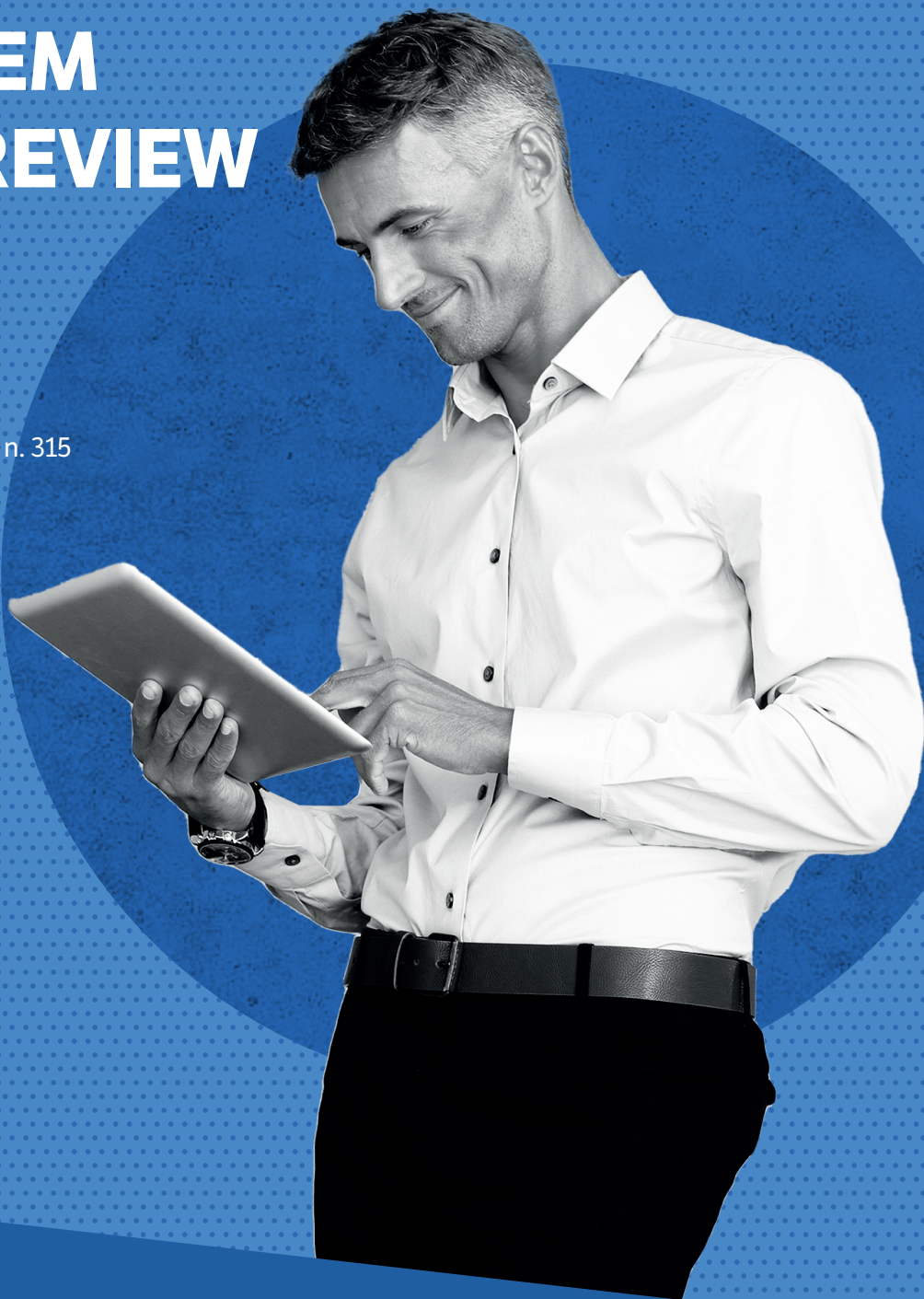


 TeamSystem

TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 03/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 315



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione alle imprese

DIGITAL COST MANAGEMENT

Monitorare e controllare costi e consumi energetici con TeamSystem Digital Cost Management.

Nel mercato attuale il **continuo incremento delle spese energetiche** ha assunto una rilevanza importante per le aziende e spesso la complessità di lettura delle fatture diventa un problema per chi deve effettuare l'**analisi dei costi**.

TeamSystem Digital Cost Management è la soluzione in cloud che semplifica questa analisi, grazie a tool semplici e intuitivi che aiutano l'utilizzatore nella lettura dei costi e dei consumi con dashboard, report e grafici per una visibilità immediata dei dati, anche in dettaglio per singola voce di spesa.

Con queste informazioni a disposizione, i responsabili aziendali possono compiere analisi approfondite dei costi, verificare la correttezza delle fatture e richiedere al proprio fornitore un'offerta adeguata alle esigenze dell'azienda.

Grazie a TeamSystem Digital Cost Management le imprese possono quindi disporre di un tool integrato per l'analisi e la gestione efficiente dei costi e dei consumi aziendali.

Per saperne di più:

www.teamsystem.com/teamsystem-digital-cost-management

Lavoro e previdenza

Valori retributivi e contributivi per l'anno 2023	2
Ammortizzatori sociali 2023: stabiliti gli importi	5
Aumento ex Tur: le indicazioni Inps e Inail	7
Bando Inail Isi 2022	9
Tfr: coefficiente di gennaio 2023	11

Economia e finanza

Equo canone di gennaio 2023	12
-----------------------------	----

Fisco e tributi

La rappresentazione contabile della trasparenza fiscale	13
Non si vende la partecipazione senza sottoscrizione ... del patto parasociale: la massima n. 194 del Consiglio Notarile di Milano	20
Le commesse di breve durata tra valutazione e derivazione rafforzata	25

Valori retributivi e contributivi per l'anno 2023

L 'Inps, con circolare n. 11/2023, ha reso noti il limite minimo di retribuzione giornaliera e l'aggiornamento dei valori per il calcolo di tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale.

Datori di lavoro tenuti alla presentazione della denuncia contributiva mensile UniEmens

Minimali di retribuzione per la generalità dei lavoratori	
Anno 2023	Euro
Trattamento minimo mensile di pensione a carico del Fpld	567,94
Minimale di retribuzione giornaliera (9,5%)	53,95

Retribuzioni convenzionali in genere	
Anno 2023	Euro
Retribuzione giornaliera minima	29,98

Retribuzione convenzionale per i pescatori della piccola pesca marittima e delle acque interne associati in cooperativa (L. 250/1958)	
Anno 2023: soci delle cooperative della piccola pesca	Euro
Retribuzione convenzionale mensile	750,00

Rapporti di lavoro a tempo parziale

Nell'ipotesi di orario normale di 40 ore settimanali, il procedimento del calcolo è il seguente:

$$(53,95 \text{ euro}) \times (6) / (40) = 8,09 \text{ euro} = \text{minimale di retribuzione oraria}$$

Articolo 3-ter, D.L. 384/1992 (contributo aggiuntivo 1%)	
Anno 2023	Euro
Prima fascia di retribuzione pensionabile annua	52.190,00
Importo mensilizzato	4.349,00

Limite per l'accredito dei contributi obbligatori e figurativi	
Anno 2023	Euro
Trattamento minimo di pensione	567,94
Limite settimanale per l'accredito dei contributi (40%)	227,18
Limite annuale per l'accredito dei contributi	11.813,00

Importi che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente	
Anno 2023	Euro
Valore delle prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto in forma cartacea	4,00
Valore delle prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto in forma elettronica	8,00
Indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto ad addetti ai cantieri edili, a strutture temporanee o a unità produttive in zone prive di servizi di ristorazione	5,29
Fringe benefit (tetto)	258,23
Indennità di trasferta intera Italia	46,48
Indennità di trasferta 2/3 Italia	30,99
Indennità di trasferta 1/3 Italia	15,49
Indennità di trasferta intera estero	77,47
Indennità di trasferta 2/3 estero	51,65

Lavoro e previdenza

Indennità di trasferta 1/3 estero	25,82
Indennità di trasferimento Italia (tetto)	1.549,37
Indennità di trasferimento estero (tetto)	4.648,11
Azioni offerte ai dipendenti (tetto)	2.065,83

Massimale giornaliero per i contributi di malattia e maternità dei lavoratori dello spettacolo con contratto a tempo determinato	
Anno 2023	Euro
Massimale giornaliero per i contributi di malattia e maternità dei lavoratori dello spettacolo a tempo determinato	120,00

Rivalutazione dell'importo a carico del bilancio dello Stato per prestazioni di maternità obbligatoria	
Anno 2023	Euro
Importo a carico del bilancio dello Stato per prestazioni di maternità obbligatoria	2.360,66

Aggiornamento del massimale annuo della base contributiva e pensionabile	
Anno 2023	Euro
Massimale annuo della base contributiva	113.520,00

Massimale contributivo per i direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere	
Anno 2023	Euro
Massimale contributivo annuo	206.928,00

Retribuzione annua concedibile riferita al congedo straordinario per assistenza di persone con handicap in situazione di gravità	
Anno 2023	Euro
Retribuzione annua	53.687,00

Datori di lavoro tenuti alla presentazione della denuncia mensile unificata - ex **Enpals**

Lavoratori dello spettacolo

Lavoratori iscritti a forme pensionistiche obbligatorie dopo il 31 dicembre 1995	
Anno 2023	Euro
Massimale annuo, oltre il quale si applica il contributo di solidarietà del 5% ripartito in egual misura tra datore di lavoro e lavoratore	113.520,00
L'aliquota aggiuntiva (1% a carico del lavoratore) si applica, nel limite del massimale, sulla retribuzione eccedente euro:	52.190,00

Lavoratori già iscritti a forme pensionistiche obbligatorie al 31 dicembre 1995 - anno 2023			
Fasce di retribuzione giornaliera		Massimale di retribuzione giornaliera imponibile	Giorni di contribuzione accreditati
da euro	a euro		
828,01	1.656,00	828,00	1
1.656,01	4.140,00	1.656,00	2
4.140,01	6.624,00	2.484,00	3
6.624,01	9.108,00	3.312,00	4
9.108,01	11.592,00	4.140,00	5

Lavoro e previdenza

11.592,01	14.904,00	4.968,00	6
14.904,01	18.216,00	5.796,00	7
18.216,01	In poi	6.624,00	8

Il contributo di solidarietà del 5%, egualmente ripartito tra datore di lavoro e lavoratore, si applica sulla parte di retribuzione giornaliera che eccede il massimale relativo a ciascuna delle fasce riportate.

