti dei soci, per somme da questi precedentemente versate alla società e che si considerano date a mutuo se, dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi delle società, non risulta che il versamento è stato effettuato ad altro titolo, a norma del comma 2, dell'articolo 45, Tuir (ex articolo 42), vige la presunzione, salvo prova contraria, della percezione degli interessi alle scadenze e nella misura pattuita per iscritto; se nulla viene stabilito per iscritto, gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare maturato nel periodo d'imposta, nella misura del saggio legale, per connessione con l'articolo 1284, cod. civ., rafforzata dal comma 3, dell'articolo 56, Tuir.

La novella recata dal Tuir ha operato, pertanto, un capovolgimento logico della precedente disposizione del vecchio D.P.R. 597/1973. La nuova formulazione dell'articolo 46, Tuir presume, infatti, l'esistenza del titolo (le somme versate si considerano date a mutuo), salvo sempre prova contraria da ricercare nelle rilevazioni contabili del mutuante e del mutuatario (se dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi non risulta che il versamento è stato effettuato ad altro titolo) e riconduce la quantificazione e qualificazione dell'imponibile nell'ambito dei redditi di capitale.

L'orientamento assunto dalla Suprema Corte – in senso conforme sentenza n. 2735/2011 dove la Cassazione ha sostenuto che *"i versamenti dei soci alla società si presumono onerosi"*, con la precisazione che la presunzione di onerosità del versamento *"è vincibile soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo"* - possiamo quindi ritenerlo ormai consolidato².

Fiscalmente, ai sensi dell'articolo 26, comma 5, D.P.R. 600/1973, il soggetto erogante (società) è tenuto a operare la ritenuta d'acconto, in ordine agli interessi maturati sul finanziamento dei soci. Ovviamente, la ritenuta, seguendo il legittimo ragionamento della Corte di Cassazione, va effettuata sia nell'ipotesi in cui gli interessi siano stati effettivamente corrisposti, sia nelle ipotesi in cui si presumono ex lege (cfr. Cassazione, sentenza n. 15869/2009, secondo cui "una presunzione *"juris*

¹ La presunzione legale di onerosità per i versamenti effettuati dal socio alla società, è applicabile anche ai versamenti effettuati da soci imprenditori, in forma individuale o collettiva. Ne consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (Cassazione n. 1475/2020). Rileva la Corte che sul punto è già intervenuta affermando come *"in tema di imposte sui redditi, la presunzione legale di onerosità per i versamenti effettuati dal socio alla società, prevista dall'articolo 43, Tuir ai fini della determinazione del reddito di capitale delle persone fisiche, è applicabile anche ai versamenti effettuati da soci imprenditori, in forma individuale o collettiva, non facendo la norma cenno alcuno ad una pretesa natura di persona solo "fisica" dei soci destinatari della presunzione ed essendo tale limitazione, in carenza di qualsivoglia concreto elemento di differenziazione, contraria ad una interpretazione normativa coerente con i precetti dettati dagli articoli 3 e 53, Costituzione, in quanto finirebbe per trattare diversamente situazioni economiche identiche. Ne consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi, al pari di quelli prodotti da qualsiasi finanziamento a terzi, concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (individuale o collettiva), come espressamente previsto dall'articolo 45, Tuir cit. e confermato dall'articolo 95, nella parte in cui considera il reddito complessivo delle società quale reddito d'impresa "da qualsiasi fonte provenga" (numerazione delle norme anteriore al D.Lgs. n. 344/2003) (Cfr. Cassazione n. 12251/2010)".*

² Con la sentenza n. 17839/2016, la Corte di Cassazione ha confermato che i versamenti dei soci alla società si presumono onerosi, e non fa differenza che siano fatti dal socio persona fisica o dal socio imprenditore, *"non facendo la norma cenno alcuno ad una pretesa natura di persona solo "fisica" dei soci destinatari della presunzione ed essendo tale limitazione, in carenza di qualsivoglia concreto elemento di differenziazione, contraria ad una interpretazione normativa coerente con i precetti dettati dagli articoli 3 e 53, Costituzione, in quanto finirebbe per trattare diversamente situazioni economiche identiche"*. L'onerosità del versamento è dunque presunta: *"e consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi, al pari di quelli prodotti da qualsiasi finanziamento a terzi, concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (individuale o collettiva), come espressamente previsto dall'articolo 45, Tuir, cit. e confermato dall'articolo 95, nella parte in cui considera il reddito complessivo delle società quale reddito d'impresa "da qualsiasi fonte provenga" (n. 12251/2010)*. Inoltre, precisano i massimi giudici, la presunzione di onerosità del prestito non è vincibile con ogni mezzo, *"ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo (n. 16445/2009)*. Conseguentemente, da un lato è irrilevante, per superare la presunzione, che le somme siano state utilmente investite, circostanza che non può di certo significare che sono state gratuitamente elargite dai soci; dall'altro la presunzione può essere vinta, come si è detto, solo in ragione di precisi elementi, ossia fornendo la dimostrazione richiesta della iscrizione in bilancio del versamento come fatta a titolo diverso dal mutuo". Nel caso di specie, a seguito di una verifica presso una società a ristretta base azionaria (la società era partecipata da soli due soci, padre e figlio, e amministrata da altro parente) era stato rilevato che i soci avevano convenuto di non incassare gli utili realizzati dal 1994 al 2000, lasciandoli nella disponibilità della società. Da tale verifica l'Agenzia delle entrate ha dedotto che la rinuncia alla riscossione degli utili costituiva per i soci un finanziamento a favore della società, che dunque era da presumere avesse corrisposto gli interessi ai finanziatori.

tantum” di onerosità dei mutui dei soci in favore della società, con conseguente attitudine dei mutui stessi a produrre interessi e, quindi, reddito da capitale assoggettabile alla ritenuta d’acconto prevista dal D.P.R. 600/1973, articolo 26”)³.

Sul punto, in sede dottrina⁴, è stato rilevato che: *“la Cassazione ha evidenziato che c’è l’obbligo della ritenuta sia quando la corresponsione è effettivamente avvenuta, sia anche quando è solo presunta dalla legge. Nella sentenza non è precisato il criterio per l’individuazione del momento di effettuazione della citata ritenuta. Tuttavia, è verosimile che quando la società imputa per competenza la quota di interessi, contestualmente deve provveder al versamento della ritenuta”*.

L’altra faccia della medaglia è la tassazione degli interessi in capo ai finanziatori: se il percettore è un soggetto Irpef, non imprenditore, gli interessi attivi costituiscono redditi di capitale, ex articolo 44, comma 1, lettera a), Tuir, se soggetto imprenditoriale, gli interessi attivi concorrono nel reddito d’impresa.

L’eventuale sintetico

Se il socio finanzia l’impresa vuol dire che ha i soldi per farlo. Ciò significa che deve avere dichiarato dei redditi congrui, che gli consentono di giustificare il finanziamento.

Una volta constatato che i redditi personali non giustificano il finanziamento è probabile che occorra fare il “conto” con l’accertamento sintetico, di cui all’articolo 38, commi 4 e ss., D.P.R. 600/1973, sia nella vecchia che nella nuova formulazione: se il contribuente, in un anno x, ha effettuato versamenti a favore della società per 100.000 euro, e ha dichiarato nell’anno del finanziamento e negli anni precedenti redditi annui di poco superiore a 10.000 euro, qualcosa non torna, e il contribuente probabilmente sarà chiamato dall’ufficio a giustificare tali incongruenze.

Riferimenti normativi

articolo 2467, cod. civ.,

articolo 2444, cod. civ. articolo 39, D.P.R. 600/1973

articolo 26, comma 5, D.P.R. 600/1973

comma 3, dell’articolo 56, Tuir

Cassazione, ordinanza n. 24746/2020

Cassazione, ordinanza n. 16601/2018

Cassazione n. 24531/2007

³ Con l’ordinanza n. 3819/2018, la Corte di Cassazione ha accolto, fra l’altro, uno dei motivi di ricorso avanzati dall’Agenzia delle entrate, che lamentava la violazione e falsa applicazione degli articoli 42, Tuir e 26, comma 5, D.P.R. 600/1973 e dell’articolo 2697, cod. civ., sostenendo che il finanziamento corrisposto alla società dai soci si debba ritenere oneroso, salva prova contraria, sicché l’Amministrazione finanziaria è legittimata a recuperare la relativa ritenuta d’acconto. *“Questa Corte ha difatti già avuto occasione di chiarire che, in tema d’imposta sul reddito delle persone giuridiche, la dimostrazione della mancata percezione degli interessi attivi sulle somme date a mutuo incombe sul contribuente, già per il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo, quale previsto dall’articolo 1815, cod. civ., nonché in virtù della presunzione fissata dal comma 2, dell’articolo 45, Tuir (arg. ex Cassazione n. 20035/2015 e n. 9469/2010). Di qui la conseguenza che la società di capitali che abbia ricevuto somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci ha l’obbligo di effettuare la ritenuta d’acconto sugli interessi corrispettivi dovuti ai soci mutuanti in conseguenza del finanziamento, ai sensi dell’articolo 26, D.P.R. 600/1973, non solo nel caso in cui la corresponsione dei suddetti interessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge (Cassazione n. 16821/2007 e n. 15868/2009)”*.

⁴ Cfr. L. Ambrosi, *“Prestito dei soci con ritenuta d’acconto sui presunti interessi”*, in Il Sole 24ore del 17 febbraio 2018.

Le novità in tema di liquidazione e cancellazione delle società del Decreto Semplificazioni

La L. 120/2020, di conversione del D.L. "Semplificazioni" (D.L. 76/2020), rende definitive e "a regime" le modifiche introdotte al diritto commerciale comune dall'articolo 40 del Decreto Semplificazioni, in tema di liquidazione e cancellazione della società.

Le cause di scioglimento

Come noto, una delle problematiche alle quali la Riforma Societaria del 2003 ha inteso dare soluzione era quello originato dalla presentazione del deposito del bilancio finale di liquidazione da parte dei liquidatori, senza però la completa - dolosa o colposa - liquidazione dell'intero patrimonio sociale. Conseguentemente, una società cancellata dal Registro Imprese (e, quindi, almeno formalmente estinta) poteva continuare a risultare formale titolare di beni (immobili, mobili registrati, partecipazioni in altre società) o di posizioni giuridiche attive (crediti, debiti, diritti di garanzia o azioni giudiziarie ancora pendenti).

Di fronte a tale fenomeno, la giurisprudenza aveva pragmaticamente continuato a considerare esistente la società, nonostante la sua cancellazione dal Registro Imprese, prorogando il potere dei liquidatori e il procedimento di liquidazione nel suo complesso, fino all'esaurimento del patrimonio societario.

Con tale espediente, quindi, si finiva con l'attribuire efficacia meramente "dichiarativa" all'iscrizione dell'istanza di cancellazione dal Registro Imprese, potendosi fornire la prova contraria alle risultanze di detto Registro, stante la prosecuzione dell'attività liquidatoria della società.

Dopo la Riforma, il Legislatore ha modificato l'articolo 2495, comma 2, cod. civ. attribuendo valenza "costitutiva" all'iscrizione della cancellazione nel Registro Imprese: dopo la cancellazione, quindi, anche qualora residuassero beni non liquidati o posizioni giuridiche ancora pendenti, l'estinzione della società rimane ferma.

Con riferimento a tali ipotesi, la giurisprudenza ha, quindi, elaborato il concetto di "successione dei soci alla società", facendo sì che, a seguito dell'estinzione della società, i beni e i diritti eventualmente rimasti in capo a essa si trasmettano, alla stregua di un fenomeno successorio mortis causa, in capo a coloro che erano soci al momento dell'estinzione della società¹.

In seguito alla conversione con L. 120/2020, l'articolo 40 del c.d. D.L. "Semplificazioni" è intervenuto nell'ambito del procedimento in discorso, sia per quanto riguarda la cancellazione volontaria sia per quanto riguarda la cancellazione d'ufficio (apportando a tale ultima fattispecie anche modifiche dal punto di vista sostanziale).

È bene ricordare che è proprio nella cancellazione d'ufficio che si verificano maggiori problemi in ordine alla successione in capo ai soci dei rapporti ancora in essere, a causa della totale mancanza della figura dei liquidatori², trattandosi per l'appunto di una cancellazione "senza liquidazione".

Il cuore dell'intervento legislativo introdotto dal Decreto Semplificazioni consiste nella attribuzione di più ampi poteri di controllo al Conservatore del Registro Imprese nel disporre la cancellazione d'ufficio di una società, al fine di preservare la chiarezza e l'ordine del Registro Imprese (e, più in generale, di tutti i pubblici registri), cioè di assicurare che il Registro stesso rappresenti fedelmente la realtà imprenditoriale operante sul territorio³.

¹ Per una recente fattispecie in tema di azioni giudiziarie pendenti, si veda F. Colognato -V. Marocchio, "La cancellazione d'ufficio della società dal Registro Imprese per i giudizi in corso: un'ipotesi di rinuncia all'azione", in Crisi e Risanamento, n. 36/2019, pag. 64 e ss..

² Laddove, nella cancellazione volontaria, sono proprio preposti all'esecuzione della procedura di liquidazione e al controllo immediato e diretto dei beni che compongono il patrimonio residuo.

³ Così la Relazione illustrativa al Decreto Semplificazioni.

La mini riforma, prevista nel più ampio quadro degli interventi dettati dall'emergenza Covid-19, si articola in 2 gruppi di norme: uno per le società di persone, l'altro per le società di capitali.

Il procedimento di cancellazione delle società di persone (e delle imprese individuali⁴) è disciplinato dal codice civile, che regola la cancellazione volontaria, e dal D.P.R. 247/2004 che regola invece la cancellazione d'ufficio delle stesse. In forza di quest'ultimo corpus normativo, sono fissate 5 ipotesi tassative di cancellazione d'ufficio:

- l'irreperibilità presso la sede legale;
- il mancato compimento di atti di gestione per 3 anni;
- la mancata richiesta di attribuzione del codice fiscale;
- la mancata ricostruzione della pluralità dei soci nel termine di 6 mesi;
- la decorrenza del termine di durata della società, in assenza di proroga tacita.

Al ricorrere di uno di tali eventi, il Conservatore del Registro Imprese è autorizzato ad avviare, d'ufficio per l'appunto, la procedura di cancellazione della società.

Tale procedura si sostanzia nell'invio da parte del pubblico ufficiale di una comunicazione alla società volta a conoscere se essa sussista ancora o sia ancora operativa e l'esposizione del mancato aggiornamento dei dati societari che hanno motivato il riscontro dell'ipotesi di cancellazione da parte del Conservatore. In caso di mancata risposta (o di risposta negativa) entro un certo termine, il Conservatore dispone la cancellazione dal Registro Imprese.

È bene precisare che il Decreto Semplificazioni non è intervenuto in tale ambito, andando a incidere su aspetti procedurali alla disciplina di cancellazione.

Dispone, infatti, l'articolo 40, comma 1 del Decreto che il Conservatore del Registro Imprese verificherà, ricorrendo un'ipotesi della cancellazione delle società di persone, tramite accesso alla banca dati dell'Agenzia delle entrate - ufficio del territorio competente, che nel patrimonio della società da cancellare non rientrino beni immobili. Il Conservatore del Registro Imprese, allorché: *«siano presenti beni immobili, sospende il procedimento e rimette gli atti al Presidente del Tribunale ai sensi dell'articolo 3, comma 3, D.P.R. 247/2004»*.

Il Presidente del Tribunale, qualora vi siano beni che sia possibile liquidare⁵, ha il potere di nominare un liquidatore per la liquidazione del patrimonio residuo oppure, nel caso non lo ritenga necessario, demandare la questione al Giudice del Registro Imprese per l'adozione degli opportuni provvedimenti per la cancellazione della società.

Il Decreto Semplificazioni quindi non modifica la disciplina sostanziale delle cause di cancellazione di ufficio delle società di persone, limitandosi ad attribuire un più penetrante potere di controllo da parte del Conservatore del Registro Imprese, circa l'esistenza di beni immobili.

La disciplina della cancellazione d'ufficio delle società di capitali è, invece, contenuta all'interno del codice civile, sulla quale disciplina è intervenuto dal punto di vista sostanziale il Legislatore della decretazione emergenziale: il comma 2 dell'articolo 40 ha, infatti, modificato l'ipotesi di cancellazione d'ufficio per mancato deposito dei bilanci – per almeno 5⁶ anni – oppure per mancato compimento di atti di gestione ove l'inattività o l'omissione si verifichi in concorrenza con almeno una delle seguenti circostanze:

- a) il permanere dell'iscrizione nel Registro Imprese del capitale sociale in lire;
- b) l'omessa presentazione all'ufficio del Registro Imprese dell'apposita dichiarazione per integrare le risultanze del Registro Imprese a quelle del libro soci, limitatamente alle Srl e alle società consortili a responsabilità limitata.

Il nuovo procedimento di cancellazione d'ufficio

Dal punto di vista procedurale, invece, il D.L. 76/2020 ha introdotto una disciplina di maggior dettaglio del procedimento camerale di cancellazione d'ufficio. Il comma 3 dell'articolo 40 dispone che il Conservatore iscrive d'ufficio la propria determinazione di accertamento della causa di scio-

⁴ Come anche precisato nella Relazione illustrativa al medesimo Decreto.

⁵ Restano, tuttavia, ancora da individuare i casi in cui la società risulti intestataria di un bene che il Presidente del Tribunale o il giudice del Registro ritenga non liquidabile, per cui disponga di procedere comunque alla cancellazione.

⁶ In luogo dei 3 originari.

glimento senza liquidazione, nel Registro Imprese, dando così pubblicità *erga omnes* all'inizio della procedura in discorso.

Inoltre, tale iscrizione è comunicata anche agli amministratori della società risultanti dal Registro Imprese, ai quali è assegnato un termine di 60 giorni per presentare formale e motivata domanda di prosecuzione dell'attività e per presentare le domande di iscrizione degli atti non iscritti e depositati, "regolarizzando" così la vita societaria ai sensi di legge.

A seguito della presentazione della formale e motivata domanda di prosecuzione dell'attività, il Conservatore iscrive d'ufficio la propria determinazione di revoca del provvedimento di accertamento della causa di scioglimento senza liquidazione, nel Registro Imprese. In caso contrario, decorso il termine di 60 giorni, il Conservatore del Registro Imprese, verificata altresì l'eventuale cancellazione della partita Iva della società e la mancanza di beni iscritti in pubblici registri, provvede con propria determinazione alla cancellazione della società dal Registro medesimo.

Ogni determinazione del Conservatore è comunicata agli interessati entro 8 giorni dalla sua adozione, i quali possono ricorrere, entro 15 giorni dalla comunicazione, al giudice del Registro Imprese. Le determinazioni del Conservatore non opposte, le decisioni del giudice del Registro adottate ai sensi dell'articolo 2189, cod. civ. e le sentenze del Tribunale in caso di ricorso ex articolo 2192, cod. civ. sono iscritte nel Registro Imprese con comunicazione unica d'ufficio, disciplinata dall'articolo 9, D.L. 7/2007, convertito, con modificazioni, dalla L. 40/2007, al fine della trasmissione immediata all'Agenzia delle entrate, all'Inps, all'Inail, e agli altri enti collegati.

Le integrazioni alla procedura di cancellazione volontaria

La Legge di conversione, inoltre, ha integrato anche la disciplina della cancellazione volontaria.

In particolare, è stato modificato l'articolo 2492, cod. civ. che:

- al comma 3 prevede ora che, in caso di opposizione al bilancio finale di liquidazione, il Cancelliere del Tribunale adito comunichi tale evento in via telematica al competente Registro Imprese, entro 5 giorni alla presentazione del reclamo;
 - al comma 4 è ora disposto che un estratto della sentenza definitiva che decide sul reclamo sia trasmesso, entro 5 giorni, dal Cancelliere al competente ufficio del Registro Imprese;
- il tutto al fine di procedere all'annotazione di tali informazioni e al completamento dell'*iter* pubblicitario relativo.

Anche l'articolo 2495, cod. civ. è stato modificato dalla legislazione emergenziale.

Il comma 1 dispone che, approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro Imprese, salvo quanto disposto dal comma 2.

Il nuovo comma 2 prevede che, decorsi 5 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsto dal comma 3, articolo 2492, cod. civ. per la presentazione di opposizioni al bilancio finale di liquidazione depositato dai liquidatori, il Conservatore del Registro Imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del Cancelliere del Tribunale competente.

Resta fermo quanto disponeva precedentemente il comma 2 (divenuto comma 3 per l'integrazione di cui sopra), per cui, dopo la cancellazione della società, i creditori sociali non soddisfatti potranno far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

Nella cancellazione volontaria delle società, quindi, una volta che sia stato depositato il bilancio finale di liquidazione, si possono verificare 2 ipotesi:

- o, il suddetto bilancio non viene opposto nel termine di 90 giorni e i liquidatori provvedono entro i successivi 5 giorni al deposito dell'istanza di cancellazione (in difetto del deposito di tale ultima istanza, provvederà d'ufficio il Conservatore del Registro Imprese, purché non venga comunicato il deposito di un'opposizione giudiziale);
- oppure, il bilancio di liquidazione viene impugnato nel termine di 90 giorni dal suo deposito presso

il competente Registro Imprese: in tal caso il Conservatore sospende la procedura di cancellazione, attendendo l'esito del giudizio. In seguito, darà pubblicità nel Registro camerale della decisione relativa, trasmessagli dal Cancelliere.

Nota finale

La "mini" riforma della legislazione emergenziale ha sicuramente il merito di fare chiarezza in ordine alle procedure di cancellazione volontaria e, soprattutto, d'ufficio della società, consentendo – non tanto una "semplificazione" del procedimento, ma piuttosto – un rafforzamento dei poteri e facoltà attribuite al Conservatore del Registro Imprese.

Restano, tuttavia, alcuni dubbi in ordine all'efficacia e all'efficienza dell'attività d'indagine che dovranno svolgere i Conservatori CCIAA all'interno dell'innovato quadro normativo, soprattutto laddove, come sovente accade nella prassi quotidiana, sia necessaria una consultazione dei pubblici registri (anche laddove non aggiornati⁷) in maniera non meccanica ma ponderata e attenta delle loro informazioni e risultanze, al fine di giungere a un quadro completo di tutte le situazioni giuridiche che fanno capo alla società da cancellare.

Anche i poteri del liquidatore nominato dal Tribunale, in caso di cancellazione d'ufficio delle società, non sono stati normativamente tratteggiati dal Legislatore dell'emergenza, nemmeno rimandando alla disciplina di altre figure tipiche.

Se alla prima questione potranno fare chiarezza solo (o, almeno, primariamente) le prassi del Registro Imprese, alla seconda potrà dare risposta solo la giurisprudenza.

In assenza, ovviamente, di nuovi interventi legislativi.

Riferimenti normativi

L. 120/2020

articolo 40, comma 1 del Decreto Semplificazioni

articolo 2189, cod. civ.

articolo 2492, cod. civ.

articolo 2495, cod. civ.

⁷ Si pensi alla confusione nei pubblici registri che può sussistere con riferimento a molteplici passaggi societari (fusioni, scissioni, trasformazioni, mutamenti di denominazione e trasferimento sede) non pubblicizzati o pubblicizzati solo in parte.

La riforma della Legge Fallimentare: a che punto siamo

La riforma della Legge Fallimentare contenuta nel Codice della crisi e insolvenza delle imprese presenta elementi fortemente innovativi che non hanno mancato di suscitare commenti critici e perplessità applicative. L'entrata in vigore delle nuove norme era stata prevista come un processo graduale che avrebbe dovuto concludersi il 15 agosto 2020. La pandemia ha però reso necessario un differimento al 1° settembre 2021 ma il Governo ha successivamente ritenuto opportuno anticipare con dei Decreti Legge alcune misure che in parte sono già entrate in vigore. Il quadro complessivo si è complicato rendendo più confusi i contorni delle diverse procedure per cui appare necessaria una riflessione, contenuta nel presente lavoro, circa il punto in cui siamo nell'applicazione delle nuove norme contenute nel Codice della crisi.

L'approvazione del Codice della crisi e dell'insolvenza delle imprese: un percorso a ostacoli

Quando si deve citare la Legge Fallimentare attualmente in vigore ci si riferisce al R.D. 267/1942 ma in realtà il contenuto delle norme è profondamente diverso da quello originario a seguito di numerosissimi interventi che nel corso del tempo si sono resi necessari e che spesso hanno reso le norme disorganiche e non più allineate all'obiettivo principale di salvaguardare quanto più possibile la continuità dell'azienda pur nella situazione di crisi o di insolvenza nella quale si trova l'imprenditore che tale compendio gestisce.

Proprio per rispondere in modo più compiuto alle nuove esigenze, già nel gennaio 2015 venne istituita una Commissione di esperti presieduta da Renato Rordorf, con lo scopo di definire le linee guida di una riforma organica della materia.

Tuttavia, solamente nell'ottobre 2017 (2 anni dopo il termine dei lavori della Commissione) è stata approvata dal Parlamento la L. 155/2017 che conferiva al Governo la delega per completare la riforma. La stessa riconvocata Commissione Rordorf stese le bozze dei Decreti Legislativi entro la fine del 2017 ma nuovamente sono stati necessari diversi mesi prima che il Governo approvasse il testo del decreto (rivisto dai tecnici del Ministero della giustizia) da sottoporre alle Camere perché rendessero i pareri necessari ma non vincolanti. Il 10 gennaio 2019 il Governo ha approvato in via definitiva il testo del D.Lgs. contenente il Codice della crisi, le modifiche al codice civile e le norme transitorie. Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del D.Lgs. 14/2019 il nuovo Codice della crisi è divenuto una norma dello Stato ma l'entrata in vigore delle principali discipline venne rinviata al 15 agosto 2020 ovvero dopo 18 mesi dalla data di pubblicazione perché enti, istituzioni e imprese avessero il tempo di adeguarsi alle nuove norme.

Il nuovo Codice contiene nuovi istituti e modifiche importanti a quelli esistenti e non ha mancato di suscitare reazioni anche fortemente critiche che hanno indotto il Parlamento ad approvare una nuova Legge delega la L. 20/2019 che consente al Governo di apportare le modifiche al Codice che si dovessero rendere necessarie entro 24 mesi dall'entrata in vigore dell'ultima disciplina.

Lo scoppio della pandemia e la normativa emergenziale che ne è seguita ha avuto effetti diversi sia rinviando nel tempo l'entrata in vigore di molti istituti sia anticipandone altri e poi ancora introducendo agli istituti attualmente vigenti modifiche non previste dal nuovo Codice.

Per chiarire l'attuale stato dell'arte diviene necessario distinguere le norme già entrate in vigore da quelle che lo saranno in futuro ma anche evidenziare le modifiche apportate in sede di legislazione di emergenza che appaiono temporanee da quelle invece che si possono ipotizzare come definitive. Il presente lavoro tratterà esclusivamente dei soggetti "fallibili" e non intende riprendere, se non in estrema sintesi, il contenuto del Codice della crisi ma concentrarsi sugli aspetti maggiormente oggetto di recenti modifiche.

Le norme contenute nel Codice della crisi e attualmente in vigore

Il testo definitivo del D.Lgs. 14/2019 contiene 4 sezioni:

1. il Codice della crisi e dell'insolvenza delle imprese;
2. le modifiche al codice civile;
3. le norme relative alle garanzie a tutela degli acquirenti di immobili da costruire;
4. le disposizioni finali e transitorie.

Le norme contenute ai punti 2, 3 e 4 sono entrate in vigore il 16 marzo 2019 e quindi sono operative da quasi 2 anni.

Per meglio comprendere le motivazioni che hanno indotto il Legislatore a prevedere il dilazionamento temporale dell'entrata in vigore delle nuove discipline è necessario guardare alle novità introdotte dalla riforma.

L'impianto del nuovo codice si fonda sulla chiara distinzione tra insolvenza da intendersi in continuità con la Legge Fallimentare e quindi indicativa di una situazione nella quale il debitore è sistematicamente incapace di far fronte alle proprie obbligazioni e crisi che costituisce uno stato precedente nel quale la futura insolvenza è lo scenario più probabile in assenza di interventi correttivi.

In coerenza con l'obiettivo generale di tutelare la continuità aziendale, la nuova norma privilegia gli interventi tempestivi di risanamento (ancora nella fase di crisi) che le evidenze mostrano essere i più efficaci. Proprio al fine di anticipare quanto più possibile l'utilizzo di strumenti di gestione della crisi, il Legislatore ha previsto dei meccanismi preventivi di allerta sia interni sia esterni alle imprese.

Rientra tra i primi, il nuovo obbligo previsto dall'articolo 2086, comma 2, cod. civ. che impone all'imprenditore e agli amministratori di società di:

1. adottare gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, adeguati alla dimensione e natura delle imprese, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi;
2. attivare prontamente uno degli strumenti di gestione della crisi.

I meccanismi di allerta esterna sono, invece, da individuare nella segnalazione di fondati indizi di crisi da parte degli organi di controllo e dei revisori prima all'organo amministrativo e in caso di inadeguata reazione di quest'ultimo ai costituendi Organismi di composizione della crisi (Ocric) che portano a una evidenza esterna la situazione di crisi e la necessità di un intervento per superarla.

Attualmente i meccanismi di tipo interno sono pienamente in vigore (come detto dal 16 marzo 2019) mentre i meccanismi esterni avrebbero dovuto entrare in vigore il 15 agosto 2019 ma l'articolo 5, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha posticipato tale data al 1° settembre 2021, non ravvisando, data l'emergenza in corso, l'opportunità di introdurre una norma così innovativa.

Ne deriva che a oggi solo poche CCIAA hanno provveduto a costituire gli Ocric e lo stesso previsto ampliamento delle società soggette a revisione – e quindi segnalabili in caso di crisi – è stato fortemente ridimensionato. Ci si riferisce alla modifica dell'articolo 2477, cod. civ. che rispetto a quanto contenuto nel testo originario del Codice ha subito nel tempo una revisione al rialzo dei limiti per la nomina del revisore e uno slittamento dei termini per la nomina che, dopo l'introduzione dell'articolo 51-*bis* in sede di conversione del D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio), è ora previsto con l'approvazione del bilancio 2021.

L'entrata in vigore dei meccanismi di allerta esterni dopo 18 mesi dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale trovava quindi giustificazione proprio nel necessario adeguamento alle novità da parte di tutti i soggetti coinvolti tuttavia, la situazione che si è venuta a creare ha indotto molti a ritenere che l'intero impianto normativo previsto dal nuovo Codice non sia ancora entrato in vigore *in toto*. In realtà, per quanto la pandemia possa costituire un evento eccezionale e imprevedibile non è possibile escludere a priori che gli amministratori possano essere ritenuti responsabili per il mancato rispetto degli obblighi previsti dalle norme circa l'adozione di adeguati meccanismi di allerta preventivi, ciò in quanto gli strumenti per una gestione anticipata della crisi esistono anche nella Legge Fallimentare per le discipline a oggi vigenti.

Sono ugualmente in vigore le modifiche al codice civile che hanno esteso alle Srl la responsabilità

degli amministratori circa la conservazione dell'integrità del patrimonio sociale (articolo 2476, cod. civ.) già prevista per le Spa e che hanno reso più severo per gli amministratori le modalità di calcolo del danno risarcibile una volta che ne siano state accertate le responsabilità (articolo 2486, cod. civ.).

L'anticipazione delle norme inerenti la transazione fiscale

Le modifiche alle discipline di gestione della crisi e dell'insolvenza per i soggetti "fallibili" e "non fallibili" generalmente entreranno in vigore il 1° settembre 2021. In particolare, l'articolo 48, comma 5, Codice della crisi prevede che: *"il Tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione o il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 57, comma 1, 60 comma 1, e 109, comma 1, e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

Il nuovo Codice con questa norma ha voluto ampliare l'ambito di applicazione della transazione fiscale oggi prevista dall'articolo 182-ter, L.F. e contenuta negli articoli 63 e 88, Codice della crisi, rispettivamente per gli accordi di ristrutturazione del debito e il concordato preventivo. In particolare, l'assenso dell'Amministrazione finanziaria e degli enti gestori della previdenza non è più necessario se:

1. è necessario al fine di superare la soglia di creditori partecipanti all'accordo di ristrutturazione del debito (attualmente il 60% ma riducibile al 30% se si verificano alcune condizioni) oppure per ottenere le maggioranze previste per l'approvazione del concordato preventivo;
2. il trattamento che il debitore riserva all'Amministrazione finanziaria e agli enti gestori della previdenza negli accordi o nel concordato preventivo è conveniente rispetto alla liquidazione giudiziaria che sostituirà il fallimento (sostituzione più nella terminologia che nella sostanza).

Per quanto sia necessario che il debitore presenti la relazione di un professionista indipendente, il Tribunale si pronuncia nel merito valutando caso per caso l'esistenza dei 2 suddetti requisiti.

In molti casi, è proprio la mancata adesione degli enti a rendere impraticabile l'accordo di ristrutturazione o a rendere difficile l'ottenimento delle maggioranze concordatarie, per cui il Legislatore ha ritenuto che questa particolare norma che avrebbe dovuto entrare in vigore il 1° settembre 2021, dovesse essere anticipata tanto che in sede di conversione del D.L. 123/2020 è stato modificato l'articolo 3 che ora introduce la disciplina richiamata sopra attraverso una aggiunta al comma 4 dell'articolo 180, L.F. per il concordato preventivo e al comma 4 dell'articolo 182-bis, L.F. per gli accordi di ristrutturazione. La nuova disciplina è entrata in vigore il 3 dicembre 2020 e quindi quasi un anno prima degli altri istituti contenuti nel nuovo Codice.

Con la circolare n. 34/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha rivisto i criteri di valutazione delle proposte di transazione che ben possono riassumersi nel seguente paragrafo: *"gli uffici, tanto nel concordato preventivo quanto nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, oltre ad operare un confronto con gli altri creditori per verificare il rispetto del divieto di trattamento deteriore dell'erario, ai fini della valutazione della proposta di transazione fiscale che viene formulata e dell'espressione del voto, o dell'assenso, che ne consegue, sono chiamati ad esaminare il requisito della maggior convenienza economica di tale proposta rispetto all'alternativa liquidatoria"*¹.

Per esprimere il proprio giudizio, gli uffici dovranno fare affidamento sul contenuto dell'attestazione e per il concordato preventivo anche su quello della Relazione del Commissario giudiziale. Il diniego dovrà essere motivato sulla base di un insieme di elementi, dettagliati pur se in termini generali nella circolare, che facciano ritenere inattendibile l'attestazione e/o la relazione del Commissario giudiziale.

La circolare n. 34/E/2020 segna un punto di svolta rispetto a precedenti interpretazioni che si

¹ Per approfondimenti in merito alla circolare n. 34/E/2020, si rimanda a un prossimo contributo a cura di G. Antico.

fondavano prevalentemente su percentuali fisse di soddisfacimento, spesso impraticabili e tali da rendere impossibile il ricorso a taluni strumenti quali l'accordo di ristrutturazione. È ovvio che tali novità sono attese dalla prova dei fatti ma andrà comunque notato come l'intervento normativo pare orientare il comportamento dell'Amministrazione finanziaria verso quella valutazione di convenienza da misurare nel concreto, caso per caso, che da tempo era richiesta dalla dottrina e dai professionisti più coinvolti in questi temi.

Per quanto il presente lavoro si limiti all'analisi dell'evoluzione normativa dei soggetti fallibili, si nota che analogamente a quanto accaduto per l'articolo 48, comma 5, Codice della crisi anche l'entrata delle modifiche inerenti il sovraindebitamento contenute nel Codice della crisi, integrate con nuove norme è stata anticipata e ha trovato posto nella legge di conversione del D.L. 137/2020.

Le modifiche introdotte nell'emergenza derivante dalla pandemia

Il Decreto Liquidità ha introdotto modifiche alle norme vigenti che hanno natura chiaramente temporanee, quali:

- il differimento di 6 mesi dei termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione scadenti dopo il 23 febbraio 2020;
- la possibilità di presentare istanza al Tribunale per ottenere una proroga non superiore a 90 giorni per il deposito di un nuovo piano/proposta di concordato oppure per depositare il piano/proposta di concordato in caso di domanda "in bianco" come prevista dall'articolo 161, comma 6, L.F. (analogia previsione vale per gli accordi di ristrutturazione con riferimento all'articolo 182-bis, comma 6, L.F.).

Di diverso tenore invece la norma contenuta nell'articolo 9, comma 5-bis, Decreto Liquidità che prevede la possibilità per il debitore che ha presentato una domanda in bianco entro il 31 dicembre 2021 di rinunciare alla presentazione del piano/proposta o dell'accordo per l'omologazione a seguito della predisposizione di un piano attestato di risanamento di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F..

Il Legislatore consente quindi al debitore di procedere in parallelo alla predisposizione di un piano finalizzato a un accordo di ristrutturazione o di un concordato preventivo anche alla redazione di un piano attestato di risanamento sulla base del quale ottenere un accordo con i creditori principali (solitamente gli istituti di credito). Nel concreto, quanto rileva è la conseguenza della mancata apertura di un concordato preventivo/omologazione di un accordo a fronte della domanda "in bianco": prima di questo cambiamento normativo, il ricorso al piano attestato equivaleva a un mancato deposito e quindi comportava l'impossibilità di ripresentare una nuova domanda "in bianco" nei 2 anni successivi (articolo 161, comma 8, L.F.), ora, invece, nell'operare della nuova norma il ricorso a un piano attestato, non pregiudica ove ve fosse la necessità di ripresentare la domanda "in bianco" senza attendere il suddetto termine.

Questa novità non è prevista dal Codice della crisi che tende a ridimensionare il piano attestato ad esempio rispetto alla composizione assistita della crisi che a differenza del precedente consente, nel corso delle trattative, la richiesta al Tribunale delle misure protettive e cautelari sul patrimonio. La previsione normativa di un termine ampio fino al 31 dicembre 2021 lascia numerose perplessità circa la disciplina da applicare poiché il nuovo Codice dovrebbe entrare in vigore il 1° settembre 2021. Vi dovranno essere sul punto nuove indicazioni normative e non pare da escludere la possibilità che la norma diventi definitiva.

In tema di piano attestato, si ricorda che, nonostante diverse opinioni favorevoli, il Legislatore non ha ritenuto di estendere anche a esso il ricorso alla transazione fiscale che rimane attualmente e nel futuro limitata agli accordi di ristrutturazione e ai concordati preventivi. Tale estensione sarebbe stata invece assai auspicabile, anche limitatamente a maggiori dilazioni rispetto a quelle ordinarie, per fronteggiare la crisi di liquidità che per molte imprese deriva dalla pandemia e dalle sue conseguenze.

Le modifiche al Codice della crisi in attuazione della Legge delega 20/2019

Si è ricordato in precedenza che il Parlamento ha concesso al Governo l'opportunità di modificare il Codice della crisi con l'approvazione della Legge delega 20/2019. Il CdM ha approvato in via definitiva lo schema di Decreto Legislativo in data 18 ottobre 2020 e lo stesso D.Lgs. 147/2020 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 276 del 5 novembre 2020.

Sono quindi definitivamente approvate le modifiche al testo originario del D.Lgs 14/2019 che, al di là di alcune precisazioni terminologiche (ad esempio nella definizione di crisi in luogo al termine "difficoltà economiche e finanziarie" ora si parla di "squilibri") e di leggeri correttivi alle discipline (ad esempio la semplificazione delle soglie di segnalazione dell'Agenzia delle entrate), non hanno alterato l'impianto complessivo del Codice, tranne forse per alcuni aspetti relativi all'Albo dei gestori della crisi dei quali si tratterà tra breve.

Hanno, invece, destato un certo clamore alcune dichiarazioni rese da esponenti del Ministero della giustizia che preannunciavano l'anticipazione di ulteriori norme contenute nel Codice della crisi ma anche limitazioni ai compensi dei professionisti (si citava una riduzione del 25%) e l'obbligatorietà degli incarichi dell'introduzione della "success fee".

Le forti critiche, peraltro ben motivate, a tali dichiarazioni hanno probabilmente portato a ulteriori riflessioni tanto che non è seguito alcun provvedimento concreto ma è evidente che le norme attualmente vigenti (e prospettiche) sono ancora lontane dall'aver trovato una stabilizzazione.

L'Albo dei gestori della Crisi

Il ruolo dei professionisti nella gestione della crisi è stato oggetto di intervento sia nel nuovo Codice sia nel decreto correttivo. In particolare, è prevista l'introduzione di un nuovo Albo al quale potranno iscriversi i professionisti:

1. iscritti agli Albi degli avvocati, dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
2. che hanno svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in società di capitali dando prova di capacità imprenditoriali.

I professionisti di cui al punto 1 dovranno anche dimostrare di avere frequentato corsi di formazione specifici della durata di almeno 40 ore che si incrementano a 200 ore per quelli indicati al punto 2² e un tirocinio di almeno 6 mesi. I professionisti dovranno inoltre possedere i requisiti di onorabilità previsti dall'articolo 356, comma 3, Codice della crisi e per mantenere l'iscrizione dovranno frequentare corsi di formazione biennali per almeno 40 ore.

Il Decreto correttivo al D.Lgs. 14/2019 ha modificato le norme di primo popolamento dell'Albo che consentono l'iscrizione "diretta" ai professionisti iscritti agli Albi che "*documentano di essere stati nominati, alla data di entrata in vigore del presente articolo, in almeno due procedure negli ultimi quattro anni, curatori fallimentari, commissari o liquidatori giudiziali...*" (articolo 37, comma 1, D.Lgs. 147/2020).

Il Decreto correttivo ha dimezzato le nomine richieste (in precedenza erano 4) ma ha mantenuto la limitazione alla nomine provenienti dal Tribunale e non dal debitore (è escluso ad esempio l'attestatore) e rimane incerto il momento dal quale far risalire i 4 anni poiché l'Albo dei gestori è entrato in vigore il 16 marzo 2019 (pur rimanendo sulla carta) e quindi dovrebbe essere quella la data di riferimento anche se altre posizioni propendono per la data di entrata in vigore delle restanti discipline e quindi il 1° settembre 2021.

Per chiarire questo e numerosi altri punti inerenti il funzionamento dell'Albo è necessario attendere il Decreto regolamentativo che emanerà il Ministero della giustizia. Originariamente previsto per il 1° marzo 2020 e poi rinviato al 30 giugno, attualmente non è ancora disponibile.

È necessario che tale vuoto venga rapidamente colmato perché il ruolo dell'Albo sarà fondamentale per tanti professionisti che si occupano di questa materia, posto che non solo il curatore nella liquidazione giudiziale, il commissario e il liquidatore giudiziale ma anche l'attestatore e i componenti

² Questa previsione è stata introdotta con il Decreto correttivo perché in precedenza la durata dei corsi era pari a 200 ore per tutti i professionisti.

dell'Ocri (questi ultimi con norme specifiche di primo popolamento) dovranno essere iscritti all'Albo.

Considerazioni conclusive

Il presente lavoro mostra come sia stata tormentata la storia del nuovo Codice ma più in generale delle diverse discipline che regolano la crisi e l'insolvenza dei soggetti "fallibili" e come anche appaia lontano il momento nel quale si avrà una definitiva stabilizzazione della materia.

A parere di chi scrive, le posizioni fortemente critiche nei confronti di taluni aspetti del nuovo Codice (uno su tutti i meccanismi di allerta esterna) potranno portare a ulteriori revisioni ed è facile profetizzare che il Codice della crisi che troverà applicazione concreta sarà diverso da quello che conosciamo oggi.

Tuttavia, la pandemia, quando finalmente avrà termine, lascerà sul campo - anche questa è una facile profezia - numerose imprese che necessiteranno di strumenti di risanamento efficaci e soprattutto di chiara e facile applicazione. L'auspicio è che l'evoluzione delle norme, per quanto ancora abbia a venire, sia il più possibile coerente con tale obiettivo.

Riferimenti normativi

articolo 2476, cod. civ.

articolo 2486, cod. civ.

articolo 180, L.F.

articolo 182-*bis*, L.F.

articolo 182-*ter*, L.F.

articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.

articolo 161, comma 8, L.F.

articolo 37, comma 1, D.Lgs. 147/2020

circolare n. 34/E/2020

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

TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

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

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 **TeamSystem**

PREMIUM PARTNER