

 TeamSystem

# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 07-08/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 319-320



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione alle imprese

## BUSINESS INFORMATION

# Ottieni in completa autonomia dati societari, finanziari e settoriali dei tuoi clienti, fornitori e competitor

Le Business Information sono uno strumento indispensabile per **valutare il rischio di credito** della controparte, così come per misurare la propria **esposizione al rischio** nonché l'affidabilità del singolo fornitore.

Con l'integrazione di TeamSystem Business Information all'interno di TeamSystem Enterprise ora puoi monitorare la rischiosità dei tuoi clienti, fornitori e competitor in pochi passi e ottenere in modo facile e veloce un report sintetico con le informazioni economico-finanziarie.

Alcuni dettagli di questa novità:

- **Report Sintetico**, acquistabile per nuovi clienti (anche in fase di inserimento) o clienti già registrati (nel caso in cui desiderassi avere informazioni aggiornate): cliccando sul pulsante "Acquista report" in pochi secondi avrai un report economico-finanziario con informazioni sui dati societari, finanziari e settoriali dell'azienda che hai scelto.
- **Modello a consumo**: ogni report scaricato consuma un certo numero di crediti. Come cliente TeamSystem Enterprise hai a disposizione 50 crediti. Una volta terminati potrai acquistare un nuovo pacchetto.
- **Salvataggio delle informazioni**: tutti i report richiesti vengono salvati in un documentale, in modo da poterne avere accesso in ogni momento.

Scopri di più su:

<https://www.teamsystem.com/store/business-information/>

## Lavoro e previdenza

Alluvione romagna: le istruzioni Inps per la cassa in deroga	2
Indennità lavoratori autonomi territori alluvionati per eventi dal 1° maggio 2023	6
Esonero contributivo <i>under 36</i> da luglio 2022 a dicembre 2023	10
Esonero contributivo donne svantaggiate, luglio 2022 - dicembre 2023	16
Cessazione dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato nelle di crisi di impresa e obbligo contributivo del c.d. <i>ticket</i> di licenziamento	21
Nuovo servizio di presentazione della domanda di integrazione salariale ordinaria	26
Tfr: coefficiente di maggio 2023	28

## Economia e finanza

Equo canone di maggio 2023	29
----------------------------	----

## Fisco e tributi

Comodato impossibile tra comproprietari: esame dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 37346/2022	30
Garanzia del fallito terzo datore di ipoteca e insinuazione al passivo del creditore	36
La responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato e la redazione del modello organizzativo, funzione scriminante del modello ed effettiva attuazione	42
Il regime del <i>patent box</i> alla luce della circolare n. 5/E/2023	48
La enunciazione del " <i>finanziamento-soci</i> " nel verbale assembleare di ripianamento delle perdite	56

## Alluvione romagna: le istruzioni Inps per la cassa in deroga

**L**'Inps, con una serie di documenti di prassi che di seguito si dettaglieranno, ha fornito le istruzioni operative relative all'ammortizzatore unico previsto dal D.L. 1° giugno 2023, n. 61 (Gazzetta Ufficiale n. 127 del 1° giugno 2023) in favore dei datori di lavoro e lavoratori colpiti dall'eccezionale evento meteorologico che ha interessato in particolare la Regione Emilia-Romagna.

### Destinatari dell'ammortizzatore unico previsto dal D.L. 61/2023

Ai sensi di quanto disposto dall'articolo 7, D.L. 61/2023 sono destinatari dell'“ammortizzatore unico” i seguenti soggetti:

- lavoratori subordinati del settore privato che, alla data del 1° maggio 2023, a prescindere dal Comune di residenza o di domicilio, sono impossibilitati a prestare attività lavorativa poiché la stessa si svolge presso datori di lavoro aventi sede legale/unità operative ubicate in uno dei Comuni contenuti nell'allegato n. 1 al medesimo D.L. 61/2023 che, in conseguenza degli eventi alluvionali, hanno sospeso l'attività lavorativa;
- lavoratori subordinati del settore privato che, alla data del 1° maggio 2023, risiedono o sono domiciliati in uno dei Comuni alluvionati e che sono impossibilitati a recarsi al lavoro presso datori di lavoro la cui attività si svolge al di fuori dei territori ricompresi nell'allegato n. 1 al D.L. 61/2023.

L'ammortizzatore unico spetta, inoltre, ai seguenti lavoratori agricoli:

- lavoratori che, alla data del 1° maggio 2023, a prescindere dal Comune di residenza o di domicilio, hanno un rapporto di lavoro attivo e sono impossibilitati a prestare attività lavorativa perché la stessa si svolge in uno dei Comuni ricompresi nell'allegato 1 al D.L. 61/2023;
- lavoratori che, alla data del 1° maggio 2023, hanno un rapporto di lavoro attivo e sono residenti o domiciliati in uno dei Comuni ricompresi nell'allegato 1 al D.L. 61/2023, impossibilitati a recarsi al lavoro presso datori di lavoro che svolgono attività lavorativa al di fuori dei medesimi Comuni (e quindi anche in comuni non alluvionati – Inps, messaggio n. 2215/2023);
- lavoratori che, alla data del 1° maggio 2023, a prescindere dal Comune di residenza o di domicilio, non hanno ancora un rapporto di lavoro attivo e sono assunti entro e non oltre il 31 agosto 2023, impossibilitati a prestare attività lavorativa perché la stessa si svolge in uno dei Comuni ricompresi nell'allegato 1 al D.L. 61/2023. Per tali lavoratori la misura di sostegno è riconoscibile a decorrere dalla data di assunzione;
- lavoratori che, alla data del 1° maggio 2023, sono residenti o domiciliati in uno dei Comuni alluvionati ricompresi nell'allegato 1 al D.L. 61/2023, che non hanno ancora un rapporto di lavoro attivo, sono assunti entro e non oltre il 31 agosto 2023 e sono impossibilitati a recarsi al lavoro presso datori di lavoro che svolgono l'attività lavorativa al di fuori dei medesimi Comuni. Per tali lavoratori la misura di sostegno è riconoscibile a decorrere dalla data di assunzione.

Come successivamente precisato dal messaggio Inps n. 2215 del 14 giugno 2023:

1. considerato che il 1° maggio è un giorno festivo, la suddetta data deve intendersi differita al primo giorno lavorativo successivo (2 maggio 2023);
2. l'impossibilità a prestare l'attività lavorativa, non deve intendersi riferita all'intero complesso aziendale ma è sufficiente che riguardi soltanto un settore dello stesso o una singola fase/attività del processo produttivo.

Riguardo alla condizione impeditiva di recarsi al lavoro, l'articolo 7, comma 2, D.L. 61/2023 prevede che la stessa sia collegata:

- a) a un provvedimento normativo o amministrativo direttamente connesso allo straordinario evento emergenziale;

- b) all'interruzione o impraticabilità delle vie di comunicazione;
- c) all'inutilizzabilità dei mezzi di trasporto;
- d) all'inagibilità della abitazione di residenza o domicilio;
- e) alle condizioni di salute di familiari conviventi;
- f) a ulteriori avvenimenti che abbiano richiesto la presenza del lavoratore in luogo diverso da quello di lavoro, tutti ricollegabili all'evento straordinario ed emergenziale.

In ordine alla documentazione a supporto delle richieste di accesso alla nuova misura di sostegno, l'Inps ha chiarito che, relativamente alla condizione impeditiva di recarsi al lavoro collegata a un provvedimento normativo o amministrativo, in sede di compilazione della domanda si dovrà indicare l'esistenza di un provvedimento normativo o amministrativo (ad esempio, decreto di stato di calamità, ordinanza prefettizia o comunale) riferito alla situazione emergenziale; in tutti gli altri casi i datori di lavoro dovranno indicare di essere in possesso di idonea dichiarazione di responsabilità, prodotta dal lavoratore, attestante la tipologia di motivazione invocata.

Le suddette documentazioni dovranno essere custodite dai datori di lavoro - secondo quanto previsto rispettivamente dall'articolo 6, comma 1, D.M. 9 luglio 2008 e dall'articolo 5, lettera e) del Regolamento (UE) 2016/679 - anche ai fini delle attività di controllo sulla veridicità dei contenuti delle dichiarazioni.

## **Caratteristiche e regolamentazione dell'ammortizzatore unico**

Si evidenzia che, ai sensi di quanto disposto dell'articolo 7, comma 7, D.L. 61/2023, il nuovo ammortizzatore unico è incompatibile con tutti i trattamenti di integrazione salariale di cui al D.Lgs. 148 del 14 settembre 2015, con il trattamento di cui all'articolo 8, L. 457/1972, nonché con i trattamenti di cui all'articolo 21, comma 4, L. 223/1991.

Detta incompatibilità comporta che non potranno fruire del nuovo ammortizzatore sociale unico i lavoratori che, per i medesimi periodi, sono destinatari dei trattamenti ordinari soprarichiamati: i datori di lavoro che, avendo già inoltrato domanda di Cassa integrazione ordinaria, Assegno di integrazione salariale a carico del Fondo di integrazione salariale (FIS) e/o dei Fondi di solidarietà bilaterali ex articolo 26, D.Lgs. 148/2015 nonché di Cassa integrazione speciale agricola (CISOA), volessero optare per la nuova misura di sostegno di cui all'articolo 7, D.L. 61/2023, con riferimento ai medesimi periodi e agli stessi lavoratori, potranno richiedere, con la massima urgenza, alla Struttura territoriale competente, l'annullamento dell'originaria istanza.

Con riferimento agli aspetti afferenti alla regolamentazione, ai fini della richiesta del nuovo ammortizzatore unico, i datori di lavoro non devono siglare alcun accordo sindacale, ferma restando la facoltà di inviare una informativa sindacale - anche dopo l'inizio della sospensione dell'attività lavorativa - alle rappresentanze sindacali aziendali o in assenza di queste, alle rappresentanze territoriali delle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale.

In caso di ricorso all'ammortizzatore unico, i datori di lavoro non sono, inoltre, obbligati al versamento del contributo addizionale secondo le differenti misure e i diversi criteri previsti dal medesimo D.Lgs. 148/2015.

## **Termini e modalità di invio delle domande**

Le istanze per l'accesso all'ammortizzatore unico dovranno essere presentate esclusivamente dai datori di lavoro (o loro delegati), sia nel caso di impossibilità a prestare attività lavorativa, sia nel caso di impossibilità a recarsi al lavoro (Inps, messaggio n. 2264 del 16 giugno 2023) e sono trasmesse tramite il servizio di "Comunicazione Bidirezionale", all'interno del Cassetto Previdenziale del Contribuente/Contatti, selezionando l'apposito oggetto "Ammortizzatore Unico". entro la fine del mese successivo a quello in cui si colloca l'inizio della sospensione dell'attività lavorativa, termine ordinario e non decadenziale.

Riguardo alle modalità di compilazione della domanda, i datori di lavoro privati, compresi quelli agricoli, direttamente o tramite i propri intermediari delegati, ai fini della richiesta dell'ammortizzatore unico, dovranno compilare un flusso informativo, esclusivamente in formato .csv, contenente



i dati relativi ai lavoratori interessati dalla misura, finalizzati a consentire all'Istituto di erogare la misura di sostegno.

Con il messaggio n. 2264 del 16 giugno 2023, l'Inps ha inoltre precisato che:

- eventuali file in formati non .csv (ad esempio, pdf, xls, doc, txt, etc.) saranno scartati;
- file .CSV che non rispettano il format (esemplificato nell'allegato n. 2) saranno scartati
- il file deve contenere solamente le informazioni previste nella circolare n. 53/2023 e richiamate nell'allegato n. 1 del presente messaggio, senza commenti e/o note e/o altro
- le posizioni individuali che non soddisfanno le regole indicate nel messaggio saranno considerate anomale.

Il file dovrà essere trasmesso all'INPS tramite il sistema della Comunicazione Bidirezionale, all'interno del Cassetto Previdenziale del Contribuente/Contatti, sotto la voce "CIGO- CIGS - Solidarietà", selezionando l'apposito oggetto "Ammortizzatore Unico".

Il predetto file .csv può essere trasmesso dal 15 giugno 2023.

## Compilazione UniEmens e altri flussi di denuncia

Con messaggio n. 2325 del 22 giugno 2023, l'Inps, in relazione alle diverse gestioni previdenziali, ha fornite le istruzioni relative alle modalità di esposizione nei flussi di denuncia dei nuovi codici evento istituiti.

### Flusso UniEmens\PosContributiva

I datori di lavoro con dipendenti iscritti all'assicurazione generale obbligatoria e ad altri fondi speciali, ai fini della compilazione delle denunce individuali, dovranno valorizzare la causale dell'assenza nell'elemento <CodiceEvento> di <Settimana> con il codice di nuova istituzione "AUA", avente il significato di "Ammortizzatore Unico Alluvionati", procedendo alla valorizzazione del "tipo copertura" delle settimane in cui si collocano i periodi indennizzati con le consuete modalità.

Nell'elemento <Giorno> interessato dall'evento dovranno essere fornite le informazioni, di seguito specificate, utili a delineare la tipologia e la durata dell'evento nonché a ricostruire correttamente l'estratto conto.

- Elemento <Lavorato> = N;
- Elemento <TipoCoperturaGiorn> = 1 o 2 (in caso di integrazione a carico del datore di lavoro);
- Elemento <CodiceEventoGiorn> = AUA.

Con riferimento al valore da indicare nell'elemento <DiffAccredito>, si precisa che lo stesso deve essere determinato sulla base della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le giornate di lavoro non prestate, comprensiva dei ratei relativi alle competenze ultra-mensili.

### Flusso UniEmens\ListaPosPA

Per i lavoratori subordinati del settore privato iscritti alla Gestione pubblica, i datori di lavoro dovranno compilare i campi di <PosContributiva> indicati nel paragrafo 2, mentre in <ListaPosPA> dovranno valorizzare, nell'elemento <E0> del periodo precedente a quello di sospensione determinato dall'evento in oggetto, il Codice Cessazione "57", avente il significato di "Ammortizzatore Unico Alluvionati".

Per il periodo successivo alla sospensione, corrispondente alla ripresa dell'attività da parte del lavoratore, si dovrà procedere alla compilazione della <ListaPosPA> secondo le consuete modalità.

### Flusso UniEmens\PosAgri

Con riferimento alla posizione dei lavoratori agricoli, sia a tempo indeterminato (OTI) che a tempo determinato (OTD), i datori di lavoro dovranno indicare nel flusso <PosAgri>/<DenunciaAgriIndividuale>/<DatiAgriRetribuzione> le giornate di sospensione connesse agli eventi alluvionali in discorso valorizzando i seguenti elementi:

- in <Tipo Retribuzione>/<CodiceRetribuzione>, il codice "J", avente il significato di "Evento figurativo atipico";
- in <AgevolazioneAgr>/<CodAgio>, il codice "AL", avente il significato di "Sospensione lavorativa ex ammortizzatore unico alluvionati art. 7 DL n. 61/2023";
- in <PeriodoEventoFig> dovrà essere indicato il periodo di sospensione: <DataInizioEv> e <DataFineEv> e il numero complessivo di giornate di sospensione (elemento <NumGiornateEv>);
- in <RetrPersaMese>, la retribuzione relativa al periodo di sospensione calcolata ai sensi dell'articolo 6, L. 148/2015. Per il calcolo della c.d. retribuzione persa per gli OTD si rinvia alle indicazioni fornite al paragrafo 1.3 - "Retribuzione persa per gli operai a tempo indeterminato" - del messaggio n. 1653/2019, applicabili per quanto compatibili con la peculiare struttura della retribuzione di tale tipologia di rapporto di lavoro.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 61/2023

## Indennità lavoratori autonomi territori alluvionati per eventi dal 1° maggio 2023

**I**l D.L. 61/2023, articolo 8, comma 1, riconosce un'indennità una tantum in favore dei collaboratori coordinati e continuativi, dei titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale, dei lavoratori autonomi o professionisti, compresi i titolari di attività di impresa, iscritti a qualsiasi forma obbligatoria di previdenza e assistenza che, alla data del 1° maggio 2023, risiedono o sono domiciliati ovvero operano, esclusivamente o, nel caso degli agenti e rappresentanti, prevalentemente in 1 dei comuni indicati nell'allegato 1 al medesimo decreto-legge per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza e che hanno dovuto sospendere l'attività a causa degli eventi alluvionali occorsi a partire dal 1° maggio 2023.

### Introduzione

Per attuare la misura di sostegno l'Inps ha emanato la circolare n. 54/2023 con la quale fornisce i necessari chiarimenti e le istruzioni per poter procedere con la richiesta. Ulteriori precisazioni sono contenute nel messaggio n. 2264/2023.

### Individuazione della platea dei beneficiari dell'indennità una tantum

I destinatari dell'indennità una tantum connessa alla sospensione dell'attività lavorativa a causa degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023 comprendono le seguenti categorie di lavoratori:

- A. collaboratori coordinati e continuativi, dottorandi, assegnisti di ricerca e i medici in formazione specialistica;
- B. titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale;
- C. lavoratori autonomi e professionisti, compresi i titolari di attività di impresa.

#### **A. Collaboratori coordinati e continuativi**

Rientrano nell'ambito della categoria di cui alla lettera A dell'elenco sopra riportato i collaboratori coordinati e continuativi di cui all'articolo 409, c.p.c., iscritti alla gestione separata dell'Inps, alla gestione separata dell'Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani (INPGI), nonché alla gestione separata dell'Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza della Professione Infermieristica (ENPAPI), nonché tutti i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per i quali è obbligatoria la contribuzione previdenziale obbligatoria presso le casse professionali autonome o le gestioni Inps (ad esempio, ex PALS). Sono, inoltre, destinatari dell'indennità i dottorandi, gli assegnisti di ricerca e i medici in formazione specialistica.

#### **B. Titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale**

Nell'ambito della categoria di cui alla lettera B dell'elenco sopra riportato rientrano i titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale iscritti alla gestione speciale dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli esercenti attività commerciali o alla gestione separata dell'Inps (c.d. venditori porta a porta).

#### **C. Lavoratori autonomi e professionisti, ivi compresi i titolari di attività di impresa**

Rientrano nell'ambito della categoria di cui alla lettera C dell'elenco sopra riportato i lavoratori, come di seguito specificati, iscritti alle gestioni previdenziali dell'Inps (di seguito, anche gestioni autonome):

- lavoratori iscritti alla gestione speciale dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani, istituita presso l'Inps ai sensi dell'articolo 3, L. 463/1959;



- lavoratori iscritti alla gestione speciale dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli esercenti attività commerciali istituita presso l'Inps ai sensi dell'articolo 5, L. 613/1966;
- lavoratori iscritti alla gestione speciale per i coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri, istituita ai sensi dell'articolo 6, L. 1047/1957, compresi gli imprenditori agricoli professionali iscritti alla medesima gestione;
- pescatori autonomi di cui alla L. 250/1958, recante "*Previdenze a favore dei pescatori della piccola pesca marittima e delle acque interne*", che istituisce, tra l'altro, tutele previdenziali a favore delle persone che esercitano la pesca quale esclusiva o prevalente attività lavorativa, quando siano associate in cooperative o compagnie e rapporto di lavoro autonomo oppure esercitino tale attività per proprio conto, compresi i soci lavoratori di cooperative o compagnie che abbiano stipulato un contratto di lavoro autonomo, nonché armatori e proprietari armatori imbarcati sulla nave dai medesimi gestita;
- liberi professionisti iscritti alla gestione separata dell'Inps, quali soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo, di cui al comma 1, articolo 53, D.P.R. 917/1986, ivi compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici;
- lavoratori autonomi che svolgono attività per la quale vige l'obbligo contributivo presso la gestione speciale ex Enpals.

Sono, altresì, destinatari dell'indennità *una tantum* i lavoratori iscritti in qualità di coadiuvanti e coadiutori alle gestioni previdenziali degli artigiani, esercenti attività commerciali e coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri.

Tra i destinatari della misura di sostegno rientrano, inoltre, i professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al D.Lgs. 509/1994 e al D.Lgs. 103/1996.

## Requisiti e misura dell'indennità *una tantum*

L'indennità *una tantum* è riconosciuta per il periodo dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023 a favore dei lavoratori come sopra specificati che alla data del 1° maggio 2023 risiedono o sono domiciliati ovvero operano, esclusivamente o, nel caso degli agenti e rappresentanti, prevalentemente in uno dei comuni per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, come indicati nell'allegato 1, D.L. 61/2023, con le delibere del consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023 e che abbiano dovuto sospendere l'attività a causa degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023.

In particolare, l'indennità *una tantum* è riconosciuta ai lavoratori, appartenenti a una delle categorie come sopra meglio specificate, iscritti a qualsiasi forma obbligatoria di previdenza e assistenza alla data del 1° maggio 2023 e la cui attività sia stata già avviata alla medesima data.

La misura dell'indennità *una tantum* è di importo pari a 500 euro per ciascun periodo di sospensione non superiore a quindici giorni e comunque l'importo massimo erogabile a ciascun lavoratore non può superare 3.000 euro.

L'indennità sarà erogata dall'Inps a domanda - da presentarsi secondo le modalità descritte più oltre - e che la stessa deve essere adeguatamente documentata.

Con riferimento al requisito della residenza, lo stesso è verificato dall'Istituto in sede di presentazione della domanda attraverso l'accesso al relativo servizio telematico tramite la propria indennità digitale Spid almeno di livello 2, CIE o CNS.

Quanto al requisito del domicilio è necessario che il richiedente l'indennità dichiari, in sede di domanda, di essere domiciliato alla data del 1° maggio 2023 in 1 dei comuni di cui all'allegato 1 del decreto in argomento.

Con riferimento ai periodi di sospensione, il lavoratore richiedente l'indennità *una tantum* è tenuto, in sede di presentazione della domanda, a dichiarare il periodo o i periodi durante il/i quale/i l'attività lavorativa è rimasta sospesa a causa degli eventi alluvionali, indicando per ciascun periodo la data di inizio e fine della sospensione medesima.

I lavoratori interessati possono scegliere di presentare una domanda per ciascun periodo di sospensione oppure una domanda che interessa 2 o più periodi di sospensione o, infine, un'unica

domanda per tutti i periodi di sospensione; i periodi di sospensione dell'attività, fino a un massimo di 6 periodi, possono anche essere continuativi.

Si fa presente che in sede di presentazione della domanda possono essere valorizzati solo intervalli di sospensione riferiti a periodi già trascorsi; è infatti inibita la valorizzazione di un intervallo di tempo riferito a un periodo futuro.

Inoltre, i diversi periodi di sospensione indicati devono essere riferiti a intervalli temporali diversi e non sovrapposti tra loro.

Per il periodo di fruizione della stessa non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.

## Presentazione della domanda

I lavoratori potenziali destinatari delle indennità di cui all'articolo 8, comma 1, D.L. 61/2023, al fine di ricevere la prestazione dovranno presentare domanda all'Inps entro la data del 30 settembre 2023 esclusivamente in via telematica, utilizzando i consueti canali messi a disposizione per i cittadini e per gli Istituti di patronato sul portale *web* dell'Istituto.

La domanda sarà disponibile dal 15 giugno 2023, accedendo alla sezione "*Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche*" raggiungibile a partire dalla *home page* del sito *web* dell'Istituto ([www.inps.it](http://www.inps.it)), seguendo il percorso "*Sostegni, Sussidi e Indennità*" > "*Esplora Sostegni, Sussidi e Indennità*" > selezionare la voce "*Vedi tutti*" nella sezione Strumenti > "*Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche*"; una volta autenticati sarà necessario selezionare "*Indennità una tantum in favore dei lavoratori autonomi che hanno sospeso l'attività lavorativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 del D.L. 61/2023, a seguito degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023*". Una volta presentata la domanda, sarà possibile accedere alle ricevute e ai documenti prodotti dal sistema, monitorare lo stato di lavorazione della domanda e aggiornare le informazioni relative alle modalità di pagamento ove necessario.

Le credenziali di accesso al servizio per la prestazione sopra descritta sono attualmente le seguenti:

- Spid di livello 2 o superiore;
- carta di identità elettronica 3.0 (CIE);
- carta nazionale dei servizi (CNS).

Per coloro che non sono in possesso di nessuna delle anzidette credenziali, è possibile presentare domanda attraverso gli Istituti di patronato, utilizzando i servizi offerti dagli stessi.

In alternativa al Portale *web*, l'indennità di cui alla presente circolare può essere richiesta tramite il servizio di *Contact Center* multicanale, telefonando al numero verde 803 164 da rete fissa (gratuitamente) oppure al numero 06 164164 da rete mobile (a pagamento, in base alla tariffa applicata dai diversi gestori).

Ai fini dell'ammissibilità della domanda, il lavoratore richiedente l'indennità è tenuto alle seguenti dichiarazioni rilasciate ai sensi del D.P.R. 445/2000, sotto la propria responsabilità:

- a) di rientrare nell'ambito di una delle categorie di lavoratori previste dall'articolo 8, D.L. 61/2023;
- b) di essere residente in uno dei Comuni individuati nell'allegato 1, D.L. 61/2023 alla data del 1° maggio 2023;
- c) di essere domiciliato in uno dei Comuni individuati nell'allegato 1, D.L. 61/2023 alla data del 1° maggio 2023;
- d) di svolgere l'attività lavorativa esclusivamente in uno dei Comuni individuati nell'allegato 1, D.L. 61/2023 alla data del 1° maggio 2023;
- e) di essere un lavoratore titolare di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale e di svolgere attività lavorativa prevalentemente in uno dei Comuni individuati nell'allegato 1, D.L. 61/2023 alla data del 1° maggio 2023;
- f) di possedere i requisiti previsti dalla legge per la categoria di appartenenza.

Si precisa che l'indennità *una tantum* è corrisposta dall'Inps sulla base dei dati dichiarati in domanda dal richiedente, della documentazione allegata nonché di quelli a disposizione dell'Istituto al momento del pagamento.

Per l'accertamento della sussistenza dei suddetti requisiti oggetto di dichiarazione, l'Inps procederà

alle successive verifiche, anche in collaborazione con Enti e Istituzioni esterni.

Nell'ipotesi in cui, all'esito della verifica di cui sopra, risulti l'insussistenza dei requisiti previsti l'Inps avvia la procedura di recupero nei confronti del soggetto che ha usufruito indebitamente dell'indennità, ferme restando le sanzioni, anche penali, legislativamente previste.

## **Finanziamento e monitoraggio**

L'indennità una tantum è riconosciuta nel limite di spesa complessivo pari a 253,6 milioni di euro per l'anno 2023. Qualora dall'attività di monitoraggio svolta dall'Inps dovesse emergere, anche in via prospettica, il raggiungimento del complessivo predetto limite di spesa non verranno più accolte ulteriori domande per l'accesso ai benefici in esame.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 61/2023

## Esonero contributivo *under 36* da luglio 2022 a dicembre 2023

**L**a circolare Inps n. 57/2023 fornisce le indicazioni, incluse quelle per i flussi UniE-mens, per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi alla misura di esonero contributivo prevista dalla Legge di Bilancio 2023, applicabile alle assunzioni a tempo indeterminato e alle trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023, nonché ulteriori precisazioni in merito all'esonero previsto dalla Legge di Bilancio 2021, relativamente al secondo semestre 2022.

### Introduzione

Si ricorda che la Legge di Bilancio 2021 ha previsto l'esonero contributivo del 100% della contribuzione datoriale complessivamente dovuta a fronte di assunzioni e trasformazioni a tempo indeterminato, effettuate nel biennio 2021-2022, di soggetti che, alla data dell'evento incentivato, non abbiano compiuto il 36° anno di età e non siano mai stati titolari di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato con il medesimo o con altro datore di lavoro, nel limite massimo di 6.000 euro annui, per la durata di 36 mesi (48 per le Regioni del Mezzogiorno), ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche e l'autorizzazione della Commissione Europea intervenuta con 2 diverse decisioni, la prima fino al 31 dicembre 2021 e la seconda fino al 30 giugno 2022, data in cui sono cessati gli effetti del *Temporary Framework* connesso all'emergenza del Covid-19. La Legge di Bilancio 2023, poi, ha esteso l'esonero anche alle assunzioni e alle trasformazioni a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023, prevedendo altresì che il limite massimo di importo concedibile sia innalzato a 8.000 euro annui, previa autorizzazione della Commissione Europea. Per consentire la piena operatività della misura agevolativa anche oltre il 30 giugno 2022, le autorità italiane hanno perciò notificato alla Commissione la misura, come prorogata dalla Legge di Bilancio 2023, subordinando la stessa al rispetto del c.d. *Temporary Crisis and Transition Framework* o TCTF connesso alla crisi Ucraina e la Commissione Europea, con decisione del 19 giugno 2023, ha autorizzato la concedibilità degli esoneri in oggetto per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate dal 1° luglio 2022 ed entro il 31 dicembre 2023.

### Datori di lavoro interessati

Gli esoneri sono riconosciuti, dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2023, in favore di tutti i datori di lavoro privati, anche non imprenditori, inclusi quelli del settore agricolo, esclusa la pubblica Amministrazione e, dato che le misure sono concesse nel rispetto del *Temporary Crisis and Transition Framework*, le imprese:

- operanti nel settore finanziario e nel settore domestico;
- soggette a sanzioni adottate dall'Unione Europea, tra cui, ma non solo, persone, entità o organismi specificamente indicati negli atti giuridici che impongono tali sanzioni; imprese possedute o controllate da persone, entità o organismi oggetto delle sanzioni adottate dall'Unione Europea; oppure imprese che operano nel settore industriale oggetto delle sanzioni adottate dall'Unione Europea in quanto l'aiuto potrebbe pregiudicare gli obiettivi delle sanzioni in questione.

### Rapporti di lavoro incentivati

Gli incentivi spettano per le nuove assunzioni a tempo indeterminato (anche part-time e se instaurate in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro e se a tempo indeterminato a scopo di somministrazione, anche se la somministrazione sia a tempo determinato), nonché per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato, effettuate dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2023, di soggetti che, alla data dell'evento incentivato,

non abbiano compiuto il 36° anno di età (35 anni e 364 giorni) e non siano mai stati occupati a tempo indeterminato con il medesimo o con altro datore di lavoro. Sono esclusi:

- i rapporti di apprendistato;
- i contratti di lavoro domestico;
- l'assunzione con contratto di lavoro intermittente o a chiamata anche se a tempo indeterminato;
- il mantenimento in servizio del lavoratore al termine del periodo di apprendistato e le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato riguardanti giovani che, nei 6 mesi precedenti, abbiano svolto presso il medesimo datore di lavoro attività di alternanza scuola-lavoro o periodi di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore, il certificato di specializzazione tecnica superiore o periodi di apprendistato in alta formazione.

Per i casi di mantenimento in servizio del lavoratore al termine del periodo di apprendistato e assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato riguardanti giovani che, nei 6 mesi precedenti, abbiano svolto presso il medesimo datore di lavoro attività di alternanza scuola-lavoro o periodi di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore, il certificato di specializzazione tecnica superiore o periodi di apprendistato in alta formazione si applica il solo disposto di cui all'articolo 1, commi 106 e 108, della Legge di Bilancio 2018 (circolare Inps n. 40/2018).

Gli esoneri in oggetto mutuano parte della disciplina generale da quella prevista per l'esonero strutturale giovanile della Legge di Bilancio 2018 (50% dei contributi datoriali nel limite massimo di 3.000 euro annui) che:

- resta liberamente fruibile in alternativa a quello temporaneamente introdotto dalla Legge di Bilancio 2021 e dalla Legge di Bilancio 2023;
- non è subordinato al rispetto delle condizioni previste per l'applicazione dal Quadro Temporaneo degli aiuti di Stato;
- trova applicazione per le assunzioni di lavoratori con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti (operai, impiegati o quadri, esclusi i dirigenti).

## Assetto e misura degli incentivi

Ricordando che nelle ipotesi di rapporti di lavoro a tempo parziale, il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto, i valori di esonero sono quelli riportati nella tabella seguente.

Assetto e misura degli incentivi		
Legge di Bilancio 2021	Assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2022	Esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui. La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 500 euro (€ 6.000/12) e, per i rapporti di lavoro instaurati/trasformati e risolti nel corso del mese, tale soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 16,12 euro (€ 500/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.



Legge di Bilancio 2023	Assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023	Esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro annui. La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 666,66 euro (€ 8.000/12) e, per i rapporti di lavoro instaurati/trasformati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 21,50 euro (€ 666,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.
------------------------	--	--

Non sono oggetto di sgravio le seguenti contribuzioni:

- i premi e i contributi dovuti all'Inail;
- il contributo, ove dovuto, al "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile";
- il contributo, ove dovuto, ai Fondi di cui agli articoli 26, 27 e 29, D.Lgs. 148/2015, al Fondo di solidarietà territoriale intersettoriale della Provincia autonoma di Trento e al Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano-Alto Adige, nonché al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale;
- il contributo dello 0,30% per il finanziamento dei Fondi interprofessionali per la formazione continua;
- le contribuzioni che non hanno natura previdenziale e quelle concepite allo scopo di apportare elementi di solidarietà alle gestioni previdenziali di riferimento (contributo di solidarietà sui versamenti destinati alla previdenza complementare e/o ai fondi di assistenza sanitaria; contributo di solidarietà per i lavoratori dello spettacolo e per gli sportivi professionisti).

Il contributo aggiuntivo IVS destinato al finanziamento dell'incremento delle aliquote contributive del Fpld in misura pari allo 0,50% è soggetto all'applicazione degli esoneri contributivi, ma non si dovrà poi operare l'abbattimento della quota annua del trattamento di fine rapporto o lo si dovrà effettuare in misura pari alla quota del predetto contributo esclusa, per effetto dell'applicazione del massimale annuo, dalla fruizione degli esoneri contributivi.

In caso di applicazione delle misure compensative ex articolo 10, commi 2 e 3, D.Lgs. 252/2005 (destinazione del Tfr ai fondi pensione e al Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120, cod. civ.) gli esoneri sono calcolati sulla contribuzione previdenziale dovuta, al netto delle riduzioni che scaturiscono dall'applicazione delle predette misure compensative.

Nei casi di trasformazione di rapporti a termine o di stabilizzazione dei medesimi entro 6 mesi dalla relativa scadenza, si applica la restituzione al datore di lavoro del contributo addizionale dell'1,40% prevista per i contratti a tempo determinato.

Con riferimento alla durata del periodo di fruizione delle agevolazioni, gli esoneri spettano per un periodo massimo di 36 mesi a partire dalla data dell'evento incentivato (48 mesi per i datori di lavoro che effettuino assunzioni o trasformazioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna).

Infine, il periodo di fruizione degli incentivi può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità con conseguente differimento temporale del periodo di godimento del beneficio.

## Condizioni di spettanza degli incentivi

Il diritto alla fruizione degli esoneri è subordinato al rispetto:

- a) dei principi generali in materia di incentivi all'assunzione (articolo 31, D.Lgs. 150/2015);
- b) delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro e dell'assicurazione obbligatoria dei lavoratori;

c) dei presupposti specificamente previsti dall'esonero di cui Legge di Bilancio 2021.

Quanto al punto c.:

- il lavoratore non deve avere compiuto 36 anni;
- il lavoratore, nel corso della sua vita lavorativa, non deve essere stato occupato, presso il medesimo o qualsiasi altro datore di lavoro, in forza di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato anche laddove il precedente rapporto di lavoro a tempo indeterminato sia risolto per mancato superamento del periodo di prova o per dimissioni del lavoratore (non sono ostativi i periodi di apprendistato svolti in precedenza, così come l'aver avuto uno o più rapporti di lavoro intermittente a tempo indeterminato o rapporti di lavoro domestico a tempo indeterminato; sono ostativi al godimento dell'agevolazione, invece, i rapporti di lavoro a tempo indeterminato a scopo di somministrazione);
- i datori di lavoro non devono avere proceduto, nei 6 mesi precedenti l'assunzione, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo (esclusi quelli effettuati per sopravvenuta inidoneità assoluta al lavoro e per superamento del periodo di comportamento) o a licenziamenti collettivi ex L. 223/1991, nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva;
- i datori di lavoro non devono procedere, nei 9 mesi successivi all'assunzione, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo (tranne gli eventuali licenziamenti effettuati per sopravvenuta inidoneità assoluta al lavoro e per superamento del periodo di comportamento) o a licenziamenti collettivi ex L. 223/1991, nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva.

L'Inps ha fornito precisazioni anche per i seguenti casi particolari:

- con riferimento ai rapporti di lavoro part-time a tempo indeterminato, gli esoneri spettano anche nei casi in cui il lavoratore sia assunto da due diversi datori di lavoro, in relazione ad ambedue i rapporti, purché la data di decorrenza di tali rapporti di lavoro sia la medesima (in caso di assunzioni con date differite, il datore di lavoro che assume successivamente perde il requisito legittimante l'ammissione all'agevolazione);
- nelle ipotesi di cessione del contratto a tempo indeterminato, di cui all'articolo 1406, cod. civ., con passaggio del dipendente al cessionario, la fruizione del beneficio, già riconosciuto al datore di lavoro cedente, può essere trasferita al subentrante per il periodo residuo non goduto;
- analogamente, la fruizione degli esoneri è trasferibile nei confronti del cessionario per il periodo residuo non goduto dal cedente in virtù di quanto disposto dall'articolo 2112, cod. civ. in caso di trasferimento di azienda;
- nell'ipotesi in cui, a seguito di accertamento ispettivo, il rapporto di lavoro autonomo, con o senza partita Iva, nonché quello parasubordinato, vengano riqualificati come rapporti di lavoro subordinati a tempo indeterminato l'esonero non può essere riconosciuto.

Non impedisce l'accesso agli incentivi il pregresso svolgimento di prestazioni lavorative in forme giuridiche e contrattuali diverse da quella del contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, quali, ad esempio, il rapporto di lavoro a termine e lo svolgimento di attività di natura professionale in forma autonoma.

Il requisito dell'assenza di rapporti a tempo indeterminato in capo al lavoratore deve essere rispettato solo al momento della prima assunzione incentivata: se il lavoratore, per il quale è stato già fruito l'esonero in trattazione, viene riassunto, per il nuovo rapporto si può fruire dell'agevolazione per i mesi residui spettanti indipendentemente dalla titolarità, in capo al medesimo lavoratore, di un precedente rapporto a tempo indeterminato e dall'età del lavoratore alla data della nuova assunzione (ai fini del computo del periodo residuo utile alla fruizione dell'esonero in capo al nuovo datore di lavoro, l'eventuale revoca del beneficio per licenziamenti effettuati entro 9 mesi dall'inizio del precedente rapporto agevolato, non ha effetti nei confronti degli altri datori di lavoro privati che assumono il lavoratore, ma il precedente periodo di fruizione deve essere, comunque, computato per il calcolo del periodo residuo spettante).

Inoltre, con specifico riferimento alle ipotesi di successiva riassunzione del medesimo lavoratore,

gli esoneri possono trovare applicazione per le sole assunzioni effettuate nei periodi prima riportati: se un lavoratore è stato assunto nel corso di detto intervallo temporale e il datore di lavoro ha iniziato a fruire dell'agevolazione, nelle ipotesi di cessazione anticipata del rapporto di lavoro e di successiva riassunzione da parte dello stesso o di altro datore di lavoro si potrà procedere al riconoscimento dell'agevolazione residua solo se anche il successivo rapporto sia instaurato nella medesima finestra temporale, diversamente, nell'eventuale periodo residuo il datore di lavoro vedrà riconosciuto l'esonero previsto dalla L. 205/2017, pari al 50% dei complessivi contributi datoriali dovuti, nel limite massimo di importo pari a 3.000 euro su base annua.

Con riferimento al prolungamento temporale dell'agevolazione nel Mezzogiorno, gli esoneri spettano per un massimo di 48 mesi purché il luogo di lavoro permanga nelle Regioni previste.

## Aiuti di Stato

L'autorizzazione della Commissione europea è avvenuta nel rispetto delle condizioni di cui alla sezione 2.1 del *Temporary Crisis and Transition Framework* che considera aiuti di Stato compatibili con il mercato interno quelli che rispettino, tra le altre, le seguenti condizioni:

- siano di importo non superiore a 2 milioni di euro (per impresa e al lordo di qualsiasi imposta o altro onere), ovvero non superiore a 300.000 euro per impresa attiva nei settori della pesca e dell'acquacoltura e a 250.000 euro nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli (se un datore di lavoro opera in più settori con massimali diversi, per ciascuna attività dovrà essere rispettato il relativo massimale di riferimento e non potrà, comunque, mai essere superato l'importo massimo complessivo di 2 milioni di euro per datore di lavoro);
- siano concessi entro e non oltre il 31 dicembre 2023;
- riguardino imprese colpite dalla crisi Ucraina (non necessariamente in relazione all'aumento dei prezzi dell'energia) o comunque in difficoltà (diversamente dalla disciplina prevista nel *Temporary Framework*).

Inoltre, si applica la c.d. clausola Deggendorf, secondo la quale i beneficiari di agevolazioni di cui è obbligatorio il recupero in esecuzione di una decisione della Commissione europea e per i quali non sarebbe possibile richiedere la concessione di nuovi aiuti in assenza della restituzione dei primi, accedono agli aiuti al netto dell'importo dovuto e non rimborsato, comprensivo degli interessi maturati fino alla data dell'erogazione.

L'Inps registrerà le misure nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato o nei registri SIAN e SIPA per gli aiuti rispettivamente del settore agricolo e della pesca e dell'acquacoltura. Per le assunzioni a scopo di somministrazione, l'agevolazione verrà registrata nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato e l'onere di non superare il massimale previsto sarà a carico dell'agenzia di somministrazione.

## Coordinamento con altri incentivi

Gli esoneri non sono cumulabili con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti in relazione alla contribuzione dovuta dal datore di lavoro, limitatamente al periodo di applicazione degli stessi (1° luglio 2022-31 dicembre 2023), quali:

- l'incentivo per l'assunzione di donne prive di impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi ovvero prive di impiego da almeno 6 mesi e appartenenti a particolari aree o settori economici o professioni (articolo 4, comma da 8 a 11, L. 92/2012; articolo 1, comma 16, Legge di Bilancio 2021; articolo 1, comma 298, Legge di Bilancio 2023), ma si può fruire prima di questo incentivo per un rapporto di lavoro a tempo determinato, e poi dell'esonero giovani per la trasformazione a tempo indeterminato;
- l'incentivo all'assunzione dei lavoratori disabili (articolo 13, L. 68/1999);
- l'incentivo all'assunzione di beneficiari del trattamento NASpI (articolo 2, comma 10-bis, L. 92/2012).

Se i lavoratori assunti sono occupati in Paesi extra UE non convenzionati con applicazione di retribuzioni convenzionali, gli esoneri in trattazione non possono trovare applicazione.

Le agevolazioni, inoltre, non sono cumulabili con la riduzione contributiva fissata per i datori di la-

voro agricoli che occupano personale nei territori montani o nelle singole zone svantaggiate, né con le riduzioni contributive previste per il settore edilizia; inoltre, per il periodo di applicazione delle misure in trattazione, non si può godere, per i medesimi lavoratori, della c.d. Decontribuzione Sud. L'esonero di cui alla Legge di Bilancio 2023 è cumulabile con le agevolazioni che prevedono una riduzione della contribuzione previdenziale a carico del lavoratore, quale, ad esempio, l'esonero su quota Ivs a carico del lavoratore per i periodi di paga dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 61/2023

## Esonero contributivo donne svantaggiate, luglio 2022 - dicembre 2023

**L**a Legge di Bilancio 2023 ha esteso l'esonero previsto dalla Legge di Bilancio 2021 alle assunzioni di donne effettuate fino al 31 dicembre 2023, elevando il limite massimo a 8.000 euro annui. Con la circolare n. 58/2023 l'Inps ha fornito le indicazioni per la gestione degli adempimenti previdenziali, inclusi i flussi UniEmens, connessi con tale esonero per il periodo 1° gennaio - 31 dicembre 2023, nonché ulteriori precisazioni in merito a quello relativo al secondo semestre 2022.

### Introduzione

Ricordiamo che:

- la Legge di Bilancio 2021 ha previsto, per le assunzioni di donne effettuate nel biennio 2021-2022, il riconoscimento dell'esonero contributivo ex articolo 4, commi da 9 a 11, L. 92/2012, nella misura del 100% e nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui;
- la Legge di Bilancio 2023 ha previsto che tali disposizioni si applichino anche alle assunzioni, sia a tempo determinato che indeterminato, nonché alle trasformazioni a tempo indeterminato, effettuate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023, ma con limite massimo di importo pari a 8.000 euro.

La Commissione europea aveva già autorizzato la misura fino al 31 dicembre 2021, prorogandola poi fino al 30 giugno 2022, ai sensi del c.d. *Temporary Framework*, i cui effetti sono cessati appunto in tale data. Per consentirne l'operatività oltre tale data, le autorità italiane hanno notificato alla Commissione la misura della Legge di Bilancio 2021 prorogata dalla Legge di Bilancio 2023, subordinandola al rispetto delle condizioni del c.d. *Temporary Crisis and Transition Framework* e la Commissione l'ha autorizzata dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2023.

Ai fini della preventiva comunicazione *on-line* finalizzata alla fruizione dell'incentivo, si continua ad utilizzare il modulo "92-2012", presente all'interno del "Cassetto previdenziale", ricordando che:

- per ogni evento incentivabile (assunzione, proroga o trasformazione) è necessario compilare una singola comunicazione online;
- qualora tale modulistica on-line fosse già stata utilizzata per l'incentivo previsto dalla L. 92/2012 (50%), la comunicazione già inoltrata all'Inps vale anche ai fini della fruizione dell'esonero in misura pari al 100%.

### Datori di lavoro interessati

Possono accedere ai benefici tutti i datori di lavoro privati, anche non imprenditori, inclusi i datori di lavoro del settore agricolo. Sono escluse le pubbliche Amministrazioni, la Banca d'Italia, la Consob e, in linea generale, le Autorità indipendenti, che sono qualificate come Amministrazioni pubbliche, nonché le Università non statali legalmente riconosciute qualificate come enti pubblici non economici dalla giurisprudenza amministrativa e ordinaria nonché le imprese:

- operanti nel settore finanziario e nel settore domestico;
- soggette a sanzioni adottate dall'Unione europea, tra cui, ma non solo, persone, entità o organismi specificamente indicati negli atti giuridici che impongono tali sanzioni; imprese possedute o controllate da persone, entità o organismi oggetto delle sanzioni adottate dall'Unione Europea; oppure imprese che operano nel settore industriale oggetto delle sanzioni adottate dall'Unione Europea in quanto l'aiuto potrebbe pregiudicare gli obiettivi delle sanzioni in questione.

### Lavoratrici per le quali spettano gli incentivi

Gli esoneri in oggetto mutuano parte della propria disciplina dall'esonero di cui alla L. 92/2012,



quindi gli esoneri spettano per le assunzioni di:

- donne con almeno 50 anni di età e disoccupate da oltre 12 mesi;
- donne di qualsiasi età, residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione Europea (individuati dalla Carta degli aiuti a finalità regionale per l'Italia 1° gennaio 2022 - 31 dicembre 2027, approvata dalla Commissione con decisione del 2 dicembre 2021 e successivamente modificata con decisione del 18 marzo 2022) prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi (non sono previsti vincoli temporali riguardanti la permanenza del requisito della residenza nelle aree svantaggiate e il rapporto di lavoro può svolgersi anche al di fuori delle aree indicate);
- donne di qualsiasi età che svolgono professioni o attività lavorative in settori economici caratterizzati da un'accentuata disparità occupazionale di genere, annualmente individuati con decreto ministeriale, e prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi;
- donne di qualsiasi età, ovunque residenti e prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi.

Quindi, per il riconoscimento dei benefici, è richiesto o uno stato di disoccupazione di lunga durata (oltre 12 mesi) per le lavoratrici di almeno 50 anni di età o il rispetto, in combinato con ulteriori previsioni, del requisito di "*priva di impiego regolarmente retribuito*" che significa non aver prestato, negli ultimi 6 mesi, attività lavorativa riconducibile ad un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi o aver svolto, negli ultimi 6 mesi, attività lavorativa in forma autonoma o parasubordinata dalla quale derivi un reddito inferiore al reddito annuale minimo personale escluso da imposizione (5.500 euro in caso di lavoro autonomo propriamente detto, 8.174 euro per le co.co.co. e le altre prestazioni di lavoro ex articolo 50, comma 1, lettera c-bis), Tuir). La nozione di impiego regolarmente retribuito viene riferita non tanto alla condizione di regolarità contributiva del rapporto di lavoro, quanto alla rilevanza del lavoro sotto il profilo della durata (per il lavoro subordinato) o della remunerazione (per il lavoro autonomo o parasubordinato). Il requisito deve sussistere alla data dell'evento per il quale si intende richiedere il beneficio, perciò:

- se si tratta di un'assunzione a termine, il requisito deve sussistere alla data di assunzione e non a quello della eventuale proroga o trasformazione del rapporto a tempo indeterminato;
- se, invece, si tratta di una trasformazione a tempo indeterminato, in assenza di esonero per la precedente assunzione a termine, il requisito deve sussistere alla data della trasformazione.

## Rapporti di lavoro incentivati

Gli incentivi in esame spettano per assunzioni a tempo determinato o indeterminato e per trasformazioni a tempo indeterminato di un precedente rapporto agevolato o meno, anche in caso di part-time e per i rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro, nonché in riferimento ai rapporti di lavoro a scopo di somministrazione.

Gli incentivi non spettano per i rapporti di lavoro intermittente e per le prestazioni di lavoro occasionale ex articolo 54-bis, D.L. 50/2017 e non riguardano i rapporti di apprendistato e i contratti di lavoro domestico.

Con riferimento alla durata del periodo agevolato, gli incentivi spettano:

- fino a 12 mesi in caso di assunzione a tempo determinato;
- per 18 mesi in caso di assunzione a tempo indeterminato;
- per complessivi 18 mesi a decorrere dalla data di assunzione in caso di trasformazione a tempo indeterminato di un rapporto a termine già agevolato;
- per complessivi 18 mesi a decorrere dalla data di trasformazione in caso di trasformazione a tempo indeterminato di un rapporto a termine non agevolato.

Gli incentivi spettano anche in caso di proroga del rapporto a termine fino al limite complessivo di 12 mesi. Infine, la fruizione degli incentivi può essere sospesa solo nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, con conseguente differimento temporale del periodo di godimento.

## Assetto e misura degli incentivi

Ricordando che, nelle ipotesi di rapporti di lavoro a tempo parziale, il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto, i valori di esonero sono quelli riportati nella tabella seguente.

Assetto e misura degli incentivi		
Legge di Bilancio 2021	Assunzioni/trasformazioni effettuate dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2022	Esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui.
Legge di Bilancio 2023	Assunzioni/trasformazioni effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023	Esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro annui.

Non sono oggetto di sgravio le seguenti contribuzioni:

- il contributo, ove dovuto, al "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile";
- il contributo, ove dovuto, ai Fondi di cui agli articoli 26, 27 e 29, D.Lgs. 148/2015, al Fondo di solidarietà territoriale intersettoriale della Provincia autonoma di Trento e al Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano-Alto Adige, nonché al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale;
- il contributo dello 0,30% per il finanziamento dei Fondi interprofessionali per la formazione continua;
- le contribuzioni che non hanno natura previdenziale e quelle concepite allo scopo di apportare elementi di solidarietà alle gestioni previdenziali di riferimento (circolare Inps n. 40/2018).

Il contributo aggiuntivo Ivs destinato al finanziamento dell'incremento delle aliquote contributive del Fpld in misura pari allo 0,50% è soggetto all'applicazione degli esoneri contributivi, ma non si deve poi operare l'abbattimento della quota annua del Tfr o lo si deve effettuare in misura pari alla quota del predetto contributo esclusa, per effetto dell'applicazione del massimale annuo, dalla fruizione degli esoneri contributivi.

In caso di applicazione delle misure compensative ex articolo 10, commi 2 e 3, D.Lgs. 252/2005 (destinazione del Tfr ai fondi pensione e al Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120, cod. civ.) gli esoneri sono calcolati sulla contribuzione dovuta al netto delle riduzioni per le predette misure compensative.

Spetta la restituzione al datore di lavoro del contributo addizionale dell'1,40% sui contratti a tempo determinato nei casi di loro trasformazione o loro stabilizzazione entro 6 mesi dalla relativa scadenza.

## Condizioni di spettanza degli incentivi

Rispetto di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1175, L. 296/2006 (Durc; assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di legge; rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale).

Applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione (articolo 31, D.Lgs. 150/2015), in base ai quali gli esoneri non spettano ove ricorra una delle seguenti condizioni:

- l'assunzione costituisce attuazione di un obbligo preesistente, stabilito da norme di legge o della contrattazione collettiva, anche nel caso in cui il lavoratore avente diritto all'assunzione viene utilizzato mediante contratto di somministrazione;
- l'assunzione viola il diritto di precedenza, legale o contrattuale, alla riassunzione di un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine che abbia manifestato per iscritto - entro 6 mesi dalla cessazione del rapporto (3 mesi per i rapporti stagionali) - la propria volontà di essere riassunto, anche nel caso in cui, prima dell'u-

utilizzo di un lavoratore mediante contratto di somministrazione, l'utilizzatore non abbia preventivamente offerto la riassunzione al lavoratore titolare di un diritto di precedenza. In mancanza, o nelle more di una volontà espressa per iscritto da parte del lavoratore entro i termini di legge, si può legittimamente assumere altri lavoratori o trasformare altri rapporti di lavoro a termine in essere;

- presso il datore di lavoro o l'utilizzatore con contratto di somministrazione sono in atto sospensioni dal lavoro per crisi o riorganizzazione aziendale, salvi i casi in cui l'assunzione, la trasformazione o la somministrazione siano finalizzate all'assunzione di lavoratori inquadrati a un livello diverso da quello posseduto dai lavoratori sospesi o da impiegare in unità produttive diverse da quelle interessate dalla sospensione;
- con riferimento alle lavoratrici licenziate nei 6 mesi precedenti da parte di un datore di lavoro che, al momento del licenziamento, presentava assetti proprietari sostanzialmente coincidenti con quelli del datore di lavoro che assume o utilizza in somministrazione, o risulta con quest'ultimo in rapporto di collegamento o controllo.

Inoltre, con riferimento al contratto di somministrazione, i benefici economici sono trasferiti in capo all'utilizzatore e, ai fini della determinazione del diritto agli incentivi e della loro durata, si cumulano i periodi in cui il lavoratore ha prestato l'attività in favore dello stesso soggetto, a titolo di lavoro subordinato o somministrato; non si cumulano le prestazioni in somministrazione effettuate dallo stesso lavoratore nei confronti di diversi utilizzatori, anche se fornite dalla medesima agenzia di somministrazione, salvo che tra gli utilizzatori ricorrano assetti proprietari sostanzialmente coincidenti o intercorrano rapporti di collegamento o controllo.

L'inoltro tardivo delle comunicazioni telematiche obbligatorie, inerenti all'instaurazione e alla modifica di un rapporto di lavoro o di somministrazione, determina la perdita della parte di incentivo del periodo compreso tra la data di decorrenza del rapporto agevolato e quella della tardiva comunicazione.

## **Incremento occupazionale netto**

Per fruire legittimamente delle agevolazioni occorre anche realizzare l'incremento occupazionale netto, calcolato come differenza tra i lavoratori occupati rilevati in ciascun mese e lavoratori mediamente occupati nei 12 mesi precedenti, in Unità di Lavoro Annuo (ULA). Si deve confrontare il numero medio effettivo di ULA dell'anno precedente all'assunzione con quello effettivo dell'anno successivo all'assunzione. Le agevolazioni spettano comunque se l'incremento occupazionale netto non si realizzi in quanto il posto o i posti di lavoro precedentemente occupato/occupati si sia/siano reso/resi vacante/vacanti a seguito di dimissioni volontarie, invalidità, pensionamento per raggiunti limiti d'età, riduzione volontaria dell'orario di lavoro, licenziamento per giusta causa.

Pertanto, l'incremento occupazionale nei 12 mesi successivi va verificato considerando l'effettiva forza occupazionale media al termine dei 12 mesi e non la forza lavoro "stimata" al momento dell'assunzione: se al termine dell'anno successivo all'assunzione c'è incremento le quote mensili di incentivo già godute si "consolidano"; in caso contrario si è tenuti alla loro restituzione mediante le procedure di regolarizzazione. Inoltre, il calcolo della forza lavoro mediamente occupata deve essere effettuato e mantenuto per ogni mese. Nelle ipotesi di assunzioni a scopo di somministrazione la valutazione del rispetto di tale requisito va effettuata in capo all'impresa utilizzatrice.

Per la valutazione dell'incremento occupazionale bisogna considerare le varie tipologie di lavoratori a tempo determinato e indeterminato, escludendo le prestazioni di lavoro occasionale di cui all'articolo 54-bis, D.L. 50/2017. Il lavoratore assunto, o utilizzato mediante somministrazione, in sostituzione di un lavoratore assente non deve essere computato, mentre va computato il lavoratore sostituito. Inoltre, per i dipendenti part-time, il calcolo è ponderato in base al rapporto tra il numero delle ore pattuite e quello delle ore che costituiscono l'orario normale di lavoro a tempo pieno.

Il rispetto dell'incremento deve essere verificato in concreto, per ogni singola assunzione per la quale si intende fruire degli incentivi, e il suo venir meno fa perdere il beneficio per il mese di calendario di riferimento; l'eventuale ripristino dell'incremento per i mesi successivi ne consente,

invece, la fruizione dal mese di ripristino fino alla sua originaria scadenza, ma non il recupero dei benefici persi.

Per gli esoneri in oggetto sono espressamente escluse dalla base di computo le sole "diminuzioni" del numero di occupati verificatesi in società controllate, collegate, o in ogni caso facenti capo allo stesso soggetto, anche per interposta persona, con la conseguenza i datori di lavoro, ai fini della verifica dell'incremento occupazionale, possono beneficiare degli "aumenti" della forza aziendale di altre società del gruppo o in ogni caso facenti capo allo stesso soggetto, anche per interposta persona.

## Aiuti di Stato

L'autorizzazione della Commissione europea è avvenuta nel rispetto delle condizioni di cui alla sezione 2.1 del *Temporary Crisis and Transition Framework* che considera aiuti di Stato compatibili con il mercato interno quelli che rispettino, tra le altre, le seguenti condizioni:

- siano di importo non superiore a 2 milioni di euro (per impresa e al lordo di qualsiasi imposta o altro onere), ovvero non superiore a 300.000 euro per impresa attiva nei settori della pesca e dell'acquacoltura e a 250.000 euro nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli (se si opera in più settori con massimali diversi, per ciascuna attività deve essere rispettato il relativo massimale di riferimento e non si può, comunque, superare l'importo massimo complessivo di 2 milioni di euro);
- siano concessi entro e non oltre il 31 dicembre 2023;
- riguardino imprese colpite dalla crisi Ucraina (non solo per l'aumento dei prezzi dell'energia) o comunque in difficoltà (diversamente da quanto previsto per il *Temporary Framework*).

Inoltre, si applica la c.d. clausola Deggendorf, in base alla quale i beneficiari di agevolazioni di cui è obbligatorio il recupero in esecuzione di una decisione della Commissione europea e per i quali non sarebbe possibile richiedere nuovi aiuti in assenza della restituzione dei primi, accedono agli aiuti al netto dell'importo dovuto e non rimborsato, comprensivo degli interessi maturati fino alla data dell'erogazione.

L'Inps registrerà le misure nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato o nei registri SIAN e SIPA per gli aiuti rispettivamente del settore agricolo e della pesca e dell'acquacoltura. Per le assunzioni a scopo di somministrazione, l'agevolazione verrà registrata nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato e l'onere di non superare il massimale previsto sarà a carico dell'agenzia di somministrazione.

## Coordinamento con altri incentivi

Gli esoneri in trattazione devono ritenersi strutturalmente non cumulabili con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente. Nelle diverse ipotesi in cui il loro utilizzo non esaurisca l'intera contribuzione datoriale sgravabile, gli stessi sono cumulabili con altre agevolazioni, nei limiti della complessiva contribuzione. Per l'effettiva applicazione della seconda misura agevolata:

- deve farsi riferimento alla eventuale contribuzione ancora "dovuta", e cioè alla contribuzione residua "dovuta", in ragione del primo esonero applicato;
- la cumulabilità tra gli esoneri, ove consentita, deve avvenire in ragione delle norme approvate, in ordine temporale, sul presupposto che l'ultimo esonero introdotto nell'ordinamento si cumula (ove così previsto) con i precedenti sulla contribuzione residua "dovuta".

L'esonero della Legge di Bilancio 2023 è anche cumulabile con le agevolazioni consistenti in una riduzione della contribuzione previdenziale a carico del lavoratore (ad esempio esonero sulla quota Ivs a carico del lavoratore per i periodi di paga dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023).

## Riferimenti normativi

circolare Inps n. 58/2023

## Cessazione dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato nelle di crisi di impresa e obbligo contributivo del c.d. *ticket* di licenziamento

**A** seguito dell'entrata in vigore del nuovo codice della crisi di impresa e dell'insolvenza che dedica ai rapporti di lavoro specifiche e puntuali disposizioni in merito ai rapporti di lavoro subordinato, l'Inps ha emanato la circolare n. 46/2023 che affronta il tema della liquidazione giudiziale dei rapporti di lavoro. Connessa alla cessazione del rapporto di lavoro è, ovviamente, la questione relativa all'obbligo, o meno, di versamento del contributo *una tantum* di licenziamento (c.d. *ticket* Naspi).

### Rapporti di lavoro subordinato. Disciplina dell'articolo 189, codice della crisi di impresa e dell'insolvenza

Il primo periodo, comma 1, articolo 189, codice stabilisce che l'apertura della liquidazione giudiziale non integra un motivo di licenziamento.

Tuttavia, il curatore deve procedere "senza indugio" a intimare il licenziamento al ricorrere dei presupposti e per le ragioni indicate al comma 3, articolo 189, ossia "qualora non sia possibile la continuazione o il trasferimento dell'azienda o di un suo ramo o comunque sussistano manifeste ragioni economiche inerenti l'assetto dell'organizzazione del lavoro".

Il secondo periodo, comma 1, articolo 189 dispone, inoltre, che i rapporti di lavoro subordinato in atto alla data della sentenza dichiarativa restano sospesi fino a quando il curatore comunica ai lavoratori di subentrarvi, assumendo i relativi obblighi, ovvero, il recesso.

Pertanto, la sospensione è finalizzata a consentire al curatore di valutare la possibilità di continuazione dell'attività aziendale (in via diretta o indiretta) e sussiste sino a quando il curatore non subentri nel rapporto di lavoro oppure non intimi al lavoratore il licenziamento o quest'ultimo non rassegni le dimissioni.

In ogni caso, decorso il termine di 4 mesi dalla data di apertura della liquidazione giudiziale senza che il curatore abbia comunicato il subentro, i rapporti di lavoro subordinato che non siano già cessati si intendono risolti di diritto con decorrenza dalla data di apertura della liquidazione giudiziale. La sospensione può essere prorogata per un massimo di 8 mesi - in presenza di specifici presupposti - su disposizione del giudice delegato e a seguito di istanza che può essere inoltrata dal curatore, dal direttore dell'Ispettorato territoriale del lavoro del luogo dove è stata aperta la liquidazione giudiziale o, infine, a seguito di istanza presentata dai singoli lavoratori. In tale ultimo caso, la proroga ha effetto solo nei confronti dei lavoratori istanti.

Infine, è riconosciuta al lavoratore, durante il periodo di sospensione (ossia dalla data della sentenza dichiarativa sino alla data della comunicazione del curatore di recesso o di subentro nel rapporto di lavoro), la facoltà di rassegnare le dimissioni, che sono qualificate per giusta causa ai sensi dell'articolo 2119, cod. civ. e che, come per le altre ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro sopra succintamente riportate, hanno effetto dalla data di apertura della liquidazione giudiziale.

Tuttavia, ai sensi sempre dell'articolo 189, le dimissioni del lavoratore rassegnate durante il periodo di sospensione non sono qualificate *ex lege* per giusta causa e non producono effetti retroattivi nei casi in cui il lavoratore sia beneficiario dei "trattamenti di cui al titolo I del decreto legislativo 14 settembre 2015 n. 148, ovvero di accesso alle prestazioni di cui al titolo II del medesimo decreto legislativo o ad altre prestazioni di sostegno al reddito".

Al ricorrere di tali ipotesi, le dimissioni del lavoratore sono disciplinate dalle disposizioni recate dagli articoli 2118 e 2119, cod. civ..



## I licenziamenti collettivi

Il codice della crisi riserva una specifica disciplina in caso di licenziamenti collettivi nell'ipotesi di datore di lavoro sottoposto a procedura di liquidazione giudiziale, introducendo una procedura più snella e definendo il relativo procedimento in deroga a quanto stabilito dalla normativa vigente (la L. 223/1991).

Raggiunto l'accordo sindacale, o comunque esaurita la procedura, il curatore provvede a ogni atto conseguente.

I commi 3 e 4, articolo 189, citato codice precisano che la risoluzione di diritto (con decorrenza dalla data di apertura della liquidazione giudiziale), che interviene al termine del periodo di sospensione del rapporto di lavoro, non si applica quando il curatore abbia avviato la procedura di licenziamento collettivo.

## Esercizio dell'impresa del debitore

Per espressa previsione normativa *"l'apertura della liquidazione giudiziale non determina la cessazione dell'attività d'impresa"*. Il tribunale, infatti, con la sentenza che dichiara aperta la liquidazione giudiziale, può autorizzare il curatore a proseguire l'esercizio di impresa, anche limitatamente a specifici rami d'azienda, subordinatamente alla valutazione di assenza di pregiudizio per i creditori e, successivamente, il curatore può essere autorizzato a proseguire nell'esercizio dal giudice delegato, con decreto che ne fissa la durata.

Con riferimento ai rapporti di lavoro subordinato viene stabilito che durante l'esercizio dell'impresa del debitore in liquidazione giudiziale da parte del curatore, i rapporti di lavoro subordinato in essere proseguono, salvo che il curatore non intenda sospenderli o procedere al licenziamento ai sensi della disciplina lavoristica ordinaria vigente.

In caso di sospensione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in tema di recesso del curatore, di risoluzione di diritto del rapporto di lavoro e di dimissioni del lavoratore per giusta causa (cfr. l'articolo 189, comma 9, CCII).

## Fattispecie nelle quali sussiste l'obbligo contributivo del c.d. ticket di licenziamento

L'obbligo contributivo del c.d. *ticket* di licenziamento è previsto, in linea generale, *"nei casi di interruzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato per le causali che, indipendentemente dal requisito contributivo, darebbero diritto all'ASpI [oggi NASpI], intervenuti a decorrere dal 1° gennaio 2013"*. La somma dovuta, a carico del datore di lavoro, è pari al 41% del massimale mensile di Naspi per ogni 12 mesi di anzianità aziendale negli ultimi 3 anni.

In ordine ai presupposti che determinano la sussistenza dell'obbligo contributivo in argomento nelle ipotesi in cui sia stata aperta la procedura di liquidazione giudiziale nei confronti del datore di lavoro, è necessario considerare che l'articolo 190, CCII, dispone che: *"La cessazione del rapporto di lavoro ai sensi dell'articolo 189 costituisce perdita involontaria dell'occupazione ai fini di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 4 marzo 2015, n. 22 e al lavoratore è riconosciuto il trattamento NASpI a condizione che ricorrano i requisiti di cui al predetto articolo, nel rispetto delle altre disposizioni di cui al decreto legislativo n. 22 del 2015"*.

Pertanto, le fattispecie di interruzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato previste dall'articolo 189, CCII configurano *"casi di interruzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato per le causali che, indipendentemente dal requisito contributivo, darebbero diritto all'ASpI [oggi Naspi]"*.

Ne consegue che l'obbligo contributivo del c.d. *ticket* di licenziamento sussiste in tutte le ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato previste dall'articolo 189, CCII, ossia nelle ipotesi di licenziamento, dimissioni per giusta causa del lavoratore e risoluzione di diritto allo spirare del periodo di sospensione del rapporto di lavoro.

Coerentemente, l'ultimo periodo del comma 8, articolo 189, CCII prevede che *"nei casi di cessa-*

zione dei rapporti secondo le previsioni del presente articolo, il contributo previsto dall'articolo 2, comma 31, della legge 28 giugno 2012, n. 92, che è dovuto anche in caso di risoluzione di diritto, è ammesso al passivo come credito anteriore all'apertura della liquidazione giudiziale".

Tenuto conto che il curatore, nel rispetto della *par condicio creditorum*, non può procedere al pagamento del predetto contributo, lo stesso dovrà provvedere all'invio dei flussi Uniemens secondo le indicazioni di cui al successivo paragrafo.

Il relativo importo dovrà essere inserito nella procedura a cura della struttura territoriale Inps competente alla gestione del credito.

Per quanto attiene, invece, alle interruzioni dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato che avvengano durante l'esercizio dell'impresa del debitore in liquidazione giudiziale, l'obbligo contributivo in argomento sussiste qualora l'interruzione del rapporto di lavoro intervenga ai sensi del richiamato articolo 189, CCII oppure per licenziamento ai sensi della disciplina lavoristica vigente.

## **Momento impositivo**

L'Istituto ribadisce che il contributo del c.d. *ticket* di licenziamento è interamente a carico del datore di lavoro e deve essere sempre versato in unica soluzione entro e non oltre il termine di versamento della denuncia successiva a quella del mese in cui si verifica l'interruzione del rapporto di lavoro.

In tutte le ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro ai sensi dell'articolo 189, CCII, l'interruzione del rapporto di lavoro ha effetto dalla data di apertura della liquidazione giudiziale.

Tuttavia, considerato che il lavoratore può esercitare il teorico diritto alla Naspi dalla data in cui rassegna le dimissioni o il curatore abbia comminato il licenziamento e, nell'ipotesi di risoluzione di diritto, decorso il termine di 4 mesi dalla data di apertura della liquidazione giudiziale senza che il curatore abbia comunicato il subentro, il curatore è tenuto all'adempimento di denuncia entro e non oltre il termine di adempimento della denuncia successiva a quella del mese in cui il lavoratore ha rassegnato le dimissioni o è intervenuta l'interruzione del rapporto di lavoro per licenziamento o per risoluzione di diritto.

Resta fermo che l'obbligo contributivo sussiste indipendentemente dalla circostanza che il lavoratore abbia o meno accesso alla prestazione Naspi.

## **Misura del contributo**

Per quanto attiene alla misura del contributo a titolo di c.d. *ticket* di licenziamento si ricorda che esso è 41% del massimale mensile di Naspi per ogni 12 mesi di anzianità aziendale negli ultimi 3 anni.

Tuttavia, in relazione alle ipotesi di interruzione del rapporto di lavoro intervenute durante il periodo di sospensione del rapporto di lavoro, si precisa che i mesi che intercorrono dalla data di apertura della liquidazione giudiziale alla data di cessazione del rapporto di lavoro – nei casi in cui il lavoratore rassegni le dimissioni per giusta causa o il curatore intimi il licenziamento o vi sia la risoluzione di diritto del rapporto di lavoro decorso il termine di durata della sospensione ai sensi dell'articolo 189, CCII - non devono essere conteggiati ai fini dell'anzianità aziendale per la determinazione della misura del contributo.

## **Obbligo del c.d. *ticket* di licenziamento nelle ipotesi di licenziamento collettivo**

Come sopra illustrato, l'articolo 189, comma 6, CCII, disciplina i licenziamenti collettivi ai sensi degli articoli 4 e 24, L. 223/1991 nell'ipotesi di datore di lavoro sottoposto a procedura di liquidazione giudiziale, introducendo una disciplina specifica, derogatoria di quella generale.

## **Momento impositivo**

I commi 3 e 4, articolo 189, CCII precisano che, quando sia avviata la procedura di licenziamento collettivo, i rapporti di lavoro si interrompono dalla data in cui il curatore comunica la risoluzione. Per tale fattispecie, quindi, non trova applicazione la disposizione che stabilisce che la cessazione

decorre dalla data di apertura della liquidazione giudiziale.

Tenuto conto che il curatore, nel rispetto della *par condicio creditorum*, non può procedere al pagamento del c.d. *ticket* di licenziamento, lo stesso è tenuto all'adempimento di denuncia entro la fine del mese successivo a quello in cui comunica la risoluzione del rapporto di lavoro, secondo le indicazioni di cui al successivo paragrafo.

Il contributo una *tantum* di licenziamento costituisce credito anteriore all'apertura della liquidazione giudiziale. Il relativo importo dovrà essere inserito nella procedura a cura della struttura territoriale Inps competente alla gestione del credito.

## Misura del contributo

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 4, comma 1, L. 223/1991, prescinde dal numero di lavoratori licenziati e trova applicazione nelle ipotesi di licenziamento di lavoratori alle dipendenze di datori di lavoro ammessi al trattamento straordinario di integrazione salariale (CIGS) qualora ritengano di non essere in grado di garantire il reimpiego a tutti i lavoratori sospesi e di non poter ricorrere a misure alternative, mentre l'articolo 24, comma 1, della medesima legge, invece, riguarda i datori di lavoro che occupino più di 15 dipendenti, compresi i dirigenti, e la disciplina relativa ai licenziamenti collettivi si applica qualora l'interruzione del rapporto di lavoro riguardi almeno 5 dipendenti nell'arco di 120 giorni.

In proposito, occorre considerare le modifiche relative alla disciplina delle integrazioni salariali straordinarie operate dalla L. 234/2021, che, introducendo il comma 3-*bis*, articolo 20, D.Lgs. 148/2015, ha esteso il campo di applicazione della disciplina in materia di intervento straordinario di integrazione salariale. A decorrere dal 1° gennaio 2022, infatti, oltre ai datori di lavoro del settore industriale che nel semestre di riferimento abbiano occupato mediamente più di 15 dipendenti, rientrano nel campo di applicazione delle integrazioni salariali straordinarie anche i datori di lavoro che abbiano il suddetto requisito dimensionale e che – non aderendo ai fondi di solidarietà bilaterali costituiti ai sensi degli articoli 26, 27 e 40, D.Lgs. 148/2015 – siano destinatari delle tutele del Fondo di integrazione salariale (FIS) ai sensi dell'articolo 29 del medesimo decreto legislativo.

## Istruzioni operative

Come già precisato con il messaggio n. 2866/2016, l'Inps ricorda che le strutture territoriali dovranno creare una nuova matricola ove sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio e annullare, con apposito flusso di variazione, le eventuali denunce Uniemens che siano state trasmesse successivamente all'inizio della procedura concorsuale.

Al fine di garantire la corretta implementazione dei conti individuali dei lavoratori interessati, il curatore deve indicare con il codice tipo cessazione "2T" la cessazione del rapporto di lavoro sulla matricola del datore di lavoro in liquidazione giudiziale e a indicare con il codice tipo assunzione "2T", l'eventuale assunzione del lavoratore sulla matricola della procedura di liquidazione giudiziale.

Nel caso in cui la procedura di liquidazione giudiziale sia stata autorizzata all'esercizio provvisorio sulla matricola già in essere in capo al datore di lavoro (in liquidazione giudiziale), e comunque in tutte le ipotesi di sospensione del rapporto di lavoro, il curatore deve attenersi a quanto di seguito esposto.

Nel periodo di sospensione del rapporto di lavoro al ricorrere dei presupposti sopra evidenziati, il curatore deve procedere all'esposizione dei lavoratori sospesi sul flusso Uniemens con il codice <TipoLavStat> "NFOR".

La cessazione del rapporto di lavoro con causale "risoluzione di diritto" deve essere esposta nel flusso Uniemens afferente alla matricola interessata, con il codice Tipo cessazione di nuova istituzione "5A", avente il significato di "Risoluzione del rapporto di lavoro ai sensi dell'articolo 189, codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza".

La cessazione del rapporto di lavoro con causale "dimissioni per giusta causa ai sensi dell'art. 189 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza", deve essere esposta nel flusso Uniemens afferente alla matricola interessata, con il codice tipo cessazione di nuova istituzione "5B", avente il

significato di "Dimissioni per giusta causa ai sensi dell'articolo 189, codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza".

La cessazione del rapporto di lavoro con causale "licenziamento individuale ai sensi dell'articolo 189, codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza", deve essere esposta nel flusso Uniemens afferente alla matricola interessata, con il codice tipo cessazione di nuova istituzione "5C", avente il significato di "Licenziamento individuale ai sensi dell'articolo 189, codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza".

L'esposizione dei codici tipo cessazione sopra indicati, deve essere valorizzata nel mese di apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

A tale fine, il curatore deve valorizzare i suddetti codici utilizzando l'elemento <Cessazione> presente all'interno dell'elemento <MesePrecedente>.

Per il versamento del c.d. ticket di licenziamento (M400) si rinvia alle modalità operative in uso.

Si precisa che le richiamate modalità operative trovano applicazione anche nelle ipotesi di lavoratore dipendente da datore di lavoro privato tenuto al versamento della contribuzione IVS alle casse della gestione pubblica.

## **Riferimenti normativi**

circolare Inps n. 46/2023

## Nuovo servizio di presentazione della domanda di integrazione salariale ordinaria

**L** / Inps sta realizzando una Piattaforma Unica delle Integrazioni Salariali, denominata "OMNIA IS", che supera la criticità legata alla difficoltà di individuare il corretto ammortizzatore sociale da richiedere in base al proprio inquadramento aziendale e che rafforza gli strumenti di supporto e assistenza, sia nella fase di compilazione della domanda sia nelle successive fasi di istruttoria e pagamento della prestazione.

### Introduzione

Con il messaggio n. 2372/2023, l'Inps ha reso noto il rilascio in produzione del nuovo servizio di presentazione della domanda di integrazione salariale ordinaria.

Nell'ambito dei progetti finalizzati all'attuazione dei programmi del PNNR affidati all'Istituto è prevista infatti la realizzazione di una Piattaforma Unica delle Integrazioni Salariali, denominata "OMNIA IS", quale hub operativo e informativo a supporto sia dei datori di lavoro e dei loro intermediari sia degli operatori dell'Istituto.

In particolare, la nuova modalità di gestione delle prestazioni di integrazione salariale supera la criticità legata alla difficoltà per i datori di lavoro di individuare il corretto ammortizzatore sociale in costanza di rapporto di lavoro da richiedere in base al proprio inquadramento aziendale, nonché rafforza gli strumenti di supporto e assistenza, sia nella fase di compilazione della domanda sia nelle successive fasi di istruttoria e pagamento della prestazione.

### Caratteristiche della piattaforma "OMNIA IS"

Attraverso la nuova piattaforma "OMNIA IS" i datori di lavoro e gli intermediari possono fruire, all'interno di un unico ambiente, Tra le principali novità introdotte si segnalano le seguenti:

- la funzione che consente, selezionando il codice fiscale o la matricola aziendale, di essere automaticamente indirizzato alla tipologia di ammortizzatore richiedibile in base all'inquadramento risultante dalle banche dati Inps (la prestazione richiedibile è evidenziata come "suggerita", se è coerente con l'inquadramento aziendale, e come "non compatibile" in caso contrario);
- guida all'utente nella compilazione dei dati relativi ai singoli campi, con messaggi informativi o alert (ad esempio, descrizione del campo da compilare, incongruenza del dato inserito, etc.) finalizzati a evitare errori od omissioni;
- possibilità di accedere alla sezione "le tue domande", per verificare lo stato di lavorazione delle istanze già presentate e visualizzarne i dettagli;
- compilazione in automatico di alcuni campi, tra i quali quelli relativi ai dati anagrafici aziendali, e possibilità di selezionare l'unità produttiva interessata direttamente da un apposito elenco che riporta tutte le unità produttive dell'azienda;
- possibilità di individuare i lavoratori beneficiari in carico all'unità produttiva oggetto della domanda, selezionandoli direttamente nell'apposita sezione in cui appaiono i relativi codici fiscali prelevati dai flussi UniEmens (in alternativa, è possibile allegare alla domanda il consueto elenco dei beneficiari);
- obbligo di compilazione dei campi relativi alla ripartizione giornaliera delle ore da integrare solo in caso di istanza con causale "eventi meteo";
- per gli "eventi meteo" è possibile indicare in domanda anche le giornate in cui l'evento non si è manifestato, ma continua a perdurare la sospensione o la riduzione dell'attività lavorativa a causa del protrarsi degli effetti di un precedente evento meteorologico sfavorevole (c.d. "effetto trascinamento");
- possibilità di compilare la relazione tecnica direttamente all'interno della domanda, attraverso

la redazione di appositi campi con informazioni maggiormente dettagliate per la predisposizione della stessa, nonché di optare per la compilazione degli indicatori economico finanziari ripartiti per singoli trimestri, in alternativa alle intere annualità (è comunque possibile allegarla in *file pdf*);

- se si chiede il pagamento diretto della prestazione la compilazione dei dati per calcolare l'indice di liquidità può essere fatta direttamente in domanda e il sistema restituisce immediatamente gli esiti della verifica e, se positivi, conferma l'accoglimento della modalità di pagamento scelta;
- la possibilità di dichiarare - nei casi previsti - l'avvenuto espletamento della procedura di informativa sindacale, fermo restando l'obbligo di conservazione della relativa documentazione probatoria per eventuali controlli.

## **Accesso alla nuova procedura**

Alla nuova procedura si accede dal sito Inps, "*Servizi per le aziende ed i consulenti*", mediante autenticazione tramite la propria identità digitale - SPID, CNS o CIE -, accedendo a un menù nel quale deve essere scelta la voce "*CIG e Fondi di solidarietà*" e poi la voce "*OMNIA Integrazioni Salariali*". Il manuale utente può essere reperito in formato pdf nella home page della procedura, alla voce "*documenti*".

## **Periodo transitorio**

In una prima fase si potrà inoltrare la domanda sia avvalendosi del nuovo servizio, sia utilizzando gli attuali applicativi che saranno mantenuti in uso sino alla dismissione che verrà resa nota con successivo messaggio.

## **Riferimenti normativi**

messaggio Inps n. 2372/2023



## Tfr: coefficiente di maggio 2023

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a maggio 2023 è risultato pari a 118,6: a maggio 2023 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2022 è risultata pari a 0,878807.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2022	Tasso mensile	75% Differenza 2022	Rivalutazione
<b>Gennaio 2023</b>	15 gennaio – 14 febbraio	118,3	0,084602	0,125	0,063452	1,188452
<b>Febbraio 2023</b>	15 febbraio – 14 marzo	118,5	0,253807	0,250	0,190335	0,4440335
<b>Febbraio 2023</b>	15 marzo – 14 aprile	118,0	- 0,169205	0,375	0,000000	0,375000
<b>Aprile 2023</b>	15 aprile – 14 maggio	118,4	0,169205	0,500	0,126904	0,626904
<b>Maggio 2023</b>	15 maggio – 14 giugno	118,6	0,338409	0,625	0,253807	0,878807

## Equo canone di maggio 2023

**L'**inflazione del mese di maggio 2023 è stata pari a 7,2%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 5,4% (cinquevirgolaquattro).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2023 rispetto a maggio 2022 è risultata pari a 7,2% (settevirgoladue). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 5,4% (cinquevirgolaquattro);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2023 rispetto a maggio 2021 risulta pari a 14,5% (quattordicivirgolacinque). Il 75% risulta pari a 10,875% (diecivirgolaottocentosettantacinque).

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

## Comodato impossibile tra comproprietari: esame dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 37346/2022

**L**a Corte di Cassazione, con ordinanza n. 37346/2022, interviene sul caso di comodato tra comproprietari, con riferimento a un'agevolazione prevista da un regolamento comunale (nell'ambito dell'obbligo di corresponsione dell'Ici). Gli assunti cui giunge la Corte nel caso di specie sono applicabili alla riduzione del 50% dell'imposta prevista nel caso di immobili concessi in comodato "incrociato" tra parenti in linea retta entro il I grado che li utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente e dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato (articolo 1, comma 747, lettera c), L. 160/2019, c.d. Legge di Bilancio 2020).

### Articolo 1, comma 747, lettera c) – L. 160/2019

c) per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Il beneficio di cui alla presente lettera si estende, in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo in presenza di figli minori.

Spesso, infatti, si verifica l'ipotesi di stipula di un contratto di comodato tra parenti stretti (ad esempio: padre e figlio) comproprietari delle abitazioni.

Ad avviso di IFEL1 (nelle proprie risposte a quesiti del febbraio 2016), in situazione di comproprietà fra più soggetti di un immobile, il conferimento del godimento dell'intero bene a uno solo non dovrebbe essere qualificabile come comodato, in quanto uno dei 2 soggetti utilizza il bene in qualità di comproprietario e non comodatario.

La risposta è convalidata solo in parte dalla Corte di Cassazione. Nella pronuncia in esame, la Corte, infatti, osserva che nel caso di agevolazioni su fabbricati concessi in uso gratuito a parenti (comodato), la fattispecie è riferita alla sola ipotesi in cui il proprietario o il titolare del diritto reale di godimento conceda l'immobile a un parente che non possa vantare su di esso alcun diritto reale o personale di godimento, per destinarlo ad abitazione principale per sé e per la propria famiglia.

Da questo ne deriva che non può rientrarvi la diversa ipotesi di concessione in comodato tra comproprietari del medesimo immobile, in quanto, il presupposto dell'esenzione pro quota per il comproprietario che l'abbia destinato ad abitazione principale è fondato proprio sulla titolarità della quota di comproprietà e prescinde da una concessione in comodato da parte del comproprietario ivi non residente.

<sup>1</sup> L'Istituto per la finanza e l'economia Locale (IFEL) è una Fondazione istituita nel 2006 dall'Associazione nazionale dei Comuni italiani (ANCI) quando, in attuazione del Decreto del Mef del 22 novembre 2005, succede al Consorzio Anci-Cnc per la fiscalità locale raccogliendone tutta l'eredità. Da allora, IFEL porta avanti il ruolo di ente deputato ad assistere i Comuni in materia di finanza ed economia locale. Oltre a divenire la tecno-struttura di riferimento per la raccolta sistematica, l'elaborazione e la diffusione dei dati relativi ai tributi, la Fondazione opera come ente di ricerca e formazione attraverso la produzione di studi, analisi e proposte di innovazione normativa atte a soddisfare le istanze dei Comuni e dei cittadini.

## Il comodato: brevi cenni giuridici e fiscali

Il comodato (articolo 1803 e ss., cod. civ.) è un contratto mediante il quale una parte, il comodante, consegna all'altra, il comodatario, una cosa mobile o immobile affinché possa servirsene per un determinato periodo di tempo o per un determinato uso. Il comodato ha un carattere essenzialmente gratuito che permette a un soggetto di consegnare un bene con l'obbligo che questo venga poi riconsegnato al proprietario.

Per quanto concerne gli immobili, è prevista la possibilità di concedere in comodato un'abitazione a chiunque, in quanto la Legge non pone limiti espliciti.

Per quanto concerne il pagamento dell'Imu di un immobile concesso in comodato, questo spetta al comodante, ossia al proprietario del bene, per cui il comodatario non deve pagare le imposte municipali sulla proprietà (Imu o Irpef).

La Legge di Stabilità per il 2016, per quanto concerne il pagamento dell'Imu, ha previsto la possibilità di concedere in comodato ai parenti in linea retta di I grado il bene e di poter beneficiare di un'agevolazione per quanto riguarda proprio il pagamento dell'Imu/Tasi.

Al fine di poter ottenere tale riduzione, devono essere rispettati alcuni requisiti:

- il contratto di comodato dell'immobile dev'essere redatto in forma scritta e deve essere registrato;
- il comodatario deve utilizzare l'immobile ricevuto come propria abitazione principale;
- il comodante deve possedere un solo immobile in Italia, oltre all'abitazione principale sita nel Comune in cui si trova quello concesso in comodato, e deve avere la residenza nello stesso Comune.

Qualora siano rispettate tutte queste condizioni, sarà possibile ottenere una riduzione del 50% in merito al pagamento dell'Imu.

## Il fatto e l'azione giudiziaria

Nel caso in esame, Tizia ha proposto ricorso per la Cassazione della sentenza depositata dalla CTR del Lazio n. 740/2020, la quale, in una controversia avente a oggetto l'impugnazione di 2 avvisi di accertamento per l'omesso versamento dell'Ici relativa agli anni 2010 e 2011 con riguardo alla comproprietà - insieme alle sorelle germane Caia e Sempronia, che avevano beneficiato dell'esenzione a titolo di abitazione principale, avendo entrambe fissato ivi la residenza anagrafica e la dimora abituale - di 2 appartamenti, con le relative pertinenze (cantine e autorimessa), ha accolto l'appello proposto da Roma Capitale nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla CTP di Roma n. 7572/XXXIII/2018. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure sul rilievo che l'esenzione non spettasse a quella delle comproprietarie che - a differenza delle altre - non avesse fissato la residenza anagrafica nell'immobile soggetto ad ICI. Il ricorso in Cassazione è affidato ai seguenti 4 motivi:

1. con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto (in relazione all'articolo 360, c.p.c.), per essere stata applicata da Roma Capitale l'aliquota ordinaria per l'Ici relativa agli anni 2010 e 2011, nonostante l'abolizione dell'imposta medesima sin dall'anno 2008;

2. con il secondo motivo, si denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto e omesso esame di un fatto decisivo (in relazione all'articolo 360, c.p.c.), per essere stato ignorato dal giudice di appello che vi era stata la dimostrazione dell'uso come abitazione principale degli immobili in comproprietà, sia per l'anno 2010 sia per l'anno 2011; con la conseguenza che lo stesso Comune era in grado di conoscere dalle imposte pagate dalle sorelle della ricorrente che per gli immobili erano utilizzati dalle sole signore, quale abitazione principale e, quindi, esenti dalla tassazione anche per la ricorrente Tizia che le aveva cedute alle sorelle fin dal 1971;

3. con il terzo motivo, viene denunciata la violazione o falsa applicazione di norme di diritto (in relazione all'articolo 360, c.p.c.), per essere stato erroneamente ignorato dal giudice di appello che Tizia non aveva mai avuto la residenza anagrafica in Roma, a differenza delle germane, che

avevano sempre versato l'Ici fino all'anno 2008;

4. con il quarto motivo – che non rileva nel presente contributo, ma che si espone per completezza – Tizia denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto (in relazione all'articolo 360, c.p.c.), per essere stata erroneamente disposta dal giudice di appello, seppur in difetto di nota spese, la liquidazione dei compensi, oltre che degli esborsi, a favore di Roma Capitale in sede di regolamentazione delle spese giudiziali, ancorché la stessa non si fosse avvalsa dell'assistenza di un difensore.

## Le statuizioni della Suprema Corte

### Il primo motivo

Il primo motivo, di natura processuale, viene giudicato inammissibile (per carenza di specificità) e, a più riprese, la Cassazione "...ha già affermato che la proposizione, mediante il ricorso per cassazione, di censure prive di specifica attinenza al decisum della sentenza impugnata comporta l'inammissibilità del ricorso per mancanza di motivi che possono rientrare nel paradigma normativo di cui all'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 4; dovendo i motivi per i quali si richiede la cassazione, aventi carattere di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata, contenere, a pena di inammissibilità, oltre all'esatta individuazione del capo di pronuncia impugnato, l'esposizione di ragioni che illustrino in modo intelligibile ed esauriente le dedotte violazioni di norme o principi di diritto. In altri termini, l'esercizio del diritto d'impugnazione di una decisione giudiziale può considerarsi avvenuto in modo idoneo soltanto qualora i motivi con i quali è esplicito si traducano in una critica della decisione impugnata e, quindi, nell'esplicita e specifica indicazione delle ragioni per cui essa è errata, le quali, per essere enunciate come tali, debbono concretamente considerare le ragioni che la sorreggono e da esse non possono prescindere, dovendosi, dunque, il motivo che non rispetti tale requisito considerarsi nullo per inidoneità al raggiungimento dello scopo. In riferimento al ricorso per cassazione tale nullità, risolvendosi nella proposizione di un "non motivo", è espressamente sanzionata con l'inammissibilità ai sensi della citata disposizione..." (in ultimo Cassazione Civile, 5 ottobre 2022, n. 28884).

Nel caso di specie, la censura non attinge alcun passaggio della sentenza impugnata, risolvendosi in una critica – giudicata inammissibile – dell'atto impositivo medesimo.

### Il secondo motivo

Il secondo motivo è stato ritenuto infondato.

Come noto, l'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c., introduce nell'ordinamento un vizio relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Nel caso di specie, il giudice di appello non avrebbe tenuto conto della documentazione comprovante la destinazione dell'immobile ad abitazione principale delle germane Caia e Sempronia per gli anni 2010 e 2011, su concessione in uso gratuito da parte di Tizia (per la quota di sua spettanza) sin dall'anno 1971: il fatto ignorato sarebbe costituito dalla dimora abituale delle germane Caia e Sempronia presso l'immobile sin dall'anno 1971.

Tale circostanza, però, era stata espressamente valutata e soppesata dalla sentenza impugnata, che l'aveva ritenuta idonea a giustificare l'esenzione - nei limiti delle quote di loro spettanza - soltanto per le comproprietarie stabilmente residenti negli immobili in questione, ma non anche per la comproprietaria residente altrove (oltre che inottemperante all'obbligo di comunicazione dell'eventuale trasferimento all'ente impositore).

### Il terzo motivo

Anche il terzo motivo è infondato.

La ricorrente ha lamentato il diniego dell'esenzione da Ici in relazione alla sua quota di compro-

prietà sugli immobili in questione, per i quali, invece, le sorelle, anch'esse comproprietarie - grazie anche alla cessione in comodato a loro favore da parte sua nei limiti della predetta quota - avevano usufruito di tale beneficio in ragione della rispettiva fissazione della dimora abituale presso i medesimi immobili.

Le disposizioni di cui si è denunciata la violazione o la falsa applicazione possono agevolmente individuarsi nell'articolo 8, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 504/1992, nonché nell'articolo 11, comma 4 (poi comma 3), Regolamento Ici del Comune di Roma.

Ora, secondo la previsione dell'articolo 8, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 504/1992 *"Dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 (pari ad un controvalore di Euro 1.032,91) rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente"*.

In seguito, l'articolo 1, comma 173, lettera b), L. 296/2006 (c.d. Legge Finanziaria 2007) ha modificato l'articolo 8, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 504/1992 nel senso, per cui, il tenore complessivo della citata disposizione è stato così riformulato *"Dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 (pari ad un controvalore di Euro 1.032,91) rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente"*.

Da ultimo, l'articolo 1, commi 1 e 2, D.L. 93/2008, (*"Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie"*), ha stabilito che *"1. A decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo. 2. Per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, nonché quelle ad esse assimilate dal Comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9 per le quali continua ad applicarsi la detrazione prevista dall'articolo 8, commi 2 e 3, del citato decreto n. 504 del 1992"*.

In tal modo, con decorrenza dall'anno 2008, la riduzione si è trasformata in esenzione per le abitazioni iscritte in Catasto con categorie diverse da A/1, A/8 e A/9.

Pertanto, secondo il combinato disposto delle norme richiamate, se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, l'esenzione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

Al contempo, l'articolo 11, comma 4 (poi comma 3), Regolamento Ici del Comune di Roma ha previsto - tra le fattispecie *"assimilate"* all'*"abitazione principale"* - l'ipotesi dei *"fabbricati concessi in uso gratuito a parenti e affini entro il secondo grado che li utilizzino come abitazione principale"*.

La ricorrente, quindi, ha invocato il beneficio previsto da quest'ultima disposizione di fonte regolamentare, assumendo di aver concesso gli immobili in uso a titolo gratuito per la sua quota di comproprietà alle sorelle, che pure godevano per le rispettive quote di comproprietà dell'esenzione per l'abitazione principale.

Tale argomentazione non è, però, stata ritenuta condivisibile. La previsione dell'articolo 11, Regolamento Ici in esame, infatti, riguarda il caso specifico in cui il proprietario o il titolare del diritto reale di godimento conceda in comodato l'immobile a un parente o affine entro il secondo grado per destinarlo ad abitazione principale per sé e per la propria famiglia. Per cui, si presuppone che



quest'ultimo non vanta alcun diritto reale o personale di godimento sull'immobile in questione, potendo destinarlo ad abitazione principale soltanto in forza della suddetta concessione in uso.

Ne discende che l'ipotesi di concessione in uso tra comproprietari del medesimo immobile esula dalla ratio della previsione normativa, dal momento che il presupposto dell'esenzione pro quota per il comproprietario che l'abbia destinato ad abitazione principale è fondato proprio sulla titolarità della quota di comproprietà e prescinde da una superflua concessione in comodato da parte del comproprietario ivi non residente.

Nell'esame della fattispecie, rileva il contenuto dell'articolo 1102, cod. civ..

## **Articolo 1102 cod. civ. – Uso della cosa comune**

*"Ciascun partecipante può servirsi della cosa comune, purché non ne alteri la destinazione e non impedisca agli altri partecipanti di farne parimenti uso secondo il loro diritto. A tal fine può apportare a proprie spese le modificazioni necessarie per il miglior godimento della cosa.*

*Il partecipante non può estendere il suo diritto sulla cosa comune in danno degli altri partecipanti, se non compie atti idonei a mutare il titolo del suo possesso".*

Ciascun comproprietario, quindi, può servirsi del bene comune, purché non ne alteri la destinazione e non impedisca agli altri partecipanti di farne uso secondo il loro diritto, non avendo bisogno a tal fine di una concessione degli altri comproprietari per il godimento esclusivo dell'intero bene, che trova giustificazione nella sola spettanza della quota di comproprietà.

Secondo la Corte, infatti, se la natura di un immobile oggetto di comunione non ne permette un simultaneo godimento da parte di tutti i comproprietari, l'uso comune può realizzarsi, alternativamente:

- in maniera indiretta;
- mediante avvicendamento.

Fino a quando non vi sia richiesta di un uso turnario da parte degli altri comproprietari, il semplice godimento esclusivo a opera di taluni non può generare pregiudizio in danno di coloro che abbiano mostrato acquiescenza all'altrui uso esclusivo, salvo che non risulti provato che i comproprietari che hanno avuto l'uso esclusivo del bene ne abbiano tratto anche un vantaggio patrimoniale.

Evidenziano gli Ermellini che *"In tale direzione, questa Corte ha recentemente deciso che, in tema di ICI, l'esenzione introdotta dal D.L. 27 maggio 2008, n. 93, articolo 1, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 luglio 2008, n. 126, non si applica al titolare pro quota del diritto di proprietà sull'immobile, nel quale egli ed il suo nucleo familiare non dimorino stabilmente e non vi abbiano la residenza anagrafica (in termini: Cass., Sez. 5, 8 agosto 2022, n. 24462). Quindi, i comproprietari che non abitano e non utilizzano l'immobile come propria abitazione principale sono obbligati a corrispondere l'ICI relativa alla propria quota di proprietà".*

In conclusione, dell'ordinanza la Suprema Corte ha espressamente enunciato il seguente principio di diritto *"In tema di ICI, con riguardo all'eventuale previsione di un regolamento comunale che assimili ad abitazione principale i "fabbricati concessi in uso gratuito a parenti e affini entro il secondo grado che li utilizzino come abitazione principale", la fattispecie normativa è riferita alla sola ipotesi in cui il proprietario o il titolare del diritto reale di godimento conceda in comodato l'immobile ad un parente o affine entro il secondo grado, che non possa vantare su di esso alcun diritto reale o personale di godimento, per destinarlo ad abitazione principale per sé e per la propria famiglia; ne discende che non può rientrarvi la diversa ipotesi di concessione in comodato tra comproprietari del medesimo immobile, in quanto, il presupposto dell'esenzione pro quota per il comproprietario che l'abbia - o per i comproprietari che l'abbiano - destinato ad abitazione principale è fondato proprio sulla titolarità della quota di comproprietà e prescinde da una concessione in comodato da parte del comproprietario ivi non residente, che beneficerebbe, altrimenti, dell'esenzione pro quota - a differenza degli altri comproprietari - senza avere fissato la dimora abituale nell'immobile, in palese violazione del Decreto Legge 27 maggio 2008, n. 93, articolo 1, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 luglio 2008 n. 126".*

Il giudice di appello, nel caso di specie, si è uniformato al suddetto principio, avendo ritenuto che l'ente impositore ha correttamente applicato l'esenzione concernente le abitazioni principali, secondo l'articolo 1, comma 2, D.L. 93/2008 e ciò avuto riguardo alla dimora abituale dei 2 familiari della ricorrente, non essendovi stata alcuna comunicazione della stessa al Comune circa la data di fissazione della suddetta residenza ai fini della decorrenza dei benefici di Legge.

## ***Il quarto motivo***

Da ultimo, il quarto motivo è anch'esso infondato.

Non addentrandosi nelle motivazioni giuridiche di specie, che esulano dal presente contributo, si evidenzia solo, per completezza, che, secondo la Suprema Corte, in sede di statuizione sulle spese giudiziali, il giudice di appello ha correttamente liquidato in dispositivo una somma comprensiva dei compensi in favore dell'ente impositore, prescindendo dal deposito di una nota spese.

Il ricorso deve essere rigettato.

## **Riferimenti normativi**

articolo 1803 e ss., cod. civ.

articolo 360, c.p.c.

Corte di Cassazione, con ordinanza n. 37346/2022

## Garanzia del fallito terzo datore di ipoteca e insinuazione al passivo del creditore

**A**verso il piano di riparto del curatore che escluda o includa (in tutto o in parte) il diritto del titolare della nuda prelazione alla distribuzione delle dette somme, il creditore ipotecario o pignoratizio e, rispettivamente, gli altri creditori interessati al riparto del ricavato della vendita del bene, possono proporre reclamo a norma dell'articolo 110, comma 3, L.F.. Il reclamo può avere a oggetto l'esistenza, la validità e l'opponibilità al fallimento della garanzia reale, avendo anche riguardo alla sua revocabilità, oltre che l'an e il quantum del debito garantito.

### I diritti dei creditori garantiti da ipoteca e pegno nel contesto di una procedura di fallimento

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 8557/2023, in commento, affermano che anche dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 5/2006 e dal D.Lgs. 160/2007, in forza della Legge Fallimentare (R.D. 267/1942), i creditori titolari di un diritto reale di garanzia su un bene compreso nell'attivo fallimentare, in forza di un credito vantato nei confronti di un soggetto diverso dal fallito, non possono avvalersi del procedimento di verifica dello stato passivo, in quanto non sono creditori del fallito e non possono proporre domanda di separazione ex articolo 103 L.F.; non risultano inoltre tra i destinatari dell'avviso del curatore ex articolo 92 L.F.

La pronuncia dà continuità all'indirizzo di legittimità assolutamente prevalente (tra le più recenti, Cassazione, n. 18790/2019, n. 1067/2021 e n. 16939/2022) evidenziando che, in forza della Legge Fallimentare, le ragioni del creditore del terzo, il quale sia titolare di garanzia reale su un bene del fallito, deve trovare attuazione in sede di distribuzione del ricavato.

Le Sezioni Unite chiariscono che è al riguardo del tutto innovativa la disciplina introdotta dal Codice (D.Lgs. 14/2019) che, all'articolo 201, comma 1, prevede che sono soggette al procedimento di accertamento del passivo anche "le domande di partecipazione al riparto delle somme ricavate dalla liquidazione di beni compresi nella procedura ipotecata a garanzia di debiti altrui", disponendo altresì, al comma 3, articolo 201, Codice, che in tale ipotesi il ricorso indichi "l'ammontare del credito per il quale si intende partecipare al riparto se il debitore nei cui confronti si è aperta la liquidazione giudiziale è terzo datore d'ipoteca".

Tale disciplina, peraltro, non è applicabile alle procedure aperte anteriormente alla sua entrata in vigore, che restano soggette alla Legge Fallimentare.

La pronuncia in materia di diritti dei creditori garantiti da ipoteca e pegno fa seguito all'ordinanza interlocutoria che ha sottoposto all'attenzione delle Sezioni Unite i seguenti quesiti:

- se i terzi titolari di ipoteca o di pegno sui beni che siano ricompresi nel fallimento, in ragione di una garanzia prestata per un debito altrui, siano legittimati a far valere il proprio diritto mediante il processo di verifica del passivo di cui al Capo V, Titolo II, L.F., oppure possano conseguire la soddisfazione attraverso l'intervento nella fase di distribuzione di quanto ricavato dalla vendita del bene gravato da pegno o ipoteca;
- se, ai fini della partecipazione al concorso, sia sufficiente l'accertamento della garanzia opponibile ai creditori, o viceversa sia doverosa la verifica dell'esistenza e dell'entità del credito garantito;
- se tale verifica debba verificarsi mediante l'intervento del debitore garantito, e in quale modo;
- se e con che modalità la decisione pronunciata a seguito dell'opposizione allo stato passivo possa condizionare l'esercizio del diritto di rivalsa verso il debitore garantito.

Le Sezioni Unite hanno pronunciato i seguenti principi di diritto "I creditori titolari di un diritto di ipoteca o di pegno sui beni compresi nel fallimento costituiti in garanzia per crediti vantati verso

*debitori diversi dal fallito non possono, anche dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 5 del 2006 e dal D.Lgs. 169 del 2007, avvalersi del procedimento di verifica dello stato passivo di cui al titolo II, capo V della Legge Fallimentare, in quanto non sono creditori del fallito, né soggetti che agiscono per la restituzione o la rivendica dei beni acquisiti al fallimento.*

*- I detti creditori possono intervenire nel procedimento fallimentare in vista della ripartizione dell'attivo per richiedere di partecipare alla distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dei beni compresi nella procedura che sono stati ipotecati o pignorati.*

*- Avverso il piano di riparto del curatore che escluda o includa (in tutto o in parte) il diritto del titolare della nuda prelazione alla distribuzione delle dette somme, il creditore ipotecario o pignoratizio e, rispettivamente, gli altri creditori interessati al riparto del ricavato della vendita del bene possono proporre reclamo a norma dell'art. 110, comma 3, L.F.*

*- Il reclamo può avere ad oggetto l'esistenza, la validità e l'opponibilità al fallimento della garanzia reale, avendo anche riguardo alla sua revocabilità, oltre che l'an e il quantum del debito garantito.*

*- Tale accertamento non richiede la partecipazione al giudizio del debitore la cui obbligazione è garantita da ipoteca o da pegno e ha un valore endoconcorsuale, essendo, come tale, non opponibile al detto debitore, restato estraneo al procedimento fallimentare, in sede di rivalsa".*

## **Il caso sottoposto alle Sezioni Unite e le motivazioni**

La fattispecie è quella del diritto di ipoteca su di un bene del fallito, il quale si sia limitato a prestare la garanzia reale per il debito altrui (senza assumere, quindi, alcuna posizione obbligatoria nei confronti del creditore garantito). La fattispecie è incentrata sulla questione relativa alla possibilità, in capo al creditore ipotecario, di ottenere l'accertamento del proprio diritto reale di garanzia, oltre che del credito vantato nei confronti del debitore, nell'ambito del procedimento disciplinato dal Capo V, Titolo II, L.F., piuttosto che in sede di distribuzione dell'attivo ricavato dalla vendita dell'immobile gravato dall'ipoteca.

In precedenza, era esclusa l'ammissibilità dell'insinuazione al passivo del creditore ipotecario che non fosse anche creditore del fallito; si ammetteva la partecipazione del detto soggetto alla fase della distribuzione del ricavato della vendita degli immobili ipotecati, mediante una domanda di intervento modellata sull'istanza di cui all'articolo 499 c.p.c., previo avviso da parte del curatore ai sensi dell'articolo 108, comma 4, L.F.

Si è, però, osservato come un tale indirizzo sia stato sottoposto a revisione critica alla luce della nuova formulazione dell'articolo 52, comma 2, L.F., per come modificato dall'articolo 49, D.Lgs. 5/2006, secondo cui "ogni diritto reale o personale, mobiliare o immobiliare, deve essere accertato secondo le norme stabilite dal capo V, salvo diverse disposizioni della legge".

Dunque, con il Decreto Legislativo del 2006, l'accertamento del passivo è stato espressamente ampliato ai diritti reali o personali, mobiliari o immobiliari, laddove, in precedenza, esso era riservato ai crediti.

Anche l'articolo 89, L.F., ove è stabilito che il curatore compili, oltre all'elenco dei creditori, anche l'elenco di tutti coloro che vantano diritti reali e personali, mobiliari e immobiliari, su cose in possesso o nella disponibilità del fallito, e l'articolo 92, L.F., che impone di comunicare ai titolari dei menzionati diritti la possibilità di partecipare al concorso, muovono nella stessa direzione.

Inoltre, vi è compatibilità anche con altre previsioni di legge: con l'articolo 41, D.Lgs. 385/1993, che esonera il creditore fondiario dal concorso sostanziale, ma non da quello formale (cui il detto creditore soggiace, in base all'articolo 52, comma 3, L.F.), e con l'articolo 107, comma 3, L.F. ove la notificazione dell'ordinanza di vendita ivi prevista venga intesa non come rivolta a consentire al creditore ipotecario la partecipazione al procedimento di accertamento dei suoi diritti nella fase immediatamente precedente al riparto del ricavato della vendita immobile su cui grava l'ipoteca, bensì a informare i creditori ipotecari e privilegiati delle modalità della predetta vendita in vista di un'eventuale istanza di sospensione delle relative operazioni ai sensi dell'articolo 108, comma 1, L.F..

La ricostruzione dell'esclusione dell'accertamento in sede di verifica risulta, invece, maggiormente

coerente con il divieto di azioni esecutive di cui all'articolo 51, L.F., posto che l'intervento del creditore ipotecario nella fase distributiva si configura pur sempre alla stregua di una esecuzione extra concorsuale su beni facenti parte del patrimonio fallimentare e come essa consenta, inoltre:

- una migliore attuazione del contraddittorio nei confronti degli altri creditori concorrenti in funzione del loro interesse a preservare i beni appresi alla massa a fronte di qualsivoglia pretesa degli stessi;
- una maggiore speditezza della procedura fallimentare, così sottratta ai rischi di rallentamento delle operazioni di distribuzione dell'attivo in ragione delle controversie attinenti al diritto vantato dal titolare dell'ipoteca.
- Quanto alla domanda del titolare della garanzia reale, essa deve avere a oggetto l'accertamento dell'esistenza, validità, attualità e opponibilità al fallimento dell'ipoteca: lo stesso accertamento che la giurisprudenza della Corte configura per la fase di ripartizione dell'attivo ricavato con la vendita dell'immobile ipotecato.

## Le motivazioni

Come si legge nella motivazione di Cassazione SS.UU. n. 8557/2023, concernente la tutela del creditore con garanzia sui beni concessi dal fallito quale terzo datore di ipoteca o pegno *"il titolare del diritto di ipoteca o pegno sui beni del fallito, che non sia creditore di quest'ultimo, è tenuto a far valere la propria richiesta nel contesto concorsuale non mediante una (inammissibile) domanda di insinuazione al passivo, bensì chiedendo di partecipare alla distribuzione delle somme derivate dalla liquidazione del bene stesso"*.

Bisogna riconoscere che il debito del terzo non può influire sull'intera massa passiva, dato che il fallito non è il debitore; il diritto reale di garanzia grava invece sulla massa attiva, nel senso che impedisce che il ricavato della vendita del bene venga distribuito tra i creditori del fallito prima che il titolare del diritto reale ne abbia ottenuto soddisfazione.

È questa peculiare configurazione della posizione giuridica del titolare di ipoteca o pegno che rende ancor più problematica, secondo la Legge Fallimentare, l'ammissione al passivo del credito di tale soggetto: se è vero che il Codice limita espressamente detta ammissione al ricavato della liquidazione del bene ipotecato (cfr. articolo 201, comma 1, Codice), l'assenza, nella L.F., di una disposizione normativa analoga (come naturale conseguenza dell'esclusione del diritto del predetto soggetto tra quelli suscettibili di accertamento secondo il Capo V, Titolo II di quel testo legislativo) impone all'interprete il compito di definire il diritto al concorso del titolare di una semplice garanzia in uno scenario desolatamente privo di riferimenti normativi.

Sempre la Cassazione, in merito alla tutela del creditore con garanzia sui beni concessi dal fallito quale terzo datore di ipoteca o pegno, aggiunge poi che nell'ambito della L.F., la decisione del Legislatore di escludere che la verifica del diritto del titolare dell'ipoteca e del pegno su beni del fallito (per debiti non riconducibili a quest'ultimo) è ancorata al fatto che la garanzia reale in questione riguardi un credito vantato nei confronti di un soggetto diverso dal fallito.

A differenza dei crediti concorsuali, il credito del titolare di un diritto di prelazione può essere soddisfatto, interamente o parzialmente, in qualsiasi momento dal debitore.

Questo aiuta a comprendere il motivo della collocazione del procedimento di verifica della posizione in questione in una fase successiva all'accertamento del passivo: poiché il diritto di obbligazione può cambiare o cessare durante la procedura fallimentare, rimandare la verifica al momento della ripartizione del ricavato della vendita del bene gravato dalla garanzia rappresenta una soluzione legislativa dotata di una sua logica precisa, in linea con un principio di economia processuale, che in ogni caso non è stata recepita dal Codice.

## La tutela del creditore del terzo

Il terzo datore di ipoteca non è personalmente obbligato (come, invece, il fideiussore che, pertanto, risponde con l'intero suo patrimonio nei confronti del creditore garantito, pur senza attribuirgli

alcuna prelazione), ma è tenuto a subire l'azione esecutiva del creditore solo sul bene dato in garanzia dell'obbligazione altrui, nell'ipotesi in cui la stessa non sia stata compiutamente adempiuta. Essendo, infatti, la prelazione concentrata soltanto sul bene posto a garanzia del debito altrui, il beneficiario dell'ipoteca, se non soddisfatto sul ricavato di quel bene, non ha alcun diritto ad aggredire, neanche come chirografario, il restante patrimonio del terzo.

E, come, sotto il profilo attivo, è precluso al beneficiario il concorso sull'intero patrimonio del debitore in caso di incapacienza sul bene gravato, così sotto il profilo passivo va esclusa la sua partecipazione alle spese generali della procedura fallimentare, dovendo sopportare solo le spese specifiche riguardanti la liquidazione del bene gravato. Questo crea non pochi problemi quanto al compenso del curatore, che tuttavia, nel suo caso, non dovrebbero sussistere perché la vendita è avvenuta prima del fallimento, per cui non possono gravare sul bene in questione le spese della sopravvenuta procedura fallimentare.

Trattandosi di una forma di responsabilità senza debito, la giurisprudenza della Cassazione, tranne qualche eccezione, ha sempre ritenuto, sia prima sia dopo la Riforma del 2006, in caso di fallimento del terzo datore di ipoteca *"coloro che hanno sugli immobili compresi nel fallimento diritti di prelazione a garanzia di crediti vantati verso debitori diversi dal fallito, possono concorrere alla distribuzione della somma ricavata dalla vendita di tali immobili insieme con i creditori fallimentari, senza bisogno che i loro crediti siano assoggettati al procedimento di verifica previsto dalla Legge Fallimentare"*<sup>1</sup>.

Esclusa la possibilità per il creditore beneficiario dell'ipoteca di presentare domanda di insinuazione al passivo non vantando un credito nei confronti del terzo datore, la giurisprudenza ha ritenuto che il beneficiario dell'ipoteca debba avvalersi, per realizzare i propri diritti nei confronti del terzo datore fallito, delle modalità di cui agli articoli 602 - 604, c.p.c. in tema di espropriazione contro il terzo proprietario, tracciando un percorso abbastanza incerto.

Tanto chiarito, sulla distribuzione del ricavato tra i vari creditori valgono le ordinarie norme, nel senso che il bene ipotecato a garanzia di terzi è comunque un bene gravato da ipoteca per cui se esistono dei crediti preferiti all'ipoteca in favore del terzo questi vanno soddisfatti prima; per semplificare il discorso si pensi a un creditore del fallimento con ipoteca di primo grado e ipoteca a favore di terzo di secondo grado. Oppure al rapporto tra il privilegio immobiliare ex articolo 2775, cod. civ., e ipoteca, che hanno a oggetto lo stesso bene.

Orbene, il comma 2, articolo 2748, cod. civ. stabilisce che i creditori che hanno privilegio sui beni immobili sono preferiti ai creditori ipotecari, se la Legge non dispone diversamente; mancando per questa fattispecie una diversa disposizione di Legge, il privilegio in questione va soddisfatto prima dell'ipoteca.

Ovviamente, una volta soddisfatto anche l'ipotecario, se rimane un residuo attivo, questo costituisce un'entrata immobiliare a favore degli altri creditori.

La tutela del creditore avviene, dunque, in sede di riparto: il suo diritto a ottenere dal terzo fallito il pagamento di quanto gli spetta si attua in quella sede, con un ruolo di rilievo del curatore e con la possibilità di reclamo, in caso di contestazioni.

In particolare, la Cassazione evidenzia al riguardo che come stabilito dalla sentenza n. 2429/2009, la verifica da effettuare durante la ripartizione deve prima di tutto riguardare la validità, l'attualità e l'efficacia della garanzia reale, prestando particolare attenzione alla sua irrevocabilità.

Questa verifica dovrebbe includere anche il credito garantito, ossia la sua esistenza e importo (come ipotizzato dalla Cassazione n. 18790/2019, che sembra richiedere, in questa evenienza, l'integrazione del contraddittorio con il terzo garantito), altrimenti si corre il rischio che il creditore ottenga soddisfazione in sede concorsuale per un diritto in quel momento in tutto o in parte inesistente.

Una volta esclusa la possibilità che la verifica sulla garanzia e sul credito garantito avvenga durante la verifica dello stato passivo, è necessario trovare un equilibrio per evitare che il curatore nel

<sup>1</sup> Cfr., senza andare troppo lontano nel tempo, Cassazione, n. 2540/2016, n. 27504/2017 e n. 18082/2018; indirizzo che, dopo l'arresto della Cassazione n. 2657/2019, è stato ripreso dalle Cassazioni n. 12816/2019, n. 18790/2019 e n. 1067/2021.



predispone il progetto di riparto, o il creditore interessato che desideri ottenere soddisfazione sul bene gravato da garanzia reale (attraverso il reclamo ex articolo 110, comma 3, L.F.) siano privati della possibilità di far valere fatti impeditivi, estintivi o modificativi del diritto di obbligazione, tali da rendere in tutto o in parte ingiustificata l'attribuzione al creditore ipotecario o pignoratizio del ricavato della vendita del bene.

Tale potere deve essere salvaguardato anche se le questioni riguardanti l'esistenza, la validità e l'attualità del debito sono state esaminate in un giudizio separato tra il creditore e il debitore; è utile ricordare che, secondo l'articolo 2870, cod. civ., il terzo datore di ipoteca può opporre al creditore precedente le eccezioni indicate dall'articolo 2859, cod. civ., se non ha partecipato al giudizio diretto alla condanna del debitore: ovvero, quelle non opposte dal debitore e quelle che spetterebbero a quest'ultimo dopo la condanna.

Di fronte alla volontà espressa dal titolare della nuda prelazione di ottenere soddisfazione in sede concorsuale, spetta prima di tutto al curatore occuparsi delle verifiche sulla garanzia reale e il credito garantito mentre elabora il progetto di ripartizione delle somme ricavate.

Da questo punto di vista, i poteri del curatore sono analoghi a quelli previsti dall'articolo 95, comma 1, L.F. riguardo al progetto dello stato passivo: ciò è comprensibile, considerando che la pretesa avanzata dal titolare della nuda prelazione non è stata oggetto di alcun accertamento preventivo (come avviene invece per i crediti e i diritti di restituzione e rivendicazione di beni per i quali è possibile proporre la domanda di ammissione di cui all'articolo 93, L.F.).

Il progetto di ripartizione può essere oggetto di reclamo ai sensi dell'articolo 36, L.F..

In questa fase, il curatore, i creditori e altri soggetti coinvolti possono sollevare eventuali contestazioni o eccezioni riguardo al progetto di ripartizione elaborato dal curatore, al fine di assicurare che la ripartizione delle somme ricavate sia corretta e rispetti i diritti dei diversi soggetti coinvolti nel procedimento fallimentare.

In sintesi, è fondamentale che il curatore e le altre parti coinvolte nel procedimento fallimentare prestino attenzione ai diritti dei titolari di garanzie reali su beni del fallito, che non siano creditori di quest'ultimo, e che tali diritti vengano valutati correttamente durante la ripartizione delle somme ricavate dalla liquidazione dei beni. Questo processo di verifica e ripartizione deve essere attuato in modo equo e accurato, tenendo conto delle diverse posizioni giuridiche e delle specificità di ciascun caso.

## **Il contrasto con il Codice**

Il comma 1, articolo 201, Codice stabilisce che nel procedimento di verifica confluiscono – mediante ricorso da trasmettere almeno 30 giorni prima dell'udienza, a norma del comma seguente, all'indirizzo di pec indicato dal curatore nell'avviso di cui all'articolo precedente – non solo le domande di ammissione al passivo di un credito o di restituzione o rivendicazione di beni mobili o immobili compresi nella procedura, ma anche "le domande di partecipazione al riparto delle somme ricavate dalla liquidazione di beni compresi nella procedura ipotecati a garanzia di debiti altrui".

Il Legislatore del Codice ha, così, inteso risolvere (in attuazione dell'espressa direttiva contenuta nella L. 155/2017 all'articolo 7, comma 8, lettera f), secondo cui avrebbero dovuto essere adottate misure volte a "chiarire le modalità di verifica dei diritti vantati su beni del debitore che sia costituito terzo datore di ipoteca") una problematica che, con riferimento alla disciplina dettata dalla Legge Fallimentare, ha generato il vivace dibattito cui si è accennato: quella relativa all'onere (o meno) della presentazione della domanda di ammissione al passivo da parte di coloro che vantano un'ipoteca su un bene del fallito ma non sono creditori di quest'ultimo, situazione che viene a determinarsi quando il fallito sia terzo datore di ipoteca.

A tale quesito, anche dopo la Riforma del 2006, come detto, la giurisprudenza di legittimità ha sempre fornito risposta negativa, affermando che i titolari di diritti d'ipoteca su beni immobili compresi nel fallimento e già costituiti in garanzia per crediti vantati verso debitori diversi dal fallito, non possono (e non hanno quindi l'onere di) avvalersi del procedimento di verifica dello stato passivo di cui al Capo V, L.F., in quanto non sono creditori diretti del fallito, e l'accertamento dei loro

diritti non può essere sottoposto alle regole del concorso, senza che sia instaurato il contraddittorio con la parte che si assume loro debitrice, dovendosi invece avvalere, per la realizzazione delle loro pretese in sede esecutiva, delle modalità di cui agli articoli 602, 603 e 604 c.p.c.<sup>2</sup>.

Nel 2019, con un'isolata pronuncia (ordinanza n. 2657/2019), la Suprema Corte ha mutato orientamento, evidenziando come, a seguito della Riforma del 2006, l'articolo 52, L.F. faccia riferimento non più soltanto ai crediti ma anche a "ogni diritto reale personale o immobiliare" quale oggetto dell'accertamento che deve svolgersi secondo le forme stabilite dal Capo V, e sottolineando come non appaia necessaria l'instaurazione del contraddittorio nei confronti del debitore, avendo la pronuncia un'efficacia meramente "endoconcorsuale".

La stessa Cassazione è, tuttavia, poi ritornata sui suoi passi<sup>3</sup>, fino all'ordinanza delle Sezioni Unite in commento. La scelta del Legislatore del Codice di disciplinare espressamente la fattispecie per la liquidazione giudiziale con il summenzionato inciso all'interno dell'articolo 201, Codice, va da una parte sicuramente salutata con favore, dall'altra è in contrasto con le motivazioni delle SS.UU.. Nel comma 3 del suddetto articolo vi è poi un'altra novità che concerne il contenuto necessario della domanda di ammissione al passivo, che deve ora includere, per espressa previsione della lettera a) del comma in questione, anche l'indicazione del codice fiscale del ricorrente, nonché "le coordinate bancarie dell'istante o la dichiarazione di voler essere pagato con modalità, diversa dall'accredito in conto corrente bancario, stabilita dal giudice delegato ai sensi dell'articolo 230, comma 1". Si tratta di una previsione volta, evidentemente, a ridurre il più possibile le difficoltà che derivano dall'eventuale irreperibilità del creditore al momento del riparto, spesso attuato a numerosi anni di distanza dall'accertamento del passivo.

Peraltro, in base al comma 4 del medesimo articolo (a norma del quale "il ricorso è inammissibile se è omesso o assolutamente incerto uno dei requisiti di cui alle lettere a), b), o c) del comma 3"), la mancata ottemperanza del creditore al suddetto onere di indicazione comporta l'inammissibilità della sua domanda, fermo restando che si tratta di un'omissione che ben può essere sanata nel corso del procedimento di verifica, anche sulla scorta dei rilievi che il curatore può e deve effettuare al riguardo nel progetto di stato passivo.

Un'ultima innovazione risiede nella disposizione del comma 10, articolo 201, Codice, in base alla quale (in deroga alla regola generale dettata dall'articolo 9, comma 1, Codice) "la sospensione feriale dei termini di cui all'articolo 1 della Legge 7 ottobre 1969, n. 742 non si applica ai procedimenti disciplinati dal presente codice, salvo che esso non disponga diversamente") "il procedimento introdotto dalla domanda di cui al comma 1 è soggetto alla sospensione feriale dei termini di cui all'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742",

disposizione ripresa poi dal comma 16, articolo 207, Codice, anche per le impugnazioni.

## Riferimenti normativi

articolo 52, comma 2, L.F.

articolo 89, L.F.

articolo 107, comma 3, L.F.

articolo 110, comma 3, L.F.

articolo 499 c.p.c.

articolo 41, D.Lgs. 385/1993

<sup>2</sup> Si veda *ex multis* Cassazione, sezione I, n. 27504/2017, nonché i numerosi precedenti in essa richiamati.

<sup>3</sup> Si veda Cassazione, sezione I, n. 18790/2019 e n. 12816/2019.

## La responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato e la redazione del modello organizzativo, funzione scriminante del modello ed effettiva attuazione

**I**l presente elaborato ha lo scopo di introdurre i requisiti necessari per la sussistenza della responsabilità amministrativa delle società derivante dal reato commesso da un apicale o da un dipendente ai sensi del D.Lgs. 231/2001. Individuati gli elementi a fondamento di tale responsabilità, si introdurrà il modello di organizzazione gestione e controllo previsto dalla normativa in oggetto e si esplicheranno gli elementi necessari che il modello deve avere per esonerare l'ente da responsabilità, nonostante la commissione del reato da parte di un soggetto a esso legato da un rapporto di lavoro.

L'articolo 5, D.Lgs. 231/2001, rubricato "Responsabilità dell'Ente", stabilisce i requisiti di natura oggettiva e soggettiva che devono sussistere contemporaneamente per poter imputare all'ente la responsabilità del reato. Il primo comma circoscrive la responsabilità amministrativa dell'ente ai soli reati commessi "nel suo interesse o a suo vantaggio". La previsione introduce così un primo presupposto "oggettivo" di connessione tra un fatto di reato commesso dalla persona fisica e la persona giuridica, che risponde alla modalità finalistica del reato stesso, quale la sua attitudine a realizzare un interesse per la società o un vantaggio per questa. Il secondo presupposto, di carattere "soggettivo", è destinato a creare una particolare connessione tra l'ente e il terzo autore del reato, in modo da poter superare la posizione di evidente terzietà, o meglio di estraneità per l'ente, potendo costruire una imputabilità soggettiva dell'effetto del comportamento anche in capo all'ente che non partecipa alla materiale attività delittuosa. Tale rapporto funzionale è individuato e articolato in 2 tipologie: funzioni di rappresentanza, amministrazione e direzione (c.d. "Apicali"); funzioni subordinate.

La differenza non è semplicemente descrittiva, poiché per il reato commesso dal soggetto posto in posizione apicale, la colpa dell'azienda è presunta in quanto si ritiene che l'organizzazione a monte non abbia funzionato adeguatamente e che i vari soggetti apicali non abbiano predisposto un valido modello di prevenzione dei rischi. In quest'ottica, sarà l'azienda a dovere dimostrare che, in realtà, aveva fatto tutto il possibile per evitare quel reato e che, se un reato è stato commesso, è solo perché l'apicale ha agito in frode al modello organizzativo aziendale.

Invece, nel caso in cui un reato sia stato commesso da un subordinato, la colpa organizzativa consiste nel non avere diretto e vigilato in modo adeguato l'operato di chi è sottoposto agli ordini degli apicali e ne deve attuare la politica organizzativa.

Per configurare la responsabilità amministrativa dell'ente collettivo, come detto, la norma richiede un "interesse" o un "vantaggio" della società, quale risultato della condotta criminosa attuata dal soggetto persona fisica a esso funzionalmente legato. La giurisprudenza di legittimità in materia di criteri di imputazione della responsabilità della persona giuridica ritiene che: "in tema di responsabilità amministrativa degli enti derivante da reati colposi di evento, contro la vita e l'incolumità personale commessi sul lavoro, i criteri dell'"interesse" e del "vantaggio", richiamati dall' articolo 5 del decreto legislativo n. 231 del 2001, sono diversi ed alternativi. In particolare, l'interesse è un criterio soggettivo, il quale rappresenta l'intento del reo di arrecare un beneficio all'ente mediante la commissione del reato, e per questo l'interesse è indagabile solamente ex ante ed è del tutto irrilevante che si sia o meno realizzato il profitto sperato. Nei reati colposi di evento, affinché l'inte-

resse sussista sarà certamente necessaria la consapevolezza della violazione delle norme antinfortunistiche, in quanto è proprio da tale violazione che la persona fisica ritiene di poter trarre un beneficio economico per l'ente (vale a dire un risparmio di spesa): la volontà di risparmiare è dunque indispensabile affinché sussista l'interesse dell'ente. Diversamente deve ragionarsi con riferimento al vantaggio, che è criterio oggettivo, legato all'effettiva realizzazione di un profitto in capo all'ente quale conseguenza della commissione del reato, e per questo il vantaggio deve essere analizzato, a differenza dell'interesse, ex post. Nei reati colposi di evento, la condotta è rappresentata dalla violazione delle regole cautelari antinfortunistiche, ed è dunque in riferimento ad essa che bisognerà indagare se, ex post, l'ente abbia ottenuto un vantaggio di carattere economico. In questa ottica, potrà ravvisarsi il vantaggio dell'ente qualora la persona fisica abbia violato sistematicamente le norme prevenzionistiche, consentendo una riduzione dei costi ed un contenimento della spesa con conseguente massimizzazione del profitto<sup>1</sup>.

Secondo parte della dottrina, invece, il criterio rilevante tra interesse e vantaggio è quello che l'interesse deve risultare sin dall'inizio presente nell'orientare la condotta illecita della persona fisica. Sicché il criterio del vantaggio rimane sullo sfondo potendo fungere, in sede di valutazione di responsabilità dell'ente, da elemento sintomatico ex post dell'avvenuto perseguimento dell'interesse. Secondo la tesi contrapposta, i criteri di cui all'articolo 5, D.Lgs. 231/2001 sono alternativi; in questa direzione è orientata, altresì la giurisprudenza di legittimità, secondo cui "il reato deve essere stato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente". Sul punto la Suprema Corte ritiene che: "la responsabilità amministrativa dell'ente, ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001, è necessariamente collegata alla sussistenza di un reato commesso nel suo interesse o a suo vantaggio, espressioni queste che non realizzano una endiadi, in quanto esprimono concetti giuridicamente diversi." (Cassazione n. 3615/2005). La sentenza in oggetto distingue l'interesse "a monte" della società a una locupletazione in conseguenza dell'illecito, dal vantaggio conseguito all'esito del reato. Sotto questo profilo deve considerarsi che la responsabilità a carico dell'ente sorge quando il soggetto legato a vario titolo all'ente ha posto in essere la condotta illecita nell'interesse o a vantaggio dell'ente, e dunque non soltanto allorché il comportamento illecito abbia determinato un vantaggio patrimoniale o non patrimoniale per l'ente, ma anche nell'ipotesi in cui, pur in assenza di tale concreto risultato, il fatto reato trovi ragione nell'interesse dell'ente<sup>2</sup>. Da ciò consegue, secondo tale ultima tesi, accolta anche dalla giurisprudenza di legittimità, che interesse e vantaggio differiscono da un punto di vista concettuale: infatti essi possono sussistere anche alternativamente per l'individuazione della responsabilità in capo all'ente. L'interesse ha un'indole "soggettiva", inequivocabilmente riferibile alla sfera volitiva del soggetto (persona fisica) che agisce: dunque, come osservato anche nella Relazione introduttiva alla legge, è suscettibile di una valutazione ex ante. Il concetto di interesse consiste nella finalizzazione del reato a far conseguire un'utilità all'ente, senza peraltro richiedere che questa venga effettivamente conseguita. In ogni caso, la situazione di interesse può risultare "esclusiva o concorrente" per la società, purché non esclusiva per l'autore del reato o per il terzo; in tal caso, verrebbe esclusa per specifica previsione del comma 2 dell'articolo 5, D.Lgs. 231/2001, la responsabilità dell'ente.

Pertanto, il giudice penale, in un eventuale procedimento volto a individuare la responsabilità dell'ente, è chiamato a effettuare una ricostruzione teleologica della condotta della persona fisica per accertare il fine perseguito, l'interesse e il destinatario finale del risultato prodotto. Lo stesso giudice è tenuto a effettuare, quindi, un giudizio di prognosi postuma, ex ante e in concreto, al fine di valutare la sussistenza di un effettivo e attuale interesse per l'ente, derivante in via immediata e diretta dalla condotta posta in essere dal soggetto apicale o dal dipendente sottoposto a direzione o vigilanza.

Al contrario, la caratteristica del vantaggio è tutta oggettiva e opera ex post. Dunque, anche in assenza di un fine pro societate, la realizzazione di un vantaggio da parte dell'ente, come conseguenza della commissione di un reato da parte di un soggetto che lo rappresenta, è in grado di

<sup>1</sup> Cassazione n. 39615/2022.

<sup>2</sup> In tal senso il Tribunale di Milano 20 settembre 2004, VCM, Guida al Diritto 04, f. 47, 69.

incardinare la responsabilità in capo allo stesso. Il concetto di vantaggio è più ampio di quello di interesse e non presuppone necessariamente il conseguimento di un'utilità economica, ma potrebbe consistere nell'acquisizione di particolari posizioni nel mercato e in generale in qualsiasi posizione che consenta all'ente di affermare la propria superiorità (ad esempio vantaggi strategici). In altre parole, il vantaggio può avere anche natura non patrimoniale, così come non necessariamente deve risultare "profittabile" la singola operazione cui è diretto l'illecito, purché la stessa, globalmente considerata, consenta di acquisire una posizione di vantaggio per l'ente.

Relativamente al secondo presupposto per la sussistenza della responsabilità amministrativa dipendente da reato, l'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 231/2001, individua le persone fisiche che, in base al legame con l'ente, sono in grado, con il loro comportamento illecito, di porre in essere un reato che si riflette nella sfera giuridica dell'ente, facendo nascere in capo a questo la responsabilità amministrativa e la conseguente applicazione delle sanzioni previste.

Ritenendo impossibile un'elencazione esaustiva e aderendo all'indicazione fornita dalla legge delega, il Legislatore ha delineato peculiari categorie di soggetti: quella sub lettera a) dei soggetti apicali, tali risultando *"le persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di Amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale, nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso"*; e quella sub lettera b), individuata nelle *"persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a)"*.

Per "soggetti apicali" di cui all'articolo 5, lettera a), D.Lgs. 231/2001, si intendono coloro i quali rivestono il ruolo del c.d. "top management" della società, ovvero quelle persone legittimate a esprimere la volontà dell'ente nei rapporti instaurati con i terzi, fino al punto da personificare lo stesso ente giuridico. La standardizzazione di tali figure è effettuata, non tanto in chiave formalistica, quanto funzionale ed effettuale, dando quindi rilievo preminente al ruolo effettivamente rivestito che dovrà essere di rappresentanza dell'ente, di gestione dello stesso o di semplice direzione della società o di una sua unità dotata di autonomia finanziaria e operativa.

Inevitabile è il riferimento al disposto dell'articolo 2639, cod. civ., con cui sono state estese le responsabilità penali per i reati societari a coloro che, di fatto e in modo continuativo, svolgono determinate funzioni.

Gli "apicali", in definitiva, sono i soggetti che, anche esercitando le loro funzioni di fatto e in modo occulto, esprimono la volontà dell'ente perché ne hanno in mano l'organizzazione, in tutto o in parte, con autonomia di gestione anche dal punto di vista economico. Dal novero di tali soggetti vanno, quindi, esclusi i sindaci e i revisori in quanto non si identificano organicamente con l'impresa e con la loro attività non ne esprimono la volontà.

Nell'ipotesi in cui un soggetto rivesta contemporaneamente la qualifica di amministratore e dipendente dell'ente, può sorgere il dubbio su quale qualifica debba prevalere. Circostanza questa non secondaria, dato il diverso parametro disciplinare, soprattutto di natura probatoria, previsto rispettivamente dagli articoli 6 e 7, D.Lgs. 231/2001. Tenendo conto dell'orientamento giurisprudenziale consolidato, secondo il quale l'amministratore per le prestazioni oggetto del rapporto di lavoro subordinato deve concretamente risultare sottoposto a un potere disciplinare e direttivo esercitato da altri amministratori, un siffatto concorso ai fini del "sistema 231" può ricorrere solamente qualora siano presenti altri consiglieri non dipendenti, escludendosi con questo l'ipotesi del dipendente-amministratore delegato con pieni poteri, o del dipendente-amministratore unico.

Nel vigore del regime ante riforma societaria, i soggetti che rivestivano al contempo il ruolo di amministratore e dipendente, si potevano ricomprendere nella categoria dei soggetti apicali che, non in virtù di poteri originari, bensì grazie a deleghe di funzione e/o di procure speciali, venivano legittimati ad agire per conto dell'ente, pur non facendo parte del vertice gerarchico, secondo la moderna prassi della ripartizione orizzontale delle competenze (il c.d. fenomeno della "deverticalizzazione del potere").

La riforma di cui al D.Lgs. 6/2003, come successivamente modificata e integrata, ha operato una sostanziale innovazione al riguardo, introducendo una nuova configurazione e disciplina delle fun-



zioni gestorie e di controllo.

Togliendo spazio e occasione alle intrusioni dell'assemblea nella conduzione della gestione societaria, il Legislatore, per quanto riguarda le Spa, ha esplicitamente sancito la competenza esclusiva e riservata degli amministratori in materia di gestione. Tale competenza che si sostanzia in un'accresciuta responsabilità, compromettendo fortemente le attribuzioni assembleari, sia nel sistema tradizionale che negli opzionali, ha ridisegnato il regime di delegabilità dei poteri gestori, in modo tale da escluderne l'effetto di "abdicazione" da parte del delegante. Inoltre, il nuovo modello dell'"amministratore manager", soggetto professionalmente competente, autonomo e onorabile, cui è richiesta una diligenza "professionale", riduce ancor di più la fenomenologia dell'esercizio di poteri tipicamente gestori da parte di soggetti che non siano inquadrabili nel così detto top management della società.

L'introduzione della facoltà di scelta di regimi di amministrazione e controllo opzionali, ha esteso l'ampiezza della categoria degli apicali, contemplando in essa anche i membri del consiglio di gestione del sistema dualistico, ex articolo 2409-octies e ss., ai quali è riservata la gestione della società, nonché i membri del CdA del sistema monistico, ex articolo 2409-sexiesdecies e ss., cod. civ.. L'equiparazione, nei limiti della compatibilità, discende dalla previsione espressa dell'articolo 223-septies delle norme di attuazione e transitorie di cui all'articolo 9, D.Lgs. 6/2003. Sempre la riforma societaria, innovando sensibilmente la disciplina dell'attività liquidatoria delle società a seguito del verificarsi di una causa di scioglimento, ha attribuito ai nuovi liquidatori ampi poteri di gestione della prefata attività, combinato degli articoli 2487 e 2489, cod. civ., che possono estendersi anche alla prosecuzione temporanea dell'esercizio d'impresa con finalità di conservazione del patrimonio sociale. Anche i liquidatori ben potrebbero realizzare un reato societario tra quelli riportati all'articolo 25-ter, D.Lgs. 231/2001 "nell'interesse o a vantaggio" dell'ente in liquidazione, come anche altre fattispecie criminose tra quelle ricomprese nei reati presupposti.

Si è evidenziata la lettera della legge prendendo in considerazione anche la posizione dei soggetti i quali, lungi da una formale investitura, esercitino in via di fatto attività di gestione e di controllo dell'ente.

Sembra di poter escludere dal novero dei soggetti apicali i membri del collegio sindacale. Si tratta di un organo di vigilanza interno all'ente cui non compete anche un vero e proprio potere di amministrazione attiva, quanto invece poteri e funzioni tipicamente di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, sulla correttezza dell'amministrazione, sull'adeguatezza della struttura e del funzionamento della società, nonché in talune ipotesi sul controllo contabile. Tali prerogative sussistono in tutti e 3 i regimi di amministrazione e controllo societario. Se viene esclusa per i sindaci - e gli omologhi organi di controllo endosocietario - la configurabilità di un reato presupposto che comporti la responsabilità amministrativa della società, come a esempio, i reati societari di cui all'articolo 25-ter, D.Lgs. 231/2001 come in particolare il 2621, 2622, 2631, 2635, 2638, cod. civ., non può escludersi, tuttavia, un loro concorso agevolativo nel reato ex articoli 110 e 115, c.p..

Tale concorso agevolativo, in ipotesi dell'esistenza di tutti i requisiti previsti dalla giurisprudenza per la sussistenza del concorso di persone nel reato e qualora non sia configurabile in capo al soggetto agente il ruolo di autore del reato, si può ravvisare in varie figure, tra cui, l'"amministratore di fatto", ossia colui il quale non qualificato, esercita concretamente i poteri propri dell'amministratore.

Perché sorga una responsabilità dell'ente, oltre ai requisiti previsti dall'articolo 5, D.Lgs. 231/2001, al fine della sussistenza di una responsabilità amministrativa dipendente da reato, è necessario che il "soggetto apicale" o "il sottoposto all'altrui direzione" pongano in essere un reato previsto dal menzionato Decreto Legislativo e dalle successive modificazioni.

Infatti, le fattispecie di reato rilevanti al fine di configurare la responsabilità amministrativa dell'ente sono soltanto quelle espressamente individuate dal Legislatore come presupposto per la sussistenza in capo all'ente di tale responsabilità, in ossequio al principio di legalità confermato dall'articolo 2, D.Lgs. 231/2001. Infatti, in materia si applica il principio di tassatività, corollario del principio di legalità e caposaldo del diritto penale. Qualora sussista tale forma di responsabilità, le sanzioni in



cui può incorrere l'ente sono graduate in ordine di gravità e sono: le sanzioni pecuniarie e le sanzioni interdittive, che vanno dalla revoca di autorizzazioni e licenze alla sospensione dall'esercizio dell'attività fino al divieto di svolgere l'attività.

Gli articoli 6 e 7, D.Lgs. 231/2001 prevedono la possibilità per l'ente di non incorrere nella responsabilità amministrativa dipendente da reato nell'ipotesi di sussistenza dei medesimi requisiti, sia nel caso in cui il reato venga commesso da un soggetto posto in posizione apicale, ex articolo 5, comma 1, lettera a), D.Lgs. 231/2001, sia nel caso in cui il reato venga commesso da un soggetto sottoposto all'altrui direzione e vigilanza, ex articolo 5, comma 1, lettera b), D.Lgs. 231/2001. Pertanto, le possibilità dalle quali può derivare la suddetta esenzione di responsabilità per l'ente sono le seguenti:

1. secondo il disposto dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 231/2001, se il reato è posto in essere da un soggetto collocato in posizione apicale l'ente non è responsabile se prova che:

- a) prima della commissione del reato, l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- c) i soggetti hanno compiuto il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e gestione;

2. secondo il disposto dell'articolo 7, comma 1, D.Lgs. 231/2001 nell'ipotesi di condotta posta in essere da soggetto sottoposto all'altrui vigilanza, l'ente è esonerato dalla responsabilità amministrativa, anche nel caso di inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza, se ha adottato ed efficacemente attuato prima della commissione del reato un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

Da quanto detto consegue che se l'ente vuole ottenere l'esonero dalla responsabilità amministrativa, è necessario che lo stesso adotti e attui efficacemente un modello di organizzazione e gestione "idoneo" a evitare la commissione di determinati reati. Tale modello di organizzazione e controllo, menzionato dal Decreto, non è un qualsiasi modello operativo attuato dall'ente, ma un particolare modello operativo che si connota per possedere determinati contenuti espressamente previsti dal Decreto Legislativo, con la conseguenza che solo ove il modello presenti i predetti contenuti potrà rientrare nella nozione di modello di organizzazione e controllo intesa dal Legislatore e solo su tale modello potranno essere compiute le ulteriori valutazioni in punto di efficacia attuazione e concreta idoneità al raggiungimento del risultato a cui vengono subordinati gli effetti favorevoli previsti dalle singole norme.

L'articolo 6, D.Lgs. 231/2001, al comma 2, stabilisce i contenuti necessari del suddetto modello di organizzazione affinché lo stesso abbia efficacia esimente *"In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:*

- a) *individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;*
- b) *prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;*
- c) *individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;*
- d) *prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;*
- e) *introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello".*

Oltre alla sussistenza di tali requisiti, affinché il modello abbia efficacia esimente per l'ente, in ipotesi di reato commesso da soggetto funzionalmente legato allo stesso, il giudice nel corso di un eventuale procedimento dovrà verificare, come detto, che i modelli di organizzazione e controllo siano stati adottati e attuati. Il parametro a cui il Legislatore commisura la valutazione del giudice in ordine all'adozione dei modelli è quello della loro idoneità, mentre in ordine alla fase di attuazione

è quello della loro efficacia. Non si tratta peraltro di valutazioni indipendenti, a ciascuna delle quali vada riconosciuto un qualche effetto giuridico suo proprio, ma di valutazioni che costituiscono le tappe del processo logico-valutativo del giudice al fine del riconoscimento di un unico effetto giuridico. In altre parole la sola adozione di un modello idoneo non avrà alcun effetto, mentre l'efficace attuazione del modello presuppone necessariamente che ne sia stato adottato uno idoneo, di tal che per valutare se possono prodursi uno o più degli effetti connessi dal Legislatore ai modelli di organizzazione e controllo (da soli o come componenti di una più complessa fattispecie), il giudice dovrà necessariamente valutare prima se l'adozione sia idonea e poi, ma imprescindibilmente, se l'attuazione sia efficace.

La valutazione di idoneità e di efficacia dovrà peraltro essere riportata in ciascuna delle sottofasi in cui vanno articolate l'adozione e l'attuazione: il giudice dovrà quindi verificare che siano predisposte regole di comportamento idonee, che le medesime siano state dichiarate vincolanti per chi opera nell'ente da parte di un soggetto legittimato a farlo e che le stesse siano applicate nei casi concreti, che il modello sia stato verificato dagli organi di controllo nel corso del suo concreto funzionamento e che lo stesso sia stato modificato o aggiornato nel caso di vicende modificative dell'ente o nel caso in cui si verificano inosservanze. D'altro canto, in considerazione della diversità degli effetti connessi alla fase del procedimento in cui i modelli sono stati adottati ed efficacemente attuati, acquisirà altresì importanza nella valutazione del giudice anche l'elemento temporale, nel senso che la verifica del momento in cui siano stati adottati ed efficacemente attuati i modelli avrà effetto preclusivo preliminare al riconoscimento di determinati effetti: solo l'adozione "*ante factum*" può esonerare da responsabilità l'ente, mentre l'adozione e attuazione del modello "*post factum*" produrrà l'effetto di una attenuazione sanzionatoria.

## Riferimenti normativi

articolo 5, D.Lgs. 231/2001

articoli 6 e 7, D.Lgs. 231/2001

articolo 9, D.Lgs. 6/2003

articoli 2621, 2622, 2631, 2635, 2638, cod. civ.

articolo 2639, cod. civ.

## Il regime del *patent box* alla luce della circolare n. 5/E/2023

**M**ediante il comunicato stampa reso noto il 24 febbraio 2023, l'Agenzia delle entrate ha annunciato la pubblicazione della circolare n. 5/E/2023 e del correlato provvedimento sul nuovo regime di *patent box*. Il regime agevolativo e discrezionale, inserito con la novellata normativa, permette al contribuente, titolare del diritto allo sfruttamento economico di determinate e specifiche tipologie di beni immateriali utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa, di beneficiare di una deduzione fiscale maggiorata delle spese sostenute per lo svolgimento delle attività di R&D riferibili agli stessi beni.

In tema di *patent box*, la nuova disciplina agevolativa permette di aumentare, con riferimento all'Irap e alle imposte dirette, nella misura del 110%, le spese affrontate per l'esecuzione delle attività di R&D orientate al mantenimento, allo sviluppo, alla protezione e all'incremento del valore dei brevetti industriali, dei software tutelati da copyright e dei disegni e dei modelli tutelati dal punto di vista giuridico. Nella nuova disciplina *patent box*, a differenza di quella previgente, non rientrano tra i beni agevolabili i marchi e il know how.

La novellata disposizione agevolativa prevede, tuttavia, la possibilità di poter recuperare le spese rientranti tra quelle di R&D effettuate negli 8 periodi d'imposta antecedenti e che hanno concorso alla generazione dell'asset, maggiorate nella misura del 110%.

Il novellato regime del *patent box* dovrebbe, pertanto, rivelarsi più semplice nella sua gestione, tenuto conto che la metodologia di calcolo dell'agevolazione risulta essere, attualmente, certamente più prevedibile.

Nel regime previgente il 50% dei redditi scaturenti dall'utilizzo dei beni immateriali non partecipava alla formazione del reddito complessivo; tuttavia, la complicazione più significativa si manifestava nella metodologia di individuazione della quota di reddito conseguente all'utilizzo del bene immateriale.

Tutto ciò generava l'esigenza di avviare una procedura di ruling, inizialmente obbligatoria ma in seguito ammessa alternativamente alla facoltà di determinare e di dichiarare direttamente il reddito agevolabile, differendo il confronto con l'Agenzia delle entrate a un momento successivo dedicato alle verifiche.

La novellata disciplina prevede anch'essa la possibilità di predisporre la documentazione necessaria all'ottenimento della cosiddetta *penalty protection*, in presenza delle condizioni necessarie e può essere avviata, facoltativamente, in conseguenza del sostenimento di spese R&D correlate al perfezionamento di software tutelati da copyright, al conseguimento di brevetti industriali e alla realizzazione di disegni e modelli giuridicamente tutelati.

Le novellate disposizioni permettono, pertanto, di accrescere del 110%, in merito all'Irap e alle imposte dirette, le spese sopportate nello svolgimento delle attività di R&D e orientate al mantenimento, al potenziamento, alla tutela e all'accrescimento del valore dei beni immateriali realizzati. Attraverso il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 - in seguito modificato dal provvedimento n. 52642 del 24 febbraio 2023 - sono state divulgate le disposizioni attuative richiamate dalla disposizione principale.

L'Agenzia delle entrate - attraverso la circolare n. 5/E/2023 - ha messo a disposizione dei contribuenti i chiarimenti afferenti alla struttura generale del beneficio, ai requisiti e alle modalità di accesso allo stesso in merito al contesto oggettivo e soggettivo, ai requisiti per usufruire dell'esimente sanzionatoria in caso di rettifiche da parte dell'Agenzia delle entrate afferenti la maggiorazione dedotta e alle soluzioni interpretative adottate, relativamente alle vicende correlate all'eventuale

passaggio dal regime precedente al nuovo regime patent box.

Pertanto, tale transizione dovrebbe essere definitivamente compiuta e non dovrebbero più essere riscontrabili quelle indeterminatezze che, sino alla pubblicazione dei documenti applicativi e interpretativi menzionati, hanno condizionato lo sfruttamento del beneficio tenendo, tuttavia, in debita considerazione la circostanza che la disciplina applicativa del nuovo patent box è certamente più semplice di quella precedente ma non risulta essere di facile gestione relativamente a quelle fattispecie che comportano la migrazione dal vecchio al nuovo regime agevolativo.

La novellata disciplina rientra nei regimi, presenti anche in altre nazioni, orientati a incentivare la realizzazione e lo sfruttamento economico dei beni immateriali congiuntamente allo svolgimento dell'attività d'impresa.

Al fine di ostacolare le artificiose delocalizzazioni del reddito imponibile dai Paesi nei quali l'“intangibile” è stato generato a vantaggio di quelle nazioni che si caratterizzano per una fiscalità particolarmente light, sono state divulgate alcune raccomandazioni da parte dell'Ocse, finalizzate a garantire la coerenza della sostanza rispetto agli aspetti formali.

La nuova agevolazione è costituita da una deduzione tributaria maggiorata dei costi di R&D afferenti a specificate categorie di beni immateriali, che devono essere evidenziate all'interno del modello redditi afferente al periodo d'imposta di riferimento, mentre il contribuente ha la possibilità di usufruire dell'agevolazione in maniera diretta e autonoma, differendo il contraddittorio con l'Agenzia delle entrate al momento di una eventuale e, comunque, successiva attività di verifica da parte dell'ufficio.

È stata introdotta, anche per il nuovo regime patent box, una esimente relativa al regime sanzionatorio per tutti i contribuenti che sono in grado di fornire, attraverso la produzione di documentazione idonea, tutte le informazioni che risultano essere necessarie ai fini della determinazione del beneficio. La disponibilità della documentazione propedeutica deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria attraverso la corretta compilazione del modello Redditi afferente all'annualità di riferimento.

## I beneficiari della disposizione agevolativa

Nei commi 1 e 2 dell'articolo 6, D.L. 146/2021 è stato disposto che:

1. *“I soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo. L'opzione ha durata per cinque periodi d'imposta ed è irrevocabile e rinnovabile.*

2. *I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 a condizione di essere residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo”.*

Il provvedimento n. 48243 del 15 febbraio 2022 del direttore dell'Agenzia delle entrate – modificato dal provvedimento n. 52642 del 24 febbraio 2023 – ha previsto che tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno sviluppato le c.d. “attività rilevanti”, hanno la possibilità di esercitare l'opzione per il nuovo regime patent box, e, pertanto:

- a) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 55, Tuir;
- b) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) e b), Tuir;
- c) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), Tuir relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- d) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, Tuir, a eccezione delle società semplici;
- e) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir residenti in paesi con i quali risulti essere vigente un accordo avverso le doppie imposizioni e con i quali intercorre uno scambio effettivo di informazioni, dotati di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono ascrivibili i beni immateriali.

L'opzione può essere esercitata dall'investitore che risulti essere titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali ma, tuttavia, non ha la possibilità di essere esercitata dalle

imprese:

a) che determinano il reddito imponibile in maniera forfettaria o su base catastale;  
b) in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 267/1942, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. 14/2019 o da altre leggi speciali o che abbiano in essere un procedimento finalizzato alla dichiarazione di una di queste situazioni.

Un'altra condizione richiesta dalla disciplina è rappresentata dal fatto che i beneficiari abbiano la possibilità di essere qualificati quali "investitori" concentrando su loro stessi i rischi correlati al sostenimento delle spese di R&D necessarie a generare quegli assets immateriali attraverso i quali accedere ai benefici correlati all'agevolazione di natura tributaria.

Risultano essere investitori, infatti, tutti quei soggetti che eseguono le attività di R&D e che hanno il diritto di usufruire dello sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, a condizione però che tale bene venga impiegato direttamente o indirettamente nell'esercizio dell'attività di impresa, indipendentemente dalla titolarità giuridica dello stesso.

Rimangono esclusi da questo contesto i soggetti che - sebbene titolari del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile - non hanno sostenuto i correlati costi nella fase di effettuazione degli investimenti nelle attività rilevanti o non si sono fatti carico del rischio connesso agli investimenti o non hanno acquisito i benefici derivanti dalle attività considerate rilevanti.

L'ingresso nel novellato regime consente di soddisfare il postulato Ocse qualificato nexus approach, che coniuga il godimento dell'agevolazione con la concreta esecuzione di un'attività di ricerca per lo sviluppo, la manutenzione, la protezione e l'accrescimento del bene medesimo.

L'ufficio ha specificato che possono accedere al nuovo patent box anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale a fronte di un contratto di licenza o di sub-licenza che gli assicuri il diritto allo sfruttamento economico del bene, a condizione però che al licenziatario o al sub-licenziatario venga attribuito in ogni caso il ruolo di investitore ed esegua le attività di R&D significative, facendosi direttamente carico di tutti i costi afferenti a tali attività.

## **Le modalità di ammissione al regime agevolativo e la compilazione del quadro OP del modello Redditi**

L'esercizio dell'opzione per assicurarsi la possibilità di beneficiare del nuovo patent box deve essere *"... comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce, ha durata quinquennale ed è irrevocabile e rinnovabile"*.

Il modello Redditi e le correlate istruzioni ministeriali richiedono che l'opzione venga esercitata attraverso la compilazione del rigo OP21 della sezione IV del quadro OP, mentre per il tramite del quadro RS devono essere comunicate le informazioni afferenti alla tipologia e al numero dei beni che si ritengono meritevoli dell'agevolazione.

Le istruzioni ministeriali relative al modello Redditi SC 2023 per la compilazione del quadro OP richiedono ai soggetti che desiderano beneficiare dell'innovato regime del patent box di indicare le informazioni necessarie alla quantificazione della detrazione maggiorata, dati che risultano essere estrapolabili dalla documentazione che deve essere necessariamente predisposta per ottemperare a quanto previsto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022.

Il richiedente, una volta completata la documentazione richiesta, ne deve dare comunicazione all'Agenzia delle entrate, attraverso la compilazione della sezione IV del quadro OP modello Redditi SC 2023.

In mancanza di tale comunicazione - che ha la funzione di certificare la disponibilità di tutta la documentazione necessaria - e nell'ipotesi di rettifica della maggiorazione, trova applicazione la sanzione prevista dal comma 2 dell'articolo 1, D.Lgs. 471/1997.

L'esercizio dell'opzione assume rilevanza anche in merito alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap, con decorrenza dal periodo d'imposta al quale fa riferimento la dichiarazione in cui la stessa è stata esercitata.

I contribuenti che ritengono di beneficiare della disciplina agevolativa vengono chiamati, pertanto, a esercitare l'opzione e, contestualmente, a comunicare il possesso della correlata documentazione, barrando, rispettivamente, la casella 1 ("Opzione") e la casella 2 ("Possesso documentazione").

**PERIODO D'IMPOSTA 2022**



**SC**  
**SOCIETÀ DI CAPITALI**  
**2023**  
agenzia  
Entrate

**REDDITI**  
**QUADRO OP**

Comunicazioni per i regimi opzionali

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

SEZIONE IV	Opzione	Possesso documentazione	Comunicazione	Identificativo ruling
Patent box	1	2	3	4
OP21	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

I contribuenti che hanno esercitato opzioni per il previgente<sup>1</sup> regime patent box, relativamente ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge<sup>2</sup>, hanno la possibilità di scegliere, in alternativa al vecchio regime selezionato in precedenza, di aderire a quello agevolativo del nuovo patent box, attraverso una comunicazione che deve essere effettuata tramite la compilazione del rigo OP21 della sezione IV del modello Redditi SC 2023, mediante la barratura della casella 3 "Comunicazione".

Tuttavia, rimangono esclusi da questa possibilità i contribuenti che hanno presentato l'istanza di accesso alla procedura di interpello ai sensi dell'articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973, ovvero coloro che hanno inoltrato un'istanza di rinnovo e hanno sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate a conclusione delle richiamate procedure, oltre ai soggetti che hanno aderito al regime di cui all'articolo 4, D.L. 34/2019.

I contribuenti che hanno depositato un'istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo oppure un'istanza di rinnovo dei termini dell'accordo non ancora sottoscritto e che intendono comunicare la scelta di aderire al regime agevolativo di cui all'articolo 6, D.L. 34/2019, oltre a barrare la casella 3, devono indicare nel campo 4 "Identificativo ruling" il numero di protocollo di registrazione in ingresso dell'istanza di ruling comunicato al contribuente nella dichiarazione di ammissibilità dell'istanza stessa. Nel caso in cui fosse necessario inserire una pluralità di numeri di protocollo devono essere compilati più moduli, sebbene la casella 3 debba essere barrata esclusivamente all'interno del modulo numero 1.

Nell'ipotesi in cui, nei periodi d'imposta susseguenti all'esercizio dell'opzione originaria, l'ente volesse estendere l'applicazione della norma agevolativa a un ulteriore bene immateriale, la stessa dovrà esprimere un'ulteriore opzione, che avrà una durata pari a 5 periodi fiscali e che decorrerà dal periodo di imposta nel corso del quale è stata esercitata.

Il contribuente è chiamato a esprimere una nuova opzione per beneficiare del nuovo regime patent box anche nel caso in cui il bene nuovo che si desidera agevolare presenti legami di complementarietà rispetto a un bene immateriale che fruisce dell'agevolazione grazie a un'opzione antecedente. In questo caso la nuova opzione manterrà comunque una valenza quinquennale, che risulterà essere del tutto indipendente rispetto a quella afferente l'opzione relativa al bene complementare opzionato precedentemente.

Quando si fa riferimento a un "bene nuovo" si deve intendere che si tratta di un bene generato successivamente all'esercizio di una prima opzione per il nuovo patent box o, in alternativa, di un bene già esistente che il contribuente aveva ritenuto, in prima battuta, di escludere dal perimetro dell'agevolazione.

L'esercizio dell'opzione per il nuovo regime patent box può essere espresso anche "tardivamente"

<sup>1</sup> Ai sensi dell'articolo 1 commi da 37 a 45, L. 190/2014.

<sup>2</sup> L'articolo 6, D.L. 146/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 215/2021, così come successivamente modificato dalla L. 234/2021, ha semplificato la disciplina del patent box, sostituendo quello previsto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014 e prevedendo un regime agevolativo opzionale connesso alle spese sostenute nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo in relazione a software protetti da copyright, brevetti industriali e disegni e modelli giuridicamente tutelati.



e, pertanto, anche all'interno del modello Redditi presentato entro i 90 giorni a far data dallo spirare del termine ordinario, sia che risulti essere configurabile il caso di una "dichiarazione tardiva" oppure di una "dichiarazione integrativa/sostitutiva" di quella correttamente trasmessa nei termini canonici.

L'esercizio dell'opzione per il nuovo patent box può essere perfezionata, inoltre, anche beneficiando della cosiddetta "remissione in bonis", ma è necessario che la violazione non sia stata constatata e che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o ulteriori attività amministrative di accertamento, delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza e sempreché il contribuente:

- disponga dei requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;
- effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva;
- versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione sancite dal comma 1 dell'articolo 11, D.Lgs. 471/1997.

La facoltà di esercitare tardivamente l'opzione per il nuovo patent box è, comunque, da considerarsi subordinata alla circostanza che il contribuente abbia operato in totale "buona fede".

Tale condizione non risulta essersi realizzata quando l'assolvimento tardivo dell'adempimento di natura formale, costituito dalla comunicazione dell'opzione attraverso la dichiarazione, rappresenti esclusivamente un ripensamento, oppure una scelta a posteriori fondata solamente su motivazioni di mera opportunità. La sussistenza della buona fede presuppone, infatti, che il contribuente abbia sempre tenuto un comportamento coerente<sup>3</sup> rispetto al regime opzionale prescelto.

In merito all'esercizio dell'opzione per il nuovo patent box, relativamente all'utilizzo dell'istituto della remissione in bonis, è necessario che il contribuente – al fine di comprovare un comportamento coerente con il regime opzionale selezionato – abbia predisposto la documentazione richiesta e apposto sulla stessa la firma elettronica e la marca temporale entro il termine massimo di 90 giorni dalla scadenza ordinaria per la presentazione del modello Redditi afferente al periodo di imposta di riferimento.

I contribuenti che hanno optato o che hanno comunicato l'adesione al regime agevolativo di cui all'articolo 6, D.L. 146/2021, sono inoltre chiamati a compilare la sezione "Dati relativi all'opzione patent box" riportata all'interno del quadro RS.

## Redazione del quadro RS del modello Redditi 2023 SC

La sezione "Dati relativi all'opzione patent box" collocata all'interno del quadro RS del modello Redditi SC 2023 deve essere utilizzata dai contribuenti che desiderano optare piuttosto che comunicare, attraverso quadro OP, l'adesione al nuovo regime agevolativo.

La compilazione dei righe che vanno da RS530 a RS532 risulta essere indispensabile per fornire le informazioni afferenti alla corretta classificazione tra "software protetto da copyright", "brevetti industriali", "disegni e modelli", dei beni utilizzati direttamente o indirettamente dal contribuente nell'esecuzione della propria attività d'impresa.



**REDDITI  
QUADRO RS  
Prospetti vari**

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

PERIODO D'IMPOSTA 2022

Mod. N.

--	--	--

<sup>3</sup> Il c.d. comportamento concludente.

Dati relativi all'opzione "Patent box"

	Numero dei beni	COSTI INTRA-MUROS			Comma 10-bis
		Personale	Ammortamenti	Altri costi	
<b>RS530</b> Software protetto da copyright	1	2	3	4	7
		,00	,00	,00	
<b>RS531</b> Brevetti industriali	1	2	3	4	7
		,00	,00	,00	
<b>RS532</b> Disegni e modelli	1	2	3	4	7
		,00	,00	,00	

Alcune informazioni devono essere fornite anche in merito ai costi di R&D sopportati in relazione ai beni richiamati e per i quali si è deciso di voler beneficiare della maggiorazione del 110%.

Scendendo nei dettagli all'interno dei singoli righi, deve essere riportato:

- in colonna 1 il numero dei beni per i quali viene esercitata l'opzione o la comunicazione;
- in colonna 2 l'ammontare delle spese sostenute per le attività di R&D intra-muros afferenti al personale interno;
- in colonna 3 gli ammortamenti delle attrezzature di proprietà del richiedente;
- in colonna 4 gli altri costi sostenuti;
- in colonna 5 le spese sostenute per finanziare progetti esterni<sup>4</sup>;
- in colonna 6 il codice fiscale del relativo fornitore.

La nuova disciplina agevolativa ha previsto l'introduzione di un meccanismo premiale denominato recapture, immesso nel nostro ordinamento attraverso la Legge di Bilancio 2022.

Per effetto di tale strumento, nel caso in cui le spese agevolabili vengano sostenute ai fini della creazione<sup>5</sup> di una o più immobilizzazioni immateriali interessate dal patent box, la maggiorazione del 110% ha la possibilità di essere applicata alle spese sostenute sin dall'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ha conseguito il titolo di privativa industriale.

Pertanto, relativamente ai disegni e modelli non registrati, agevolabili mediante il "meccanismo ordinario" a far data dal periodo di imposta vigente nel momento della sua prima diffusione sul mercato, si ha la facoltà di procedere a recuperare i costi precedentemente sostenuti esclusivamente a partire dal momento in cui viene conseguito il titolo di privativa industriale, per il tramite della registrazione.

In merito al software, si avrà la possibilità di beneficiare del meccanismo premiale a far data dal periodo di imposta in essere nel momento di registrazione del bene immateriale presso la Siae<sup>6</sup>.

Rimane impregiudicata la possibilità di comprovare l'esistenza di tutti i requisiti oggettivi anche dimostrando l'effettuata registrazione presso altri enti o organismi pubblici, a condizione però che la stessa generi effetti analoghi a quelli conseguiti in conseguenza della registrazione presso la Siae stessa.

Il contribuente ha la possibilità di beneficiare della maggiorazione del 110% a far data dal periodo d'imposta nel quale l'immobilizzazione immateriale si è garantita il titolo correlato. Di conseguenza, a titolo meramente esemplificativo, per le privative conseguite nel corso del 2021, è possibile beneficiare dell'agevolazione per le correlate spese sostenute in precedenza risalendo sino a quelle sopportate nel corso del 2013. Invece, nel caso in cui il diritto di privativa risultasse conseguita nel corso del 2020 o in annualità antecedenti, il meccanismo premiale non risulterebbe utilizzabile

<sup>4</sup> R&D *extra muros*.

<sup>5</sup> E, pertanto, non ai fini dello sviluppo.

<sup>6</sup> La Società italiana autori ed editori (Siae) è, nell'ordinamento italiano, il principale ente preposto alle attività di tutela, intermediazione e gestione dei diritti d'autore.

e il contribuente, per il periodo d'imposta 2021, avrebbe la possibilità di maggiorare solamente le spese agevolabili sostenute nello stesso anno in base alle regole previste per il "meccanismo ordinario".

La maggiorazione del 110%, come già abbiamo avuto modo di rappresentare, non può essere utilizzata per le spese sostenute antecedentemente all'ottavo periodo d'imposta che precede quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ha conseguito la privativa industriale. Di conseguenza, nel caso appena rappresentato, all'interno dei righe RS530, RS531 e RS532 devono essere indicati in maniera distinta i beni per i quali, nel corso del periodo d'imposta interessato dalla dichiarazione modello Redditi 2023 - si è ottenuto un titolo di privativa industriale, trascrivendo all'interno del modello tutte le informazioni richiamate dalle istruzioni ministeriali.

Nel dettaglio, nelle colonne da 2, 3, 4 e 5 devono essere riportati, cumulativamente, i costi sostenuti in relazione alla generazione di una o più immobilizzazioni immateriali negli 8 periodi d'imposta antecedenti e deve essere barrata la casella "Comma 10-bis"<sup>7</sup>.

Nell'ipotesi in cui il contribuente dovesse essere invitato a fornire le informazioni richieste sia facendo riferimento ai beni già utilizzati, sia richiamando i beni per i quali è stata ottenuta una privativa industriale all'interno del periodo d'imposta interessato dalla dichiarazione "modello Redditi 2023", è necessario compilare più righe usufruendo della modulistica aggiuntiva.

## Beni immateriali agevolabili

Il comma 3 dell'articolo 6, D.L. 146/2021 definisce l'ambito oggettivo di applicazione del novellato regime patent box, facendovi rientrare le 3 differenti tipologie di beni immateriali:

- a) software tutelato da copyright;
- b) brevetti industriali<sup>8</sup>, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c) disegni e modelli, protetti giuridicamente;
- d) 2 o più beni immateriali tra quelli riportati nelle precedenti lettere a), b) e c) correlati tra loro da un vincolo di complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti, o di un processo, o di un gruppo di processi, risulta essere subordinata all'utilizzo congiunto dei beni medesimi.

Come era previsto nel regime patent box antecedente, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate ha ribadito che, in merito alla definizione dei beni immateriali e delle condizioni necessarie per la loro esistenza e la loro protezione, è necessario fare riferimento alle disposizioni nazionali, a quelle dell'Unione Europea e internazionali oltre che a quelle riportate nei regolamenti dell'Unione Europea, nei trattati e nelle convenzioni internazionali in tema di proprietà industriale e intellettuale utilizzabili nella correlata zona di protezione.

## Attività significative

Tali attività sono quelle dalle quali scaturiscono i costi che possono essere oggetto della maggiorazione del 110%.

Il provvedimento dell'ufficio, attuativo della disposizione di legge, ha fatto un esplicito riferimento alle argomentazioni contenute nel Decreto Mise, al punto n. 3, ha qualificato come attività rilevanti:

- a) le attività classificabili come ricerca industriale e sviluppo sperimentale, ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Mise;
- b) le attività classificabili come innovazione tecnologica, ai sensi dell'articolo 3 del Decreto Mise;
- c) le attività classificabili come design e ideazione estetica, ai sensi dell'articolo 4 del Decreto Mise;
- d) le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali.

Tali concetti fanno esplicito riferimento ai postulati generali e ai canoni sviluppati nel Manuale di

<sup>7</sup> La nuova disciplina esclude l'applicazione della maggiorazione prima dell'ottavo periodo di imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene tale titolo (nuovo comma 10-bis, articolo 1, D.L. 146/2021, introdotto dalla lettera e), comma 10, articolo 1, Legge di Bilancio 2022).

<sup>8</sup> Compresi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di tutela.

Frascati dell'Ocse<sup>9</sup> per quanto riguarda le rilevazioni statistiche nazionali delle spese per R&D in relazione alle attività di cui alla lettera a) e dal cosiddetto Manuale di Oslo dell'OCSE afferente all'innovazione tecnologica.

In presenza di attività di ricerca commissionate a soggetti terzi, viene previsto che, in ogni caso, le attività di R&D debbano essere tecnicamente coordinate da parte dell'investitore mediante l'utilizzo delle sue maestranze.

Nel dettaglio, l'accordo sottoscritto per la realizzazione delle attività di R&D deve necessariamente disporre che il rischio<sup>10</sup> di insuccesso pesi esclusivamente sull'investitore e, pertanto, non appaiono agevolabili i costi correlati a contratti che prevedono qualsivoglia obbligazione vincolata al risultato. Infine, le attività che giustificano i costi di R&D devono essere eseguite in laboratori o strutture assimilabili, localizzati nel territorio dello Stato italiano o in Paesi aderenti all'Unione Europea e allo Spazio economico europeo con i quali il nostro Paese ha in corso un accordo che garantisca un effettivo e adeguato scambio di informazioni<sup>11</sup>.

## **Riferimenti normativi**

articolo 6, D.L. 146/2021

articolo 55, Tuir

articolo 73, Tuir;

circolare n. 5/E/2023

provvedimento n. 52642 del 24 febbraio 2023

<sup>9</sup> Documento che stabilisce la metodologia per raccogliere e utilizzare dati sulla ricerca e sviluppo nei Paesi membri dell'Ocse.

<sup>10</sup> Tanto tecnico quanto finanziario.

<sup>11</sup> D.M. 4 settembre 1996: "Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana".

## La enunciazione del “finanziamento-soci” nel verbale assembleare di ripianamento delle perdite

**I**n tema di tassazione del “finanziamento-soci” enunciato in un verbale dell’assemblea dei soci della società da essi finanziata, che sia diretto al ripianamento delle perdite attraverso la rinuncia dei soci stessi a conseguire la restituzione della somma erogata, si rinviene un orientamento giurisprudenziale non univoco. In senso contrario al filone giurisprudenziale che lo considera assoggettato all’imposta di registro in misura proporzionale, è da ultimo intervenuta la sentenza n. 3839/2023, con cui la Corte di Cassazione ha negato l’imposizione indiretta per mancanza del requisito della permanenza degli effetti dell’atto enunciato.

### Premessa

L’articolo 11, comma 7, D.P.R. 131/1986 dispone la tassazione degli atti “soggetti a registrazione” (e che non siano già stati registrati), i quali siano allegati a un atto sottoposto alla registrazione. Invece l’articolo 22, D.P.R. 131/1986, al ricorrere di taluni presupposti, dispone la tassazione di quegli atti che, seppur non materialmente allegati a un atto sottoposto alla registrazione, siano da quest’ultimo solamente “enunciati”.

È proprio quest’ultima norma che pone la vexata quaestio concernente la tassazione del “finanziamento-soci” enunciato in un verbale dell’assemblea dei soci della società da essi finanziata.

Sul tema si registrano posizioni non univoche nell’ambito della stessa giurisprudenza di legittimità, in quanto la Corte di Cassazione, in alcuni casi, ha stabilito *expressis verbis* che debba essere assoggettato all’imposta di registro il finanziamento-soci menzionato nel verbale assembleare di ripianamento delle perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata e, in altri, ha, invece, negato la tassazione per mancanza del presupposto soggettivo e/o oggettivo.

In tale contesto è recentemente intervenuta la pregevole sentenza n. 3839/2023, ove la Corte di Cassazione ha assunto una posizione favorevole al contribuente, in aperto contrasto rispetto al prevalente e consolidato orientamento, dalla stessa inaugurato con sentenza n. 15585/2010, e peraltro condiviso dall’Amministrazione finanziaria.

### Fatti di causa

La vicenda disaminata dalla Corte di Cassazione, nella menzionata sentenza n. 3839/2023, trae origine dalla notifica di un avviso di liquidazione a una Srl, mediante il quale l’Agenzia delle entrate recuperava a tassazione l’imposta di registro in misura proporzionale asseritamente dovuta in conseguenza della rinuncia di questi alla restituzione del finanziamento erogato in favore della società, menzionato nel verbale assembleare di ripianamento delle perdite del capitale sociale.

La società destinataria di tale avviso proponeva ricorso innanzi alla competente CTP che con sentenza, poi confermata all’esito del giudizio di secondo grado, annullava l’atto impugnato ritenendo non dovuta l’imposta di registro “computata sulla rinuncia al finanziamento-soci, trattandosi di utilizzo di somme già disponibili in società”.

In particolare, il giudice di appello affermava che il finanziamento-soci, poi utilizzato per ricostituire il capitale sociale e per coprire le perdite, era stato effettuato in conto capitale e non a titolo di mutuo, con la conseguenza che il suo utilizzo non poteva essere considerato una rinuncia al credito in quanto i versamenti di quel tipo concorrono a formare il patrimonio netto della società, che se ne appropria a titolo definitivo.

Dunque concludeva che, mentre i versamenti in conto capitale non avrebbero dovuto scontare

l'imposta proporzionale applicata dall'ufficio ma quella fissa ex articolo 4, lettera a), punto 5 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. 131/1986, la destinazione di tale finanziamento alla copertura delle perdite e alla ricostituzione del capitale sociale non era soggetta all'imposta di registro proporzionale pretesa dall'ufficio, trattandosi di una diversa collocazione di una posta contabile nella medesima lettera "A" del passivo del bilancio, e quindi di somme già disponibili in società.

Per tali ragioni l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso in Cassazione affidato a un unico motivo con cui lamentava la violazione e la falsa applicazione degli articoli 21 e 22, D.P.R. 131/1986, nonché dell'articolo 9 della Tariffa, Parte I allegata al citato decreto, in quanto il giudice di appello avrebbe erroneamente ritenuto che "la posta contabile utilizzata al fine di copertura delle perdite fosse già disponibile in società e, come tale, non potesse rientrare nel novero dei finanziamenti".

## Questione giuridica

Come anticipato in premessa, la vexata quaestio sollevata con il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate concerne la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di un contratto verbale di finanziamento operato dai soci, che risulta enunciato in un verbale dell'assemblea deliberante il ripianamento delle perdite del capitale sociale ed eseguito mediante la rinuncia dei soci finanziatori a ottenere la restituzione della somma erogata e, dunque, destinando l'importo oggetto di tale atto abdicativo alla copertura delle perdite.

Secondo la tesi dell'ufficio, i citati finanziamenti dei soci devono essere assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale.

Nel caso di specie, dopo aver rammentato la natura dei diversi versamenti iscrivibili sotto la voce di patrimonio netto, esso ha affermato che nell'ambito delle riserve del patrimonio netto devono essere indicate anche quelle riserve che originano dalla rinuncia dei soci a precedenti finanziamenti eseguiti nei confronti della società con l'obiettivo di rafforzare il patrimonio netto. Ciò sulla base della considerazione per la quale la rinuncia da parte del socio al rimborso del finanziamento concesso trasforma il debito della società in una posta del patrimonio netto avente natura di riserva di capitale, secondo quanto previsto dal Principio contabile Oic 28.

Inoltre, l'Agenzia fiscale osservava che i versamenti in precedenza effettuati dai soci potevano essere utilizzati dalla società solo previa rinuncia al loro rimborso, che svincolasse i predetti finanziamenti dalla disponibilità esclusiva dei soci.

Infine, rilevava che la pronuncia di appello avesse travisato la portata degli articoli 21 e 22, D.P.R. 131/1986 e si ponesse in contrasto con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con la succitata pronuncia n. 15585/2010, secondo cui va assoggettata a imposta di registro il finanziamento-soci menzionato in un atto di ripianamento delle perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento. Di diverso avviso, invece, era il contribuente, il quale escludeva la tassazione del finanziamento-soci enunciato in un verbale assembleare deliberante il ripianamento delle perdite, eseguito mediante la rinuncia dei soci stessi a ottenere la restituzione della somma erogata.

## Precedenti giurisprudenziali

In effetti, così come anticipato in premessa, la giurisprudenza di legittimità ha risolto in modo non univoco la tematica in questione.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale, inaugurato dalla Corte di Cassazione con la sintetica sentenza n. 15585/2010, deve ritenersi che è soggetto all'imposta di registro in misura proporzionale il finanziamento concesso alla società dai propri soci, che è intervenuto sulla base di un contratto verbale tra i soci finanziatori e la società finanziata, quando sia "enunciato" nel verbale di assemblea con cui viene deliberata la ricostituzione del capitale sociale azzerato da perdite, mediante la rinuncia dei soci alla restituzione del finanziamento stesso, con la definitiva acquisizione delle somme versate nel patrimonio della società e a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento.

In particolare, nella pronuncia citata, la Corte di Cassazione ha affermato il seguente principio



di diritto *“In tema di imposta di registro, l’articolo 22, comma primo, del D.P.R. 131 del 1986, stabilisce che se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell’atto che contiene l’enunciazione, l’imposta si applica anche alle disposizioni enunciate; ne consegue che va assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci, già inserito tra le poste passive del bilancio, enunciato in un atto di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai predetti finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, e ciò a prescindere dall’effettivo uso del finanziamento medesimo”.*

La tesi impositiva si fonda segnatamente sulle seguenti considerazioni: le riserve di patrimonio netto abbracciano anche quelle poste che derivano dalla rinuncia a precedenti finanziamenti a favore della società; la rinuncia da parte del socio al relativo rimborso vale a trasformare il debito della società in una posta del patrimonio netto avente natura di riserva di capitale, come stabilito dal Principio contabile Oic 28; i versamenti in precedenza effettuati dai soci possono essere utilizzati dalla società solo previa rinuncia al loro rimborso.

Un diverso orientamento, invece, ha escluso la tassazione del “finanziamento-soci” enunciato in un verbale dell’assemblea dei soci della società da essi finanziata, rilevando, a seconda dei casi, la mancanza del requisito soggettivo, costituito dall’identità di parti tra atto enunciante e atto enunciato, ovvero la mancanza del requisito oggettivo, concernente la c.d. permanenza degli effetti dell’atto enunciato<sup>1</sup>.

Da ultimo, così come evidenziato nella pronuncia in rassegna (cfr. Cassazione, sentenza n. 3839/2023), la Corte di Cassazione, anche in una ulteriore fattispecie<sup>2</sup>, ha mostrato di dubitare della ricorrenza del citato requisito soggettivo nel caso di verbale assembleare, osservando che *“A tal fine, se il concetto di “parti” appare compatibile - secondo un orientamento costante - con il contratto di finanziamento soci, ove le stesse sono rappresentate dai soci finanziatori da un lato e dalla società finanziata dall’altro (così, implicitamente: Cass., Sez. 5, 30 giugno 2010, n. 15585; Cass., Sez. 5, 30 ottobre 2015, n. 22243; Cass., Sez. 6-5, 12 dicembre 2019, n. 32516; esplicitamente: Cass., Sez. 65, 25 settembre 2020, n. 20305; Cass., Sez. 5, 20 novembre 2020, n. 26446; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 17023; Cass., Sez. 5, 29 luglio 2021, n. 21699), la stessa nozione risulta più difficilmente adattabile al verbale assembleare, che per propria natura, costituendo - secondo autorevole dottrina - un semplice resoconto degli accadimenti assembleari, è un atto “auto-riferito” e, dunque, senza parti”* (così Cass., sez. V, 6 aprile 2022, n. 11118/2022). Tale rilievo è quello presente nella diffusa elaborazione dottrinale, che ha posto in discussione il principio confermato dalla menzionata sentenza di questa Corte n. 15585/2010, poi ribadito dalle suindicate pronunce, secondo cui, in base alla previsione dell’articolo 22 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, *“Va... assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci menzionato in atto di ripianamento perdite, attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata, a prescindere dall’effettivo uso del finanziamento (cfr. Cass. 17899/2005; 5946/2007; 11756/2008), che è irrilevante ai fini dell’applicazione del tributo”.*

## Soluzione giuridica

Nella pronuncia in rassegna la Corte di Cassazione ha innanzitutto precisato che la tassazione dell’enunciazione di un contratto verbale di finanziamento soci contenuta in un verbale assembleare è condizionata dalla ricorrenza dei 3 elementi di cui all’articolo 22, D.P.R. 131/1986, ovvero l’esistenza di una compiuta enunciazione, l’identità di parti tra l’atto enunciante (il verbale assembleare) e l’atto enunciato (il finanziamento) e la permanenza degli effetti dell’atto enunciato.

Per quanto concerne il primo requisito, i giudici di legittimità hanno osservato che nel caso di specie la “compiuta enunciazione” risulta pacifica dacché nel verbale assembleare in disamina si è fatto riferimento al finanziamento in termini sufficienti a identificare il relativo rapporto, e ciò in relazio-

<sup>1</sup> Cfr. Cassazione n. 8669/2021 e n. 23414/2021.

<sup>2</sup> Si tratta della pronuncia con cui è stata rimessa alle Sezioni Unite la questione circa la responsabilità del notaio ex articolo 57, comma 1, D.P.R. 131/1986, che abbia ricevuto un atto pubblico o abbia autenticato una scrittura privata anche per il pagamento dell’imposta di registro sugli atti enunciati ex articolo 22, comma 1, D.P.R. 131/1986.

ne sia ai soggetti (i soci e la società) sia all'oggetto (il versamento dell'importo di 240.050 euro). Inoltre, si è precisato che non sussistono dubbi nemmeno in ordine alla natura di finanziamento di tale erogazione, considerata la rinuncia alla relativa restituzione, in assenza della quale la società non ne avrebbe potuto liberamente disporre nell'operazione di ripianamento della perdita, così integrando un titolo avente a oggetto il diritto alla restituzione delle somme erogate a mutuo, al quale appunto i soci hanno rinunciato.

Anche in relazione al requisito dell'identità di parti tra atto enunciato (contratto di finanziamento) e atto enunciante (verbale assembleare), la Corte di Cassazione ha fornito risposta positiva.

Preliminarmente essa ha richiamato quella giurisprudenza di legittimità che ha ravvisato, implicitamente o espressamente, la sussistenza di tale requisito affermando, in via generale, l'imponibilità del finanziamento-soci enunciato negli atti di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo, trattandosi di atto avente a oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica<sup>3</sup>.

Inoltre, essa ha precisato che in tempi più recenti, è stata riconosciuta la sussistenza di tale requisito dando semplicemente conto del fatto che *"dal verbale di assemblea soggetto ad imposizione è emersa l'esistenza di un finanziamento della società contribuente a favore della società partecipata, parti del verbale di aumento di capitale oggetto di registrazione utilizzato da quest'ultima, mediante rinuncia parziale del relativo credito, al fine di deliberare un aumento di capitale"*<sup>4</sup>.

Sulla scorta di ciò, nella medesima pronuncia, è stata reputata corretta la valutazione del giudice di appello "laddove ha ritenuto che dovesse essere assoggettato all'imposta di registro un finanziamento sulla base della sua sola enunciazione nel verbale di assemblea, atto che è comunque soggetto a registrazione<sup>5</sup>, e al quale hanno partecipato gli stessi soggetti dell'atto enunciato"<sup>6</sup>.

Ciò detto, la Suprema Corte ha evidenziato che, sebbene in una recente pronuncia<sup>7</sup> si sia dubitato della ricorrenza di tale requisito soggettivo nel caso di verbale assembleare, osservando che questo, per propria natura, costituisce un semplice resoconto degli accadimenti assembleari, e quindi è un atto "auto-riferito" e, dunque, senza parti, tali perplessità possano essere agevolmente superate.

Rammentando il disposto normativo dell'articolo 22, D.P.R. 131/1986, la Cassazione ha precisato che, in applicazione di un criterio di interpretazione letterale, deve ritenersi che la disposizione citata faccia riferimento, ai fini fiscali dell'enunciazione, a un concetto di parti in senso non contrattualistico, ma inteso come soggetti che hanno partecipato alle 2 operazioni (finanziamento e deliberazione assembleare), e quindi in termini di "interrelazione tra quelle intervenute nei due atti", valorizzando il riferimento ai soggetti destinatari degli effetti degli atti<sup>8</sup>.

In particolare, la Suprema Corte, pur ammettendo che il verbale assembleare rappresenti un mero resoconto di quanto accaduto in assemblea, ha osservato che questo, in virtù della funzione cui adempie, è l'atto che registra l'intervento, la partecipazione dei soci e della società all'operazione oggetto di tassazione. In tal senso, quindi, deve ritenersi che il verbale assembleare, in quanto riassunto/narrazione degli eventi avvenuti nel corso dell'adunanza assembleare, è l'atto che restituisce evidenza all'intervento dei soci, dando conto del loro intervento e delle deliberazioni della società attraverso il voto e le manifestazioni di volontà dei soci.

Ad adiuvandum, i giudici di legittimità hanno osservato che l'autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile consente di interpretare in senso a-tecnico il termine "parti" di cui al comma 1 dell'articolo 22, Tur, ritenendo così integrato il requisito soggettivo nella ipotesi in cui nell'atto enunciante siano coinvolti o intervengano, anche con una veste diversa da quella di parte contrat-

<sup>3</sup> Cfr. ex multis Cassazione n. 11756/2008, n. 15585/2010, n. 32516/2019, n. 20305/2020, n. 26446/2020, n. 17023/2021 e n. 21699/2021.

<sup>4</sup> Cfr. Cassazione n. 16539/2021.

<sup>5</sup> Cfr. Cassazione n. 17957/2013.

<sup>6</sup> Cfr. Cassazione n. 21699/2021.

<sup>7</sup> Cfr. Cassazione n. 11118/2022.

<sup>8</sup> Cfr. Cassazione n. 23414/2021.

tuale, gli autori dell'atto enunciato.

Sulla scorta di tutto quanto sopra esposto, quindi, la Corte di Cassazione ha concluso che il verbale assembleare sia idoneo, ai fini fiscali dell'enunciazione, a integrare il requisito soggettivo di cui all'articolo 22, D.P.R. 131/1986, in quanto annota sia la partecipazione all'assemblea dei soci che l'atto deliberativo della società, soggetti questi (soci e società) che sono stati parti in senso tecnico del contratto di finanziamento.

Proseguendo, poi, nella disamina del terzo requisito prescritto dalla norma citata (c.d. permanenza degli effetti dell'atto enunciato), i giudici di vertice hanno osservato come questo non sussista nella fattispecie in esame, dacché si configura l'ipotesi di cui al comma 2 dell'articolo 22, Tur, il quale esclude l'imposta *"quando gli effetti delle disposizioni enunciante sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione"*.

Al riguardo si è precisato che la convenzione enunciata, recluso il finanziamento, ha cessato i propri effetti a seguito della rinuncia al credito di restituzione da parte dei soci menzionata nel verbale assembleare<sup>9</sup>, con la conseguenza che deve ritenersi integrata la causa di non imponibilità di cui all'articolo 22, comma 2, D.P.R. 131/1986.

In definitiva può quindi affermarsi il principio di diritto secondo cui non sono assoggettati all'imposta di registro i finanziamenti dei soci in favore della società, non formalizzati in atto pubblico o scrittura privata autenticata ma menzionati in un verbale assembleare di ripianamento delle perdite del capitale sociale, attraverso la rinuncia dei soci stessi a conseguire la restituzione della somma erogata.

## **Riferimenti normativi**

articolo 11, comma 7, D.P.R. 131/1986

articolo 22, D.P.R. 131/1986

<sup>9</sup> Cfr. Cassazione n. 4236/1998 e n. 6711/2009.



# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

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

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

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:



Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