L'aliquota aggiuntiva 1% a carico del lavoratore si applica sulla parte di retribuzione giornaliera eccedente 167 euro e fino al massimale relativo a ciascuna delle fasce di retribuzione giornaliera.

Sportivi professionisti

Lavoratori iscritti a forme pensionistiche obbligatorie dopo il 31 dicembre 1995	
Anno 2023	Euro
Massimale annuo, oltre il quale si applica il contributo di solidarietà del 3,1% di cui 1% a carico del datore di lavoro e 2,1% a carico del lavoratore fino a 827.562 euro	113.520,00
L'aliquota aggiuntiva (1% a carico del lavoratore) si applica, nel limite del massimale, sulla retribuzione eccedente euro:	52.190,00

Lavoratori iscritti a forme pensionistiche obbligatorie al 31 dicembre 1995	
Anno 2023	Euro
Massimale di retribuzione giornaliera imponibile oltre il quale si applica il contributo di solidarietà del 3,1%, di cui 1% a carico del datore di lavoro e 2,1% a carico del lavoratore fino a euro 2.652 giornalieri	364,00
L'aliquota aggiuntiva (1% a carico del lavoratore) si applica, nel limite del massimale, sulla retribuzione giornaliera eccedente euro:	167,00

Riferimenti normativi

circolare Inps n. 11/2023

Ammortizzatori sociali 2023: stabiliti gli importi

L'Inps, con circolare n. 14/2023, ha reso nota la misura, in vigore dal 1° gennaio 2023, degli importi massimi dei trattamenti di integrazione salariale, dell'assegno di integrazione salariale del Fis, dell'assegno di integrazione salariale e dell'assegno emergenziale per il Fondo di solidarietà del credito, dell'assegno emergenziale per il Fondo di solidarietà del credito cooperativo, dei trattamenti di disoccupazione NASpI, DIS-COLL e Alas, dell'Isagro, dell'indennità di disoccupazione agricola e dell'assegno per le attività socialmente utili relativi all'anno 2023.

Trattamenti di integrazione salariale

Trattamenti di integrazione salariale	
Importo lordo (euro)	Importo netto (euro)
1.321,53	1.244,36

Gli importi massimi dei trattamenti devono essere incrementati nella misura ulteriore del 20% per i trattamenti di integrazione salariale concessi in favore delle imprese del settore edile e lapideo per intemperie stagionali.

Trattamenti di integrazione salariale - Settore edile (intemperie stagionali)	
Importo lordo (euro)	Importo netto (euro)
1.585,84	1.493,23

La previsione degli importi massimi delle prestazioni, di cui all'articolo 3, comma 5, D.Lgs. 148/2015, non si applica ai trattamenti concessi per le intemperie stagionali nel settore agricolo.

Indennità di disoccupazione NASpI

L'importo massimo mensile dell'indennità di disoccupazione NASpI è pari, per il 2023, a 1.470,99 euro. La retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo della prestazione in argomento è pari, per il 2023, a 1.352,19 euro.

Indennità ordinaria di disoccupazione DIS-COLL

L'importo massimo mensile dell'indennità di disoccupazione DIS-COLL è pari, per il 2023, a 1.470,99 euro. La retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo della prestazione in argomento è pari, per il 2023, a 1.352,19 euro.

Indennità ordinaria di disoccupazione agricola

Indennità ordinaria di disoccupazione agricola con requisiti normali	
Anno 2023	Euro
importi massimi mensili dell'indennità ordinaria di disoccupazione agricola con requisiti normali	1.222,51

Indennità di disoccupazione a favore dei lavoratori autonomi dello spettacolo (Alas)

L'importo massimo mensile dell'indennità di disoccupazione a favore dei lavoratori autonomi dello spettacolo è pari, per il 2023, a 1.470,99 euro. La retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo della prestazione in argomento è pari, per il 2023, a 1.352,19 euro.

Indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (Iscro)

L'importo mensile dell'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (Iscro) a favore dei lavoratori autonomi dello spettacolo, per l'anno 2023, non può essere di importo inferiore a 275,38 euro e non può superare l'importo di 881,23 euro. Il reddito da prendere a riferimento per il calcolo della prestazione in argomento è pari, per il 2023, a 8.972,04 euro.

Assegno per attività socialmente utili

Anno 2023	Euro
importo mensile	656,44

Ticket licenziamento (importi calcolati in redazione)

Anno 2022	Euro
importo annuo (1.470,99*41%)	603,11
importo triennale	1.809,32
importo mensile (603,11/12)	50,26

Riferimenti normativi

circolare Inps n. 14/2023

Aumento ex Tur: le indicazioni Inps e Inail

La Banca Centrale Europea, con la decisione di politica monetaria del 2 febbraio 2023, ha innalzato di 50 punti base il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema (ex Tur) che, pertanto, con decorrenza dall'8 febbraio 2023, è pari al 3%.
Tale incremento produce alcuni effetti per i datori di lavoro; sia l'Inps sia l'Inail sono, quindi, intervenuti, in via amministrativa, per chiarire tali effetti.

Inps, circolare n. 17/2023

L'interesse di dilazione per la regolarizzazione rateale dei debiti per contributi e sanzioni civili è pari al tasso del 9% annuo e trova applicazione con riferimento alle rateazioni presentate a decorrere dall'8 febbraio 2023. I piani di ammortamento già emessi e notificati in base al tasso di interesse precedentemente in vigore non subiranno modificazioni.

A decorrere dall'8 febbraio 2023, l'interesse dovuto in caso di autorizzazione al differimento del termine di versamento dei contributi dovrà essere calcolato al tasso del 9% annuo.

Nei casi di autorizzazione al differimento del termine di versamento dei contributi, il nuovo tasso, pari al 9%, sarà applicato a partire dalla contribuzione relativa al mese di gennaio 2023.

La decisione della Banca Centrale Europea comporta anche la variazione della misura delle sanzioni civili come segue:

- nel caso di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, di cui alla lettera a), comma 8, articolo 116, L. 388/2000, la sanzione civile è pari all'8,50% in ragione d'anno (tasso del 3% maggiorato di 5,5 punti);
- la misura dell'8,50% annuo trova applicazione anche con riferimento all'ipotesi di cui alla lettera b), secondo periodo, articolo 116, comma 8, L. 388/2000;
- resta ferma, in caso di evasione (articolo 116, comma 8, lettera b), primo periodo) la misura della sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30% nel limite del 60% dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge;
- con riferimento all'ipotesi disciplinata dal comma 1, articolo 116, L. 388/2000, la sanzione civile sarà dovuta nella stessa misura dell'8,50% annuo.

In caso di procedure concorsuali le sanzioni ridotte, nell'ipotesi prevista dall'articolo 116, comma 8, lettera a), della L. 388/2000, devono essere calcolate nella misura dell'ex Tur, mentre nell'ipotesi di evasione di cui all'articolo 116, comma 8, lettera b), L. 388/2000, la misura delle sanzioni è pari al predetto tasso aumentato di due punti. La riduzione resta subordinata alla condizione preliminare dell'avvenuto integrale pagamento dei contributi e delle spese. Il limite massimo della riduzione non può essere inferiore alla misura dell'interesse legale e, pertanto, qualora il tasso del Tur scenda al di sotto del tasso degli interessi legali, la riduzione massima sarà pari al tasso legale, mentre la minima sarà pari all'interesse legale maggiorato di due punti. Pertanto, tenuto conto che il tasso di interesse ex Tur è inferiore all'interesse legale in vigore dal 1° gennaio 2023 (5% in ragione d'anno), a decorrere dall'8 febbraio 2023 continua ad applicarsi la riduzione massima pari al tasso legale (5%), mentre la riduzione minima sarà pari all'interesse legale maggiorato di 2 punti (7%).

Inail, circolare n. 5/2023

Dall'8 febbraio 2023 il tasso di interesse per le rateazioni dei debiti per premi assicurativi e accessori e quello per la determinazione delle sanzioni civili sono i seguenti:

- 9,00% interesse dovuto per le rateazioni dei debiti per premi assicurativi e accessori;
- 8,50% misura delle sanzioni civili.

I piani di ammortamento relativi a istanze di rateazione presentate dall'8 febbraio 2023 sono determinati applicando il tasso di interesse pari al 9,00%. Nulla varia per le rateazioni in corso, per le

quali restano validi i piani di ammortamento già determinati con applicazione del tasso di interesse in vigore alla data di presentazione dell'istanza.

Dall'8 febbraio 2023 si applica un tasso pari all' 8,50% nelle seguenti ipotesi:

- mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie;
- evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, qualora la denuncia della situazione debitoria sia effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e comunque entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi o premi e sempreché il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro 30 giorni dalla denuncia stessa;
- mancato o ritardato pagamento di contributi o premi derivanti da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi sulla ricorrenza dell'obbligo contributivo, successivamente riconosciuto in sede giudiziale o amministrativa, sempreché il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro il termine fissato dagli enti impositori.

Nei confronti delle aziende sottoposte a procedure concorsuali, le sanzioni civili possono essere ridotte a un tasso annuo non inferiore a quello degli interessi legali, a condizione che siano integralmente pagati i contributi e le spese. Pertanto, tenuto conto che il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema è inferiore al tasso degli interessi legali attualmente in vigore pari al 5,00%, dall'8 febbraio 2023, ai fini della riduzione della sanzione civile in caso di mancato o ritardato pagamento del premio si applica il tasso del 5% (misura del tasso degli interessi legali di cui all'articolo 1284 del codice civile), mentre in caso di evasione si applica il tasso del 7% (misura del tasso degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ. maggiorato di 2 punti).

Riferimenti normativi

circolare Inail n. 5/2023

circolare Inps n. 17/2023

Bando Inail Isi 2022

Con i 333 milioni di euro della nuova edizione, gli incentivi per la sicurezza stanziati dal 2010 superano i 3 miliardi: l'obiettivo è quello di incentivare le imprese a realizzare progetti per il miglioramento documentato delle condizioni di salute e di sicurezza dei lavoratori rispetto alle condizioni preesistenti, nonché incoraggiare le micro e piccole imprese, operanti nel settore della produzione primaria dei prodotti agricoli, all'acquisto di nuovi macchinari e attrezzature di lavoro caratterizzati da soluzioni innovative per abbattere in misura significativa le emissioni inquinanti, migliorare il rendimento e la sostenibilità globali e, in concomitanza, conseguire la riduzione del livello di rumorosità o del rischio infortunistico o di quello derivante dallo svolgimento di operazioni manuali.

Le risorse finanziarie destinate dall'Inail sono ripartite per regione/provincia autonoma e per assi di finanziamento. Di tale ripartizione è data evidenza nell'allegato "Isi 2022 - risorse economiche" che costituisce parte integrante degli Avvisi pubblici regionali/provinciali pubblicati.

Destinatari

L'iniziativa è rivolta:

- a tutte le imprese, anche individuali, ubicate su tutto il territorio nazionale iscritte alla CCIAA, secondo le distinzioni specificate in relazione ai diversi Assi di finanziamento; in particolare, quale intervento sistemico per la sicurezza sul lavoro, l'Asse 1.2 permette di sostenere gli investimenti per l'adozione di modelli organizzativi e responsabilità sociale anche alle imprese impegnate nei percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento (ex alternanza scuola lavoro);
- agli enti del Terzo settore limitatamente all'asse di finanziamento 2.

Progetti ammessi

Sono finanziabili le seguenti tipologie di progetto ricomprese in 5 Assi di finanziamento:

- progetti di investimento e Progetti per l'adozione di modelli organizzativi e di responsabilità sociale - Assi di finanziamento 1.1 e 1.2;
- progetti per la riduzione del rischio da movimentazione manuale di carichi (MMC) - Asse di finanziamento 2;
- progetti di bonifica da materiali contenenti amianto - Asse di finanziamento 3;
- Progetti per micro e piccole imprese operanti in specifici settori di attività - Asse di finanziamento 4;
- progetti per micro e piccole imprese operanti nel settore della produzione primaria dei prodotti agricoli - Asse di finanziamento 5.

Beneficio

Si tratta di un finanziamento, in conto capitale, calcolato sulle spese ritenute ammissibili al netto dell'Iva, come di seguito riportato.

a) Per gli Assi 1, 2, 3 e 4 il finanziamento non supera il 65% delle predette spese, fermo restando i seguenti limiti:

- Assi 1, 2, 3, il finanziamento complessivo di ciascun progetto non potrà essere inferiore a 5.000 euro né superiore a 130.000 euro. Non è previsto alcun limite minimo di finanziamento per le imprese fino a 50 dipendenti che presentano progetti per l'adozione di modelli organizzativi e di responsabilità sociale di cui all'allegato (Asse di finanziamento 1.2);
- Asse 4, il finanziamento complessivo di ciascun progetto non potrà essere inferiore a 2.000

euro né superiore a 50.000 euro.

b) Per l'Asse 5 il finanziamento è concesso nella misura del:

- 40% per la generalità delle imprese agricole (sub Asse 5.1);
- 50% per giovani agricoltori (sub Asse 5.2)

e per ciascun progetto il finanziamento non potrà essere inferiore a 1.000 euro né superiore a 60.000 euro.

Termini e modalità di presentazione della domanda

Sul portale Inail - nella sezione Accedi ai Servizi Online - le imprese avranno a disposizione una procedura informatica che consentirà loro, attraverso un percorso guidato, di inserire la domanda di finanziamento con le modalità indicate negli Avvisi regionali.

La domanda compilata e registrata, esclusivamente, in modalità telematica, dovrà essere inoltrata allo sportello informatico per l'acquisizione dell'ordine cronologico, secondo quanto riportato nel documento "Regole Tecniche e modalità di svolgimento".

Le domande ammesse agli elenchi cronologici dovranno essere confermate, a pena di decadenza dal beneficio, attraverso l'apposita funzione on line di upload/caricamento della documentazione, come specificato negli Avvisi regionali/provinciali.

Calendario	Scadenze
Apertura della procedura informatica per la compilazione della domanda	2 maggio 2023
Chiusura della procedura informatica per la compilazione della domanda	16 giugno 2023, ore 18:00
Download codici identificativi	23 giugno 2023

Entro il 16 giugno 2023 il calendario sarà aggiornato con la pubblicazione delle successive date.

Per semplificare e agevolare l'attività di presentazione della domanda, è stato adeguato il sistema di profilazione per l'accesso ai servizi online introducendo due nuovi specifici profili riservati a professionisti e società di intermediazione. I soggetti intermediari devono registrarsi al portale Inail e, quindi, essere abilitati ai servizi *online* da parte delle sedi territorialmente competenti, che operano tramite il "cruscotto di abilitazione", sulla base delle richieste che gli stessi interessati fanno pervenire utilizzando l'apposita modulistica. L'intermediario può quindi assumere in delega l'impresa per eseguire gli adempimenti connessi esclusivamente con la domanda di finanziamento Isi.

Riferimenti normativi

bando Inail Isi 2022

Tfr: coefficiente di gennaio 2023

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a gennaio 2023 è risultato pari a 118,3: a gennaio 2023 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2022 è risultata pari a 1,188452

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2022	Tasso mensile	75% Differenza 2022	Rivalutazione
Gennaio 2023	15 gennaio – 14 febbraio	118,3	0,084602	0,125	0,063452	1,188452

Equo canone di gennaio 2023

L' inflazione del mese di gennaio 2023 è stata pari a 9,8%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 7,35% (settevirgolatrentacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2023 rispetto a gennaio 2022 è risultata pari a 9,8% (novevirgolaotto). 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 7,35% (settevirgolatrentacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2023 rispetto a gennaio 2021 risulta pari a 15,0% (quindicivirgolazero). Il 75% risulta pari a 11,25% (undicivirgolaventicinque).

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

La rappresentazione contabile della trasparenza fiscale

I regimi della trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116, Tuir derogano alle norme di tassazione ordinaria previste per le società di capitali e per la distribuzione dei dividendi ai soci, persone fisiche o società. Si tratta di un regime opzionale, attivabile tramite apposito esercizio dell'opzione in dichiarazione dei redditi, che consente la tassazione dei redditi prodotti dalla società di capitali o Srl a ristretta base sociale, direttamente in capo ai soci, secondo un meccanismo simile, ma non assimilabile, alla tassazione per "trasparenza" già previsto nel nostro ordinamento per le società personali.

Le regole dell'istituto e alcune considerazioni sulla convenienza del regime opzionale

Il regime della trasparenza fiscale per le società di capitali, introdotto dal D.Lgs. 344/2003, recante "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società in attuazione dell'articolo 4, comma 1, lettera da a) ad o) della Legge 1 aprile 2003, n. 80", è disciplinato dagli articoli 115 e 116, Tuir e si esplica in 2 forme: quella per le società partecipate da altre società di capitale e quella per le Srl partecipate da un ristretto numero di persone fisiche.

Esercitando l'opzione per il regime della trasparenza fiscale, la società partecipata e i suoi soci (società o persone fisiche) decidono di assolvere l'imposta attraverso il consolidamento proporzionale del reddito della società partecipata in capo al socio: il socio, dunque, cumula algebricamente il proprio reddito con quello, positivo o negativo, prodotto dalla società trasparente per la quota a lui spettante, proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili e alle perdite e indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi.

Si ricorda che l'applicazione della prima forma di trasparenza fiscale (società di capitali partecipata da altre società di capitali) richiede la presenza di taluni requisiti:

- la società partecipata e i soci della stessa devono assumere esclusivamente la forma di "società di capitali";
- la società partecipata e quelle partecipanti devono essere residenti nel territorio dello Stato¹;
- le società partecipanti devono detenere una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea dei soci e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%. Ai fini della verifica delle predette percentuali di partecipazione ai voti e agli utili, si tiene conto della sola partecipazione diretta e non di eventuali rapporti indiretti di partecipazione, ovvero sia tramite società partecipate².

Inoltre, tali requisiti:

- devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione³ e permanere ininterrottamente sino al termine del triennio. Pertanto, l'integrazione dei suddetti requisiti in corso d'anno, consente l'accesso al regime della trasparenza fiscale solo a partire dall'esercizio successivo;
- non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale, sempreché anche dopo

¹ È ammessa la presenza di soci non residenti, purché la partecipazione sia detenuta per mezzo di una stabile organizzazione. In questo caso, infatti, non sussiste alcun obbligo di ritenuta alla fonte sulla distribuzione di dividendi (circolare n. 49/E/2004).

² "La ratio del limite superiore di percentuale partecipativa (non più del 50%) è da rintracciare nell'adiacenza dell'istituto in parola con quello del consolidato fiscale nazionale; l'ordinamento sembra aver scelto 2 forme di consolidamento degli imponibili nazionali, quella integrale nelle ipotesi di controllo di diritto e quella proporzionale nel caso di percentuali inferiori purché non frammentate (limite inferiore del 10%)", Documento interpretativo n. 2 "Contabilizzazione del consolidato e della trasparenza fiscale", a integrazione del principio n. 25/2005, maggio 2006, Oic.

³ L'opzione è esercitabile all'interno del quadro OP del modello Redditi presentato nel periodo d'imposta in cui si intende adottare il regime della trasparenza fiscale.

l'ingresso di nuovi soci siano soddisfatti tutti i sopraelencati requisiti.

Si ricorda che l'accesso al regime fiscale in esame è precluso laddove la società partecipata sia assoggettata a procedure concorsuali, ovvero abbia aderito al consolidato fiscale (nazionale o mondiale), in qualità di controllante o controllata.

La trasparenza fiscale è un regime fiscale opzionale, alternativo al regime ordinario di tassazione del reddito d'impresa, avente le seguenti caratteristiche:

- è vincolante per 3 periodi d'imposta della società partecipata;
- è esercitabile dalla società partecipata e da tutti i suoi soci all'unanimità;
- l'esercizio dell'opzione deve essere comunicato alla partecipata dai suoi soci tramite raccomandata con ricevuta di ritorno⁴;
- il regime della trasparenza fiscale si considera perfezionato quando la società partecipata comunica l'opzione all'Agenzia delle entrate, tramite apposito modulo da inoltrare esclusivamente in via telematica;
- l'obbligo di informativa all'Agenzia delle entrate grava solo in capo alla società partecipata, incluse le ipotesi di rinnovo e perdita di efficacia dell'opzione⁵, nonché nel caso di riconferma a seguito di intervenute operazioni straordinarie⁶.

Per quanto riguarda, invece, la seconda forma di trasparenza fiscale (Srl partecipata da un ristretto numero di soci, persone fisiche), giova ricordare che non esiste una definizione giuridica di "società a ristretta base sociale" e che questa non coincide per forza con il perimetro dell'impresa familiare. Nella prassi, la "ristrettezza" della composizione societaria si riflette nella formazione di un'unica volontà espressa tipicamente da un gruppo ridotto di soci anche legato da altri vincoli, quali, per esempio, quelli familiari. In questo caso, l'accesso al regime della trasparenza fiscale presuppone congiuntamente, la presenza di:

- non più di 10 soci, persone fisiche⁷ (20 per le società cooperative);
- ricavi realizzati dalla società partecipata non superiori alla soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore sostituiti, a decorrere dal 2018, dagli "Indici sintetici di affidabilità fiscale", c.d. Isa (5.164.569 euro).

Rappresenta una causa ostativa all'accesso al regime in commento, la detenzione di una partecipazione che presenta i requisiti per fruire dell'esenzione ai sensi dell'articolo 87, Tuir (c.d. "p.ex.", "participation exemption").

La convenienza dei soci, società o persone fisiche, all'applicazione del regime per trasparenza dovrà essere attentamente valutato, considerando una commistione di fattori:

- per quanto riguarda la prima forma di trasparenza fiscale (società di capitale partecipata da altre società di capitali), il regime in commento consente una sorta di consolidamento dei risultati fiscali, positivi e negativi, del gruppo prodottisi nel periodo di vigenza della trasparenza. Potrebbe, dunque, produrre effetti positivi laddove gli utili/perdite riportate per trasparenza in capo alle società partecipanti si compensino con le perdite/utili derivanti dalle altre attività condotte dalle società partecipanti, fermo restando la preclusione di utilizzo, in compensazione con il reddito imputato per trasparenza dalla partecipata, delle perdite pregresse dei soci prodottesi in periodi d'imposta antecedenti la trasparenza;

⁴ "Mentre nelle società con più di un socio, essendo necessaria per mettere in condizione la società di conoscere la volontà dei soci di optare per la tassazione per trasparenza, la raccomandata si rende di fatto indispensabile, anche per consentire al legale rappresentante di dare corso alla comunicazione all'Agenzia, nelle società ad unico socio essendo evidente la coincidenza della volontà dell'unico socio con quella della società, viene meno l'esigenza di trasparenza sottesa a tale procedura" (risoluzione n. 361/E/2007).

⁵ Nel caso in cui vengano a decadere i presupposti per l'esercizio dell'opzione, il regime fiscale della trasparenza deve considerarsi cessato a partire dal primo giorno dell'esercizio sociale in corso alla data del verificarsi della causa ostativa/interruttiva.

⁶ Il compimento di operazioni straordinarie fa perdere l'efficacia dell'opzione; tuttavia, la società partecipata e tutti i suoi soci possono impedire l'interruzione del regime, rinnovando l'opzione a decorrere dal periodo d'imposta da cui decorrono gli effetti fiscali dell'operazione straordinaria.

⁷ La detenzione della partecipazione dei soci, persone fisiche, può anche avvenire in regime d'impresa. La fattispecie si realizza quando il socio, persona fisica, detiene la partecipazione all'interno di un'impresa individuale, con riferimento alla quale detta partecipazione rappresenta un bene dell'impresa (circolare n. 49/E/2004).

- per quanto riguarda la seconda forma di trasparenza fiscale (Srl a ristretta base sociale), la tassazione per trasparenza in capo ai soci, persone fisiche, del reddito imponibile prodotto dalla società partecipata consente di evitare la doppia tassazione di tale reddito, prima in capo alla società (Ires), poi in capo al socio (dividendo). L'effetto dell'esercizio dell'opzione sul carico impositivo complessivo varia anche a seconda:
 1. dell'aliquota marginale del socio, persona fisica, della Srl a ristretta base sociale;
 2. della presenza, o meno, di altre forme di remunerazione del socio/amministratore ovvero di un reddito proprio già assoggettato all'aliquota Irpef progressiva, a cui andrà sommato il reddito derivante dalla partecipazione nella Srl;
 3. dall'obbligo di versamento, o meno, di contributi Inps.

Premesso che ogni fattispecie merita di essere attentamente disaminata, al fine di individuare correttamente tutte le variabili che influenzano la valutazione sulla convenienza o meno del regime della trasparenza fiscale, si fornisce una breve simulazione esemplificativa.

Si ipotizza il caso di una società, Srl partecipata da 2 soci in misura paritetica (50% ciascuno), con utile ante imposte coincidente con l'imponibile fiscale pari a 200.000 euro. Si suppone che questi 2 soci non ritraggano altro reddito a titolo personale, pertanto in sede di approvazione del bilancio deliberano la distribuzione degli utili. In questo caso, il carico impositivo, a livello complessivo, ammonterebbe a 93.292 euro, costituito da:

- Ires + Irap: 48.000 + 7.800 euro;
- imposta sostitutiva del 26% sul dividendo distribuito (200.000 - 48.000 - 7.800): 18.746 euro per ciascun socio.

A livello complessivo, dunque, a fronte di un utile post imposte di 144.200 euro, i soci entrano in possesso di un somma pari a 53.354 euro, che corrisponde al 53,35% di imposizione fiscale per ciascun socio (53.354/100.000).

L'accesso al regime della trasparenza fiscale, tenuto conto delle condizioni ipotizzate nel presente esempio, condurrebbe a un livello di imposizione fiscale inferiore (39,80%) rispetto a quello risultante nel caso di applicazione del regime fiscale ordinario (53,35%), considerando che:

- sulla società grava solo l'Irap per 7.800 euro;
- in capo al socio, in occasione del trasferimento dell'imponibile fiscale della società partecipata, gravano le imposte sul reddito personale, secondo le aliquote progressive di cui all'articolo 11, Tuir, per un ammontare complessivo di 35.898 euro per socio.

Questo tipo di valutazione varia sensibilmente in presenza di ulteriori redditi imponibili "propri" prodotti dai soci della società trasparente, oppure, in presenza di contributi Inps i quali, potendo essere dedotti dall'imponibile Irpef dei soci, generalmente incrementano il beneficio fiscale dell'esercizio dell'opzione.

Come rilevato, il reddito o le perdite prodotte dalla società trasparente sono imputati ai soci, in proporzione, alle rispettive quote di partecipazione agli utili in essere alla data di chiusura del periodo d'imposta della società partecipata. Ai soci, per trasparenza e secondo il criterio della quota di partecipazione agli utili, sono altresì attribuiti:

- crediti d'imposta vantati dalla società, anche relativi ad agevolazioni fiscali;
 - ritenute a titolo di acconto subite dalla società partecipata;
 - gli acconti versati durante il periodo di trasparenza e le eccedenze d'imposta della partecipata.
- Il trattamento delle perdite fiscali realizzate dalla società partecipata è differente a seconda del periodo della loro formazione:
- quelle prodotte prima dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza, permangono in capo alla società partecipata che potrà utilizzarle in riduzione del proprio reddito imponibile, prodotto anche in vigenza di opzione. Ciò che non è possibile fare, è attribuire direttamente ai soci tali

perdite fiscali, le quali trovano utilizzo, in compensazione con gli imponibili positivi, solo in capo alla società partecipata;

- le perdite pregresse dei soci possono essere utilizzate in compensazione dei propri redditi, compresi quelli trasferiti per trasparenza dalla società partecipata;
- le perdite fiscali realizzate dalla partecipata in vigenza di opzione, sono imputate ai soci in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite, entro il limite delle rispettive quote del patrimonio netto contabile. La quota di perdite fiscali eccedente tale limite non è trasferita ai soci per trasparenza ma può essere computata in diminuzione del reddito della società partecipata, nei successivi esercizi, secondo le regole ordinarie del riporto delle perdite di cui all'articolo 84, Tuir.

Oltre alle perdite fiscali, anche le regole che seguono l'attribuzione degli utili e delle riserve di utili varia a seconda del periodo in cui sono stati prodotti:

- gli utili maturati durante il periodo di trasparenza, ove distribuiti, non danno luogo a materia imponibile in capo ai soci, anche se distribuiti in data successiva al periodo di vigenza dell'opzione ovvero se distribuiti a una compagine sociale diversa da quella in essere durante il periodo di efficacia dell'opzione, in quanto già tassati per trasparenza in capo ai soci;
- gli utili maturati in periodo d'imposta antecedenti l'esercizio dell'opzione mantengono il regime ordinario di tassazione (momento impositivo coincide con la distribuzione del dividendo ai soci).

Vi è poi una presunzione di prioritaria distribuzione (e prioritario utilizzo a copertura delle perdite) degli utili e delle riserve di utili realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione, anche se la distribuzione avviene in periodi in cui l'opzione ha perso efficacia.

Alcune esemplificazioni contabili

Fatte le doverose premesse, si evidenziano le specificità delle 2 forme di tassazione per trasparenza: quella per le società di capitali partecipate da altre società di capitali e quella della Srl a ristretta base sociale.

Prima forma di trasparenza fiscale: società di capitale partecipata da altre società di capitali

Il costo fiscale della partecipazione del socio/dei soci della società trasparente si modifica in funzione dell'attribuzione dei redditi/perdite per trasparenza, al fine di evitare doppie imposizioni o doppie deduzioni.

In particolare, il costo fiscale della partecipazione:

- aumenta dell'importo dei redditi della partecipata imputati per trasparenza;
- diminuisce dell'importo delle perdite imputate per trasparenza e degli utili distribuiti ai soci.

Secondo le indicazioni emanate dall'Oic, prima con il Documento interpretativo n. 2/2006, successivamente integrate nel Principio contabile n. 25 "imposte sul reddito", ai fini della corretta rappresentazione in bilancio la società trasparente:

- determina il suo imponibile Ires secondo le regole ordinarie (variazioni in aumento e in diminuzione secondo le regole del Tuir), computando in diminuzione le eventuali perdite pregresse, come rilevato in precedenza;
- sulla base del reddito imponibile così determinato, rileva l'Ires tra le imposte correnti, ancorché l'imponibile da essa prodotto sia trasferito ai soci ai fini della liquidazione dell'imposta⁸.

⁸ "Si consideri che la ricchezza appartiene alla società trasparente, che detta ricchezza non va esente da IRES e che l'imposta è una pertinenza di detta ricchezza. Si consideri, inoltre, che la non esposizione nel bilancio della trasparente del carico fiscale che si connette all'imponibile da questa prodotto porrebbe gravi problemi di comparabilità con i bilanci degli esercizi precedenti e successivi quelli di efficacia del regime facoltativo", Documento interpretativo n. 2 "Contabilizzazione del consolidato e della trasparenza fiscale", a integrazione del principio n. 25/2005, maggio 2006, Oic.

Si ipotizza che la società trasparente produca un risultato ante imposte coincidente con l'imponibile fiscale pari a 100 e che, a fronte dell'Ires dovuta, sia riconosciuto un indennizzo ai soci. Esemplicando contabilmente, la scrittura della società partecipata è la seguente:

voce 20 di CE	Imposte correnti	a	D.14 di SP	Debiti verso soci	27,9
---------------	------------------	---	------------	-------------------	------

Mentre la società di capitali partecipante, oltre a rilevare le imposte proprie (correnti e differite) derivanti dall'attività propria condotta secondo le modalità ordinarie, rileverà il credito verso la società partecipata per effetto dell'adesione al regime della trasparenza fiscale:

C.II.5-quater SP	Credito v/partecipata	a	D.12 di SP	Debiti tributari	27,9
------------------	-----------------------	---	------------	------------------	------

Viceversa, qualora sia trasferita una perdita civilistica e fiscale di 100, ipotizzando che il relativo beneficio sia immediatamente remunerato alla società trasparente:

C.II.5-quater SP	Credito v/soci	a	voce 20 di CE	Imposte anticipate	27,9
------------------	----------------	---	---------------	--------------------	------

Mentre la società di capitali partecipante rileverà gli effetti per adesione al regime di trasparenza come segue:

C.II.5-bis SP	Crediti tributari	a	D.14 di SP	Debiti verso società partecipata	27,9
---------------	-------------------	---	------------	----------------------------------	------

Come rilevato, la trasparenza fiscale è una facoltà attivabile mediante un contratto (atipico) tra i soggetti coinvolti. Di questa sorta di contratto non vi è tipizzazione legale, vale a dire che può essere organizzato in vario modo, data l'ampia autonomia negoziale dei privati prevista dall'articolo 1322, cod. civ.⁹.

Nel "contratto di trasparenza fiscale" le parti possono altresì stabilire che in caso di trasferimento di imponibile positivo le imposte restino totalmente a carico del socio (senza corresponsione di alcun indennizzo), ovvero che il trasferimento di imponibile negativo ai soci non generi l'obbligo di corresponsione di alcuna remunerazione alla società trasparente.

Se fosse questo il caso, la rappresentazione contabile nel bilancio della partecipata prevede l'esposizione dell'Ires di competenza e di un provento, d'importo pari al risparmio d'imposta conseguito per effetto del contratto di trasparenza, derivante dall'accollo sostanziale dell'onere tributario da parte dei soci:

voce 20 di CE	Imposte correnti	a	D.12 di SP	Debiti tributari	27,9
---------------	------------------	---	------------	------------------	------

D.12 di SP	Debiti tributari	a	voce 20 di CE	Proventi da adesione al regime di trasparenza	27,9
------------	------------------	---	---------------	-----------------------------------------------	------

Il socio della società trasparente dovrà esporre:

- l'Ires afferente l'imponibile prodotto in proprio, tenuto conto che l'imponibile fiscale è stato calcolato secondo le regole ordinarie previste dal Tuir in funzione della composizione delle proprie voci di costo e di ricavo di Conto economico;
- e in aggiunta, in una voce separata, l'onere derivante dal contratto di trasparenza.

⁹ "Nel definire queste pattuizioni, le parti dovranno tenere in debita considerazione i principi ed i limiti generali posti dal Codice Civile e, in particolare, quelli relativi alla direzione e coordinamento di società (si faccia riferimento a quanto commentato nel par. 1.2.1 relativo al contratto di consolidato fiscale) e/o ai rapporti con parti correlate⁷⁷ dovendosi evitare il realizzarsi di condizioni che arrechino pregiudizio agli interessi dei creditori sociali e dei soci delle parti stesse".

Ipotizzando, quindi, un reddito civilistico ante imposte coincidente con l'imponibile fiscale di 500 euro, la rilevazione contabile delle imposte assomiglierebbe alla seguente.

voce 20 di CE	Imposte correnti	a	D.12 di SP	Debiti tributari	139,5
---------------	------------------	---	------------	------------------	-------

Dove 139,5 euro rappresentano l'Ires e l'Irap di competenza della società partecipante.

voce 20 di CE	Onere da adesione al regime di trasparenza	a	D.12 di SP	Debiti tributari	27,9
---------------	--------------------------------------------	---	------------	------------------	------

Nel diverso caso in cui la società partecipata realizzi, in corso di vigenza dell'efficacia dell'opzione, imponibili negativi, la perdita fiscale deve essere utilizzata dalle società partecipanti per ridurre il proprio reddito complessivo del periodo, in via prioritaria rispetto alle eventuali perdite fiscali pregresse, le quali potranno essere compensate solo per la parte di reddito imponibile che eventualmente residua dopo aver scomputato il risultato fiscale negativo della partecipata trasparente. Si ipotizzi un reddito civilistico ante imposte coincidente con l'imponibile fiscale di 500 euro e una perdita fiscale trasferita in regime di trasparenza di 100 euro.

voce 20 di CE	Imposte correnti	a	D.12 di SP	Debiti tributari	139,5
---------------	------------------	---	------------	------------------	-------

C.II.5-bis SP	Crediti tributari	a	voce 20 di CE	Proventi da adesione al regime di trasparenza	27,9
---------------	-------------------	---	---------------	-----------------------------------------------	------

Mentre la società trasparente non effettuerà alcuna registrazione contabile, considerato che il vantaggio consistente nella possibilità di compensare imponibili futuri con le perdite fiscali realizzate viene contrattualmente ceduto alle partecipanti, queste ultime registrano il provento fiscale rappresentativo del beneficio derivante dalla possibilità di abbattere i propri redditi imponibili attuali ovvero di riportare in avanti questo "asset" per dare luogo alla compensazione con redditi imponibili futuri. Laddove la società partecipante non abbia imponibili positivi da abbattere, avrà la possibilità di utilizzare in futuro le perdite fiscali oggetto di trasferimento, pertanto, ancorché priva di imposte correnti, rileverà il provento sulla base della prospettiva della ragionevole certezza di recupero futuro (realizzo di imponibili futuri).

Quali che siano le previsioni e le clausole pattuite nel "contratto di trasparenza fiscale" tra le parti coinvolte, società trasparente e suoi soci, in merito alla regolazione del rapporto nel caso di trasferimento di imponibile positivo o negativo, l'Oic prevede l'obbligo di offrire nel bilancio di entrambe una adeguata rappresentazione della situazione economica e patrimoniale che ne consegue.

Inoltre, dovranno altresì essere commentati gli effetti derivanti dall'adesione al regime di trasparenza, distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità propria.

Seconda forma di trasparenza fiscale: Srl a ristretta base sociale

Nel caso di trasferimento di imponibili positivi della società partecipata in regime di trasparenza fiscale, il relativo reddito viene imputato ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili e tassato direttamente in capo a essi indipendentemente dall'effettiva percezione, con conseguente irrilevanza fiscale di utili e riserve successivamente distribuiti.

Nella sostanza, l'obbligo di pagamento dell'imposta si sposta dalla sfera societaria al socio, persona fisica, e viene tassato in capo a quest'ultimo sulla base delle aliquote progressive dell'Irpef. Seppur il meccanismo possa ricordare quello tradizionalmente previsto nel nostro ordinamento per le società di persone, non può ritenersi a esso assimilabile sul piano civilistico: il reddito

prodotto dalla società trasparente, infatti, non appartiene direttamente al socio come fatto naturale avente rilevanza anche civilistica, tanto è che la società a ristretta base sociale mantiene una distinta personalità giuridica rispetto ai soci anche nel caso di applicazione del regime della trasparenza fiscale.

Infine, si evidenzia una possibile maggiore complessità, rispetto alla prima forma di trasparenza fiscale, nell'utilizzo delle perdite fiscali trasferite dalla società trasparente. Infatti, nell'ipotesi di realizzo di un imponibile negativo, il socio (persona fisica) partecipante potrà utilizzare la perdita fiscale a lui spettante, sulla base della sua quota di partecipazione alle perdite, solamente in diminuzione di eventuali altri redditi d'impresa realizzati dalla partecipazione in altre società, oppure, in diminuzione degli imponibili futuri della società partecipata trasparente. L'imponibile negativo trasferito dalla società trasparente al suo socio mantiene la qualifica di reddito d'impresa e potrà trovare compensazione solo con redditi aventi la stessa natura.

Riferimenti normativi

articolo 87, Tuir

articoli 115 e 116, Tuir

articolo 1322, cod. civ.

Non si vende la partecipazione senza sottoscrizione ... del patto parasociale: la massima n. 194 del Consiglio Notarile di Milano

Nel presente contributo viene esaminata la portata innovativa della massima n. 194 pubblicata il 17 novembre 2020 dal Consiglio Notarile di Milano, avente a oggetto una particolare limitazione della circolazione delle partecipazioni societarie. Con l'occasione sono stati posti accenni ai limiti dei patti parasociali anche in considerazione della riservatezza del contenuto dei medesimi. Ci si è soffermati, altresì, sui limiti di efficacia dei patti parasociali e, infine, sono stati forniti alcuni spunti operativi ed esempi redazionali.

La massima n. 194 del Consiglio Notarile di Milano

Il presente contributo muove dalla massima del Consiglio Notarile di Milano n. 194/2020, avente a oggetto una particolare limitazione alla circolazione delle partecipazioni societarie, siano esse azioni di Spa o quote di Srl, che ha il pregio di esplorare un aspetto poco indagato dalla giurisprudenza e, conseguentemente, caratterizzato da molteplici incertezze operative. Massima che per la chiarezza redazionale di seguito si riporta "È legittima la clausola statutaria che limiti la circolazione delle azioni di s.p.a. o delle quote di s.r.l. nel senso di subordinare l'efficacia del loro trasferimento, nei confronti della società, alla preventiva adesione della parte acquirente a un patto parasociale, noto alla società stessa, dovendosi in tal caso intendere che l'organo amministrativo è tenuto a rendere disponibile il contenuto del patto parasociale nei confronti dei soci e degli aspiranti acquirenti indicati da ciascuno dei soci.

In ogni caso, il patto parasociale alla cui adesione è subordinata l'efficacia del trasferimento delle partecipazioni sociali nei confronti della società è comunque soggetto ai limiti e ai termini derivanti dalla disciplina applicabile caso per caso".

Essendo i patti parasociali un importante strumento per regolare tra i soci gli aspetti relativi alla vita sociale che non possono essere inseriti nello statuto, o che semplicemente non sia opportuno rendere pubblici, tale massima suscita sicuro interesse per l'operatore della materia fornendo un valido strumento per preservare l'efficacia dei patti parasociali in caso di trasferimento di partecipazioni.

I limiti dei patti parasociali e la portata innovativa della massima in rassegna

Com'è noto, e alla pari di qualsiasi contratto, i patti parasociali soffrono importanti limiti: l'efficacia obbligatoria e l'efficacia tra le sole parti sottoscrittrici, salva la sola ipotesi delle pattuizioni a favore di terzi (si pensi ad esempio ai casi in cui nel patto parasociale i soci si accordino per la nomina di un soggetto come amministratore e sul relativo compenso)¹; contrariamente alle norme statutarie che godono della c.d. "efficacia reale"² e tali limiti rendono di fatto complesso per i pattisti potersi tutelare in caso di circolazione delle partecipazioni, potendo prevedere obblighi solo per le parti aderenti che però risulterebbero inefficaci per i terzi cessionari delle partecipazioni come pure per

¹ In tal senso si veda Cassazione n. 36092/2021 "Affinché l'amministratore designato in un patto parasociale acquisti, ai sensi dell'art. 1411 c.c., il diritto soggettivo all'espressione del voto in assemblea, da parte dei soci sottoscrittori del patto, in favore della sua nomina e di un determinato compenso, in esso decisi, occorre che sia accertato l'intento dei soci di attribuire direttamente ed immediatamente al terzo un diritto soggettivo, potendo allora, in tal caso, l'amministratore vantare una pretesa risarcitoria al riguardo, ove ne sussistano tutti gli elementi costitutivi".

² Cfr. ex multis Tribunale di Bologna, n. 15 del 5 gennaio 2021 "la violazione della clausola statutaria contenente un patto di prelazione comporta l'inopponibilità nei confronti della società e dei soci titolari del diritto di prelazione - stante la "efficacia reale" del patto inserito nello statuto sociale - della cessione della partecipazione societaria, che resta perfettamente valida tra le parti stipulanti, nonché l'obbligo di risarcire il danno eventualmente prodotto, alla stregua delle norme generali sull'inadempimento delle obbligazioni".

la società.

In altre parole, anche qualora un patto contenesse l'obbligo per gli aderenti di ottenere l'adesione allo stesso da parte degli eventuali cessionari per poter procedere con l'atto traslativo delle partecipazioni, tale clausola non impedirebbe il perfezionarsi di una cessione valida, e quindi opponibile alla società, facendo eventualmente sorgere solo un obbligo risarcitorio in capo al pattista inadempiente sussistendone i relativi requisiti³. E questo perché il piano sociale e quello parasociale rimangono piani differenti; l'uno legato alla qualità di socio e l'altro a quella di sottoscrittore del patto⁴. In un tale contesto, una clausola statutaria come quella che qui si commenta, creando un collegamento tra i 2 piani, comporta la possibilità di beneficiare dell'efficacia reale propria dello statuto, con la conseguenza che l'eventuale violazione renderebbe la cessione delle partecipazioni non opponibile alla società. Ciò a beneficio dei pattisti estranei alla cessione, i quali potrebbero così tutelare l'assetto di governance e interessi condensato nei patti parasociali da eventuali cessioni, vincolando i cessionari ad aderire al patto.

In ogni caso, va fin da subito sottolineata la limitazione dell'efficacia reale alla sola adesione al patto da parte del cessionario della partecipazione, mentre le obbligazioni previste nel patto in sé rimangono dotate di efficacia meramente obbligatoria.

I requisiti per l'efficacia di tale clausola di collegamento: la conoscenza dei patti parasociali da parte della società e dei terzi

Una delle principali differenze tra la disciplina dello statuto e quella dei patti parasociali – oltre al contenuto – attiene alla pubblicità e, quindi, alla conoscibilità da parte dei terzi: il primo infatti deve essere redatto per atto pubblico – articolo 2328, cod. civ. per le Spa e articolo 2463, cod. civ. per le Srl – con obbligo di deposito al Registro Imprese entro 10 giorni ai sensi dell'articolo 2330, cod. civ.. I secondi, al contrario e salvi rari casi⁵, non sono soggetti a obblighi pubblicitari e normalmente vengono tenuti strettamente riservati, anche nei confronti della società stessa.

Ciò comporta la necessità di trovare un correttivo, al fine di tutelare i terzi contraenti e rispettare i principi base del nostro ordinamento in materia di contratti⁶; correttivo che il Collegio Notarile di Milano individua nella conoscenza da parte della società e consequenziale conoscibilità da parte dei terzi per il tramite dell'operato dell'organo amministrativo.

Ne discende, quindi, l'obbligo di rivelazione dei patti in capo ai soci che vogliono beneficiare di una tale clausola con tutte le conseguenze del caso.

Sul punto, va rilevato come tale "disclosure" non sia priva di effetti, potendo presentare da un lato dei rischi per i pattisti, permettendo l'emersione di eventuali pattuizioni in relazione alle quali la

³ Cfr. *ex multis* si veda Cassazione n. 12956/2016 "La clausola di prelazione di acquisto di quote sociali contenuta in un patto parasociale non è incompatibile con analogha clausola di prelazione statutaria (nella specie avente un oggetto più limitato, riguardando i soli atti di trasferimento a titolo oneroso e non anche quelli a titolo gratuito), atteso che, mentre la prelazione convenzionale ha esclusivamente effetti obbligatori tra le parti e la sua eventuale violazione, comportando unicamente un obbligo di risarcimento del danno in capo al soggetto inadempiente, non pone in discussione il corretto funzionamento dell'organizzazione sociale o la formazione del capitale, la prelazione statutaria ha efficacia reale e, in caso di violazione, è opponibile anche al terzo acquirente"; e ancora Cassazione n. 5963/2008 "I patti di sindacato sono accordi atipici volti a disciplinare, tra i soci contraenti ed in via meramente obbligatoria, con conseguenze meramente risarcitorie, i rapporti interni fra di essi; il vincolo che ne discende opera, pertanto, su di un terreno esterno a quello dell'organizzazione sociale, sicché non è legittimamente predicabile, al riguardo, né la circostanza che al socio stipulante sia impedito di determinarsi autonomamente all'esercizio del voto in assemblea, né quella che il patto stesso ponga in discussione il corretto funzionamento dell'organo assembleare o la formazione del capitale (operando il vincolo obbligatorio così assunto non dissimilmente da qualsiasi altro possibile motivo soggettivo che spinga un socio a determinarsi al voto assembleare o alla gestione della partecipazione in un certo modo), poiché al socio non è impedito di scegliere il non rispetto del patto di sindacato ogni qualvolta l'interesse ad un certo esito della votazione assembleare o proprio atto negoziale prevalga sul rischio di dover rispondere dell'inadempimento del patto".

⁴ In giurisprudenza non mancano casi limite in cui il collegamento negoziale creato dai pattisti ha portato a effetti singolari. In tal senso si veda Cassazione n. 13164/2007 in cui pur ravvisando un collegamento negoziale tra il contratto preliminare di cessione delle quote sociali, concluso tra i soci di maggioranza di una società e un terzo, anche per persona da nominare, e un patto parasociale con cui il terzo si era impegnato ad accettare l'opzione di cessione delle quote di un socio di minoranza, la Corte aveva ritenuto che tale obbligo non fosse venuto meno per il fatto che le quote di maggioranza erano state intestate a un soggetto diverso dal promittente acquirente, in quanto il patto parasociale costituiva un regolamento contrattuale autonomo e distinto dal preliminare, che individuava l'obbligato all'acquisto proprio nella persona del promittente.

⁵ Si veda ad esempio l'articolo 122, Tuf che prevede nelle società con azioni quotate e nelle loro controllanti, a pena di nullità, l'obbligo entro 5 giorni dalla stipulazione dei patti parasociali di: comunicarli alla Consob, pubblicarli per estratto sulla stampa quotidiana, depositarli presso il Registro Imprese e comunicarli alle società con azioni quotate; come pure l'articolo 2341-ter, cod. civ. che prevede nelle Spa che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, l'obbligo di comunicare i patti alla società e di dichiararli in apertura di ogni assemblea, non potendo diversamente i soci pattisti esprimere il proprio voto, pena l'annullabilità della delibera assunta con il loro voto determinante.

⁶ Si veda ad esempio l'articolo 1341, cod. civ. in tema di condizioni generali di contratto che ne prevede l'efficacia solo nel caso in cui le stesse fossero conosciute o conoscibili dal contraente con l'ordinaria diligenza.

società potrebbe trovarsi in una posizione di conflitto di interessi⁷ o comunque contrarie a norme imperative; dall'altro, nell'ipotesi in cui non tutti i soci siano parte del patto, tale emersione potrebbe alterare gli equilibri assembleari fino a creare fenomeni polarizzativi. Cambiando punto di vista, tale emersione invece comporta un sicuro vantaggio per il potenziale cessionario delle partecipazioni, il quale avrebbe maggior contezza delle dinamiche sociali, quanto meno in relazione al patto rivelato.

I limiti di operatività di tale clausola

Nonostante i limiti di efficacia dei patti non siano l'oggetto del presente scritto, questi ultimi meritano un breve accenno per completezza espositiva, avendo ricadute operative importanti ed essendo richiamati espressamente dalla massima. Infatti, la massima in oggetto circoscrive l'efficacia della clausola entro i limiti propri del patto sociale cui afferisce.

In particolare, oltre agli obblighi pubblicitari già citati, i principali limiti sono durata e contenuto. Quanto al primo, vi sono norme stringenti relative alla durata dei patti indicati dall'articolo 2341-bis, cod. civ. per le Spa la cui durata viene limitata a 5 anni se a tempo determinato oppure prevedendo il diritto di recesso con preavviso di 180 giorni per ogni pattista se a tempo indeterminato⁸; durata che viene ulteriormente ridotta a 3 anni per le Spa quotate in forza del disposto di cui all'articolo 123, Tuf. Anche se, analizzando l'articolo 2341-bis, cod. civ., maggior libertà sarebbe invece accordata da un lato ai patti parasociali aventi oggetti diversi da quelli nello stesso elencati o finalità diversa dalla stabilizzazione degli assetti proprietari e di governo e a quelli relativi a intese strumentali ad accordi di collaborazione nella produzione se relativi a società interamente possedute dai pattisti; dall'altro alle Srl. Anche se il punto rimane dibattuto⁹. Quanto al contenuto, lo stesso non può essere contrario all'ordine pubblico, né a norme imperative¹⁰.

⁷ Cfr. ex multis Tribunale Milano, sezione specializzata in materia di imprese, n. 8577 del 21 dicembre 2020, "I patti parasociali di gestione, da un lato, non sono riconducibili alle figure tipizzate dall'art. 2341-bis cc e, d'altro lato, incidono "su comportamenti di soggetti che, a differenza dei soci, sono investiti inderogabilmente di una funzione, hanno cioè l'intera ed esclusiva responsabilità della gestione dell'impresa sociale, nell'interesse della società ed anche dei terzi" venendosi così a creare "una situazione di potenziale quanto imminente conflitto di interessi"; ed ancora Cassazione n. 28748/2008 "In tema di annullamento per conflitto di interessi, ai sensi dell'articolo 2373, cod. civ., della delibera assembleare, nella specie determinativa del compenso degli amministratori, il vizio ricorre quando essa è diretta al soddisfacimento di interessi extrasociali, in danno della società, senza che risulti condizionante in sé - ai fini del conflitto di interessi ovvero anche dell'eccesso di potere - la decisività del voto da parte dell'amministratore (beneficiario dell'atto) che sia anche socio; ne consegue che la accertata irragionevolezza della misura del compenso (valutata in base al fatturato ed alla dimensione economica e finanziaria dell'impresa, da rapportare all'impegno chiesto per la sua gestione) può risultare anche quando la delibera attua un patto parasociale, in precedenza stipulato sotto forma di transazione fra i soci, compresi gli impugnanti soci di minoranza, che sono legittimati all'impugnazione in quanto dissenzienti e nonostante la partecipazione al predetto accordo".

⁸ Ex multis Tribunale Milano, ordinanza 31 gennaio 2022 "Un patto parasociale riconducibile ad un patto di durata indeterminata, ma non espressamente qualificato come tale, non richiede integrazione tramite una espressa previsione del diritto di recesso unilaterale di ciascun partecipante per giusta causa, che rappresenta una causa estintiva ordinaria di qualsiasi rapporto di durata indeterminata, rispondendo così alla necessità di evitare l'instaurarsi di un vincolo obbligatorio perpetuo".

⁹ In tal senso si veda Tribunale Roma, sezione specializzata in materia di imprese, n. 23178 del 1° ottobre 2019, nella quale sentenza si afferma che "se è, quindi, da escludere la applicabilità degli articoli 2341-bis e ter c.c. alle società diverse da quelle suindicate, non può tuttavia negarsi la possibilità che siano stipulati patti parasociali accessori a contratti di società a responsabilità limitata o anche a società di persone, quale espressione della autonomia privata". Lo stesso Tribunale però, ricordando l'insegnamento di Cassazione n. 15963/2007 precisa che in mancanza, però, di uno schema tipizzato di patto parasociale, sarà necessario verificare la liceità dello stesso, in relazione alla causa in concreto perseguita dalle parti. Al riguardo, la Suprema Corte ha affermato che i patti parasociali, in quanto destinati a disciplinare convenzionalmente l'esercizio di diritti e facoltà dei soci, non sono vietati e possono essere stipulati non solo tra soci ma anche tra soci e terzi. Gli stessi, pur essendo vincolanti esclusivamente tra le parti contraenti e non potendo incidere direttamente sull'attività sociale, devono ritenersi illegittimi solo quando il contenuto dell'accordo si ponga in contrasto con norme imperative o sia idoneo a consentire l'elusione di norme o principi generali dell'ordinamento inderogabili ma non quando sia destinato a realizzare un risultato pienamente consentito dall'ordinamento. Anche in dottrina non manca chi prospetta maggior libertà di azione nelle Srl, - o in relazione ai patti esclusi dall'articolo 2341-bis, cod. civ. - muovendo dal testuale dell'articolo 2341-bis, cod. civ. e da altre deroghe presenti nel nostro ordinamento come ad esempio l'articolo 17, D.Lgs. 175/2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica) che al comma 4, lettera d), prevede che "i patti parasociali possono avere durata superiore a 5 anni, in deroga all'articolo 2341-bis, primo comma, del codice civile, purché entro i limiti di durata del contratto per la cui esecuzione la società è stata costituita". In tal senso si veda P. Divizia, in Notariato, n. 3/2017, pag. 343 e ancora A. F. F. Sciortino e A. Lo Giudice in I Contratti, n. 3/2022, pag. 324.

¹⁰ A titolo meramente esemplificativo, in giurisprudenza sono stati considerati nulli: la clausola che richiede una maggioranza del 70% per l'adozione delle delibere relative all'approvazione del bilancio o alla nomina delle cariche sociali per violazione dell'articolo 2369, comma 4, cod. civ.. In tal senso il Tribunale Napoli, sezione specializzata in materia di imprese, n. 6438/2020, ha ritenuto che "sono valide le clausole del patto parasociale che dettano i criteri di nomina degli amministratori o prevedono che il voto dell'amministratore delegato sia neutro rispetto alle maggioranze di approvazione in quanto non si pone in contrasto con alcuna norma imperativa il fatto che i criteri di nomina degli amministratori o la formazione della volontà dell'organo consiliare siano prestabiliti all'esterno rispettivamente dell'assemblea e del c.d.a. salvo che non si configuri un conflitto con l'interesse della società. Per contro è nulla la clausola del patto parasociale che prevede un quorum minimo del 70% per ogni tipo di delibera assembleare per violazione dell'articolo 2369, comma 4, c.c., che esclude che l'innalzamento del quorum possa essere previsto per le delibere di approvazione del bilancio e per la nomina e revoca delle cariche sociali"; il patto che impegna i soci a votare in assemblea contro l'eventuale proposta di intraprendere l'azione di responsabilità sociale nei confronti degli amministratori, come ad esempio statuito da Cassazione n. 10215/2010: "il patto parasociale che impegna i soci a votare in assemblea contro l'eventuale proposta di intraprendere l'azione di responsabilità sociale nei confronti degli amministratori, non è contrario all'ordine pubblico, ma agli art. 2392 e 2393 cod. civ., i quali non pongono principi aventi tale carattere, ma sono norme imperative inderogabili, con conseguente nullità del

Aspetti redazionali e operativi

Analizzati i punti salienti della relativa disciplina, la massima offre alcuni spunti per provare a delineare gli aspetti redazionali più rilevanti.

Il ruolo dell'organo amministrativo

Nella redazione di tale clausola un accento va sicuramente posto al ruolo dell'organo amministrativo individuato dalla massima nonostante - occorre puntualizzarlo - lo stesso Collegio lo ritenga applicabile anche in assenza di espressa previsione statutaria. Infatti, avendo efficacia reale lo statuto, solo il rispetto delle procedure ivi contenute permetterà una valida circolazione delle partecipazioni, e quindi opponibile alla società.

Pertanto, al fine di evitare l'insorgenza di contestazioni anche strumentali o di condotte dilatorie, può essere opportuno spendere qualche riga per indicare la procedura che dovrà essere seguita in concreto dal socio cedente e dall'organo amministrativo sebbene le clausole statutarie che disciplinano la circolazione di partecipazioni societarie e i relativi limiti siano spesso già articolate e connotate da particolare complessità. In tal senso andranno sicuramente scadenziati gli adempimenti e, quindi, a titolo esemplificativo quando il socio cedente dovrà comunicare il patto parasociale all'organo amministrativo e in che termini quest'ultimo dovrà poi mettere il patto a disposizione dell'acquirente.

L'individuazione del patto

Nonostante tale aspetto possa apparire scontato, la massima non approfondisce l'ipotesi in cui vi siano più patti parasociali o non tutti i soci sono pattisti, circostanza che pare essere comunque ipotizzata dal Consiglio Notarile, prevedendo l'obbligo da parte degli amministratori di mettere il patto a disposizione dei soci. Difatti è possibile ipotizzare la presenza più patti anche parzialmente o totalmente sovrapponibili dal punto di vista dei soggetti sottoscrittori.

Pertanto, l'individuazione del patto assoggettato alla clausola statutaria andrà opportunamente lasciata al socio cessionario.

In tal senso, a parere degli scriventi, risulterebbe sicuramente opportuno "certificare" la consegna del patto all'organo amministrativo - al fine di definirlo con certezza - ma prudenzialmente anche l'indicazione della cessione cui afferisce potendosi astrattamente ipotizzare la contemporanea presenza di più cessioni vincolate all'adesione di diversi patti parasociali.

Riservatezza

Infine, una brevissima riflessione merita l'aspetto della riservatezza, spesso disciplinato nei patti parasociali. Pertanto, l'inserimento nello statuto della clausola qui commentata, potrebbe richiedere una revisione delle pattuizioni contenute nel patto al fine di prevedere idonee eccezioni ai vincoli di riservatezza qualora non permettessero la comunicazione a terzi tra i quali, oltre al cessionario, va sicuramente fatta rientrare la società.

Considerazioni conclusive

Alla luce di quanto esposto nel presente contributo, gli scriventi ritengono che la portata innovativa di questa massima sia rilevante offrendo un valido strumento a tutela dei diritti e degli equilibri condensati nei patti in caso di circolazione delle partecipazioni.

Detto in altri termini, la clausola che limiti la circolazione delle partecipazioni, subordinandone l'efficacia nei confronti della società alla preventiva adesione a un patto parasociale, permetterà ai

patto, in quanto avente oggetto (la prestazione inerente alla non votazione dell'azione di responsabilità) o motivi comuni illeciti (perché la clausola mira a far prevalere l'interesse di singoli soci che, per regolamentare i propri rapporti, si sono accordati a detrimento dell'interesse generale della società al promovimento della detta azione, dal cui esito positivo avrebbe potuto ricavare benefici economici); né l'estensione della nullità all'intero negozio e la conversione del negozio nullo, di cui agli articoli 1419 e 1424, cod. civ., implicano la violazione dell'ordine pubblico, in quanto l'istituto della nullità non è, di per sé, di ordine pubblico, potendo solo alcune sue ipotesi essere generate dalla violazione di tali principi".

pattisti estranei alla cessione di quote di vincolare anche il terzo cessionario all'adesione al patto; diversamente, la cessione delle partecipazioni non sarebbe opponibile alla società.

Cionondimeno, l'applicazione richiederà sicuramente all'interprete un notevole sforzo interpretativo al fine di calarla nella moltitudine di scenari che in concreto si possono astrattamente presentare e ciò anche in considerazione della scarsità di materiale, sia dottrinale che giurisprudenziale, su cui potrà basare le decisioni da assumere.

Riferimenti normativi

articolo 2328, cod. civ.

articolo 2330, cod. civ.

articolo 2463, cod. civ.

articolo 123, Tuf

Le commesse di breve durata tra valutazione e derivazione rafforzata

Nel testo di legge vigente, dopo le modifiche recate dall'articolo 8, D.Lgs. 73/2022, l'articolo 83, Tuir stabilisce che, per i soggetti diversi dalle microimprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ. che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi Principi contabili. Si tratta del c.d. "principio della derivazione rafforzata" che, come noto, intende garantire anche ai soggetti che applicano i Principi contabili nazionali (al pari di quelli cosiddetti "Ias adopter"), il pieno riconoscimento ai fini Ires della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Il punto dolente è che la scelta legislativa è stata di limitare tale riconoscimento ai casi in cui si tratta di componenti positivi o negativi di reddito che assumono o meno rilevanza impositiva a seconda della qualificazione, imputazione temporale e classificazione delle voci di bilancio. Rimangono fuori, e quindi inidonee a seguire il principio di derivazione rafforzata o diretta che dir si voglia, le "valutazioni" di bilancio (evidentemente laddove portino a risultati difformi dalle corrispondenti previsioni del Tuir).

Un vero e proprio terreno minato dove il confine tra valutazioni e qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni è tutt'altro che scritto nella pietra. Il tema delle commesse a cavallo d'anno ma di durata non superiore a 12 mesi ben può considerarsi paradigmatico e la recentissima risposta a interpello n. 93/E/2023 dell'Agenzia delle entrate ne costituisce una chiara dimostrazione.

La questione ruota interamente intorno a quanto disposto dall'articolo 92, comma 6, Tuir laddove dispone che la valutazione fiscale delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione "deve" essere effettuata in base alle spese sostenute nell'esercizio, in caso di durata non superiore ai 12 mesi.

La risposta a interpello n. 93/E/2023 dell'Agenzia delle entrate

Per una piena comprensione della fattispecie non ci si può esimere dal dar conto delle differenze tra Principi contabili internazionali e Principi contabili nazionali con riferimento ai lavori in corso su ordinazione (le "commesse") secondo la lettura data dall'Agenzia delle entrate, perché è proprio su tali differenze che si impenna il ragionamento dell'Agenzia nella predetta risposta.

Il punto di partenza è costituito dalla circolare n. 7/E/2011 con cui per la prima volta l'Agenzia delle entrate ha esaminato il tema dei lavori in corso in ambito Ias, seppur con riferimento alle commesse ultrannuali, accettando il principio di derivazione piena "in quanto l'impostazione contabile prevista dagli Ias abbandona la logica propria della valutazione delle rimanenze, per adottare una modalità di contabilizzazione fondata sulla immediata e diretta rilevazione dei ricavi nel Conto economico degli esercizi nel corso dei quali il lavoro è svolto, a nulla rilevando l'accettazione o liquidazione parziale dell'opera".

L'abbandono della logica propria della valutazione (per utilizzare l'immaginifica espressione dell'Agenzia delle entrate) è un concetto che viene ripreso anche dalla recente risposta dell'Agenzia delle entrate ove si legge che il bilancio Ias "non si preoccupa come nella rappresentazione giuridico formale di evidenziare un bene dell'impresa e di valutarlo, ma solo di rappresentare i ricavi maturati per effetto dell'operazione". Sgombrato – a nostro sommosso avviso, un po' troppo sbrigativamente – il campo dalle valutazioni è agevole concludere che è la diversa qualificazione/classificazione, in base allo Ias, delle commesse che fa assumere rilievo all'imputazione temporale del ricavo.

Viceversa, la rappresentazione contabile dell'Oic 23 non inciderebbe direttamente sulla qualifica-

zione, classificazione e imputazione temporale dell'operazione derivante dalla commessa (e quindi sulla rilevanza dei ricavi al momento della maturazione), rimanendo quindi nel campo di quelle valutazioni rispetto alle quali il principio di derivazione rafforzata è inefficace.

Si deve quindi concludere che mentre per i soggetti Ias la disposizione dell'articolo 92, comma 6, Tuir non esplica in pratica alcun effetto, per i soggetti Oic *compliant*, tale norma "obblighi" a un doppio binario, sia quando la commessa è in prevedibile perdita (a tutela delle esigenze di gettito) ma anche – ed è il caso specificamente esaminato dalla risposta a interpello n. 93/E/2023 e oggettivamente più controverso – la commessa è profittevole e quindi la valutazione in bilancio sulla base del metodo della percentuale di completamento (quindi non limitandosi a sospendere i costi ma accreditando al risultato d'esercizio anche quota parte del profitto presumibilmente ritraibile dalla commessa) generi un maggior reddito da sterilizzare attraverso una variazione in diminuzione (e quindi determinando una "timing difference") per giungere alla mera sospensione dei costi voluta dal comma 6 dell'articolo 93, Tuir.

Non sta certamente a noi andare oltre la mera rilevazione di una certa disinvoltura con cui si prevedono regimi impositivi differenti (seppur sotto il mero profilo del momento impositivo) in base ai Principi contabili adottati. Ci si limita a chiedersi se la circostanza che lo Ias 11 citato dall'Agenzia delle entrate - ma andrebbe indagato anche lo Ias 18 che si occupa per quanto qui di interesse delle commesse di servizi – si soffermi sugli effetti economici del fenomeno possa effettivamente essere considerata alla stregua di una prova inconfutabile del sopra citato "abbandono della logica propria della valutazione". A ben vedere, lo Stato patrimoniale esiste anche nei bilanci Ias e, quale che sia la classificazione, per insopprimibili esigenze di partita doppia da qualche parte dell'attivo la contropartita di tali componenti positivi di reddito dovranno pur essere. E allora, la rilevazione nel Conto economico cos'altro è se non la valutazione di tale posta dell'attivo? Difficile ritenere che il fatto che l'articolo 92, comma 6, Tuir si esprima proprio in termini di "valutazione"¹ possa essere ascritto a mero lapsus verbi.

Piuttosto, lasciando da parte il terreno dei principi contabili che non ci compete, è la lettura tranchant del comma 6 sui cui merita soffermarsi chiedendosi se la valutazione al costo debba considerarsi fiscalmente inderogabile (come dà per scontato la risposta a interpello n. 93/E/2023), ovvero si possa alternativamente ritenere che una maggior valutazione civilistica (che incorpori parte del profitto della commessa) assuma rilevanza ai fini Ires considerando la previsione del comma 6 dell'articolo 92, Tuir quale indicazione di un valore minimo da attribuire alle rimanenze, in conformità all'impostazione generale dell'articolo chiaramente desumibile dal comma 1 dell'articolo 92, Tuir ("valore non inferiore a").

Il quadro normativo di riferimento

Procediamo con ordine, partendo dai differenti riferimenti normativi esistenti - per quanto attiene la determinazione del reddito di impresa² - in funzione della durata, dei lavori che alla fine del periodo di imposta sono in corso di esecuzione, dando il giusto peso all'evoluzione della normativa nel tempo³.

Ai "lavori in corso" che hanno una durata superiore ai dodici mesi, si applica la disciplina dell'articolo 93, già articolo 60, Tuir ("Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale") e quindi, in estrema sintesi, debbono essere valutati con il "criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento", con la conseguenza che i corrispettivi contrattuali - e la quota parte del "margine di commessa" - vengono imputati negli esercizi in cui tale attività si esplica in funzione dell'avanzamento dei lavori⁴.

¹ Testualmente: "I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'articolo 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale".

² Beninteso, tanto impresa individuale quanto societaria; nulla cambia; è solo per mera semplicità espositiva che nel presente contributo si fa riferimento all'Ires.

³ Non certo per passatismo, ma in quanto si tratta di una metodologia che sembrerebbe ormai del tutto negletta da prassi e giurisprudenza, laddove, di contro, dovrebbe essere posta in primissimo piano se si intende risalire alla voluntas legis.

⁴ In passato fino al 2006, in deroga a tale principio - e subordinatamente all'autorizzazione dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate - potevano essere valutati "al costo", con la conseguenza che l'utile della commessa è interamente imputato nell'ultimo esercizio di durata della commessa, vale a dire l'esercizio in cui le opere sono consegnate o i servizi sono ultimati (comma 5 dell'articolo 93 abrogato dalla L. 296/2006).

L'elasticità del Legislatore fiscale - per quanto riguarda il principio da seguire per le commesse pluriennali - si deve alle cautele che i Principi contabili hanno tradizionalmente sottolineato per l'adozione di un principio, quello della percentuale di completamento, che in qualche misura consente l'imputazione a Conto economico di utili (per le commesse profittevoli) ancora giuridicamente non definitivamente realizzati. Il Principio contabile 23 domestico subordina l'adozione del "*criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento*" al rispetto, nel caso di specie, delle seguenti concorrenti condizioni:

- l'esistenza di un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni, incluso il diritto al corrispettivo;
- la specificità delle opere per il singolo cliente e la corrispondenza dell'avanzamento del lavoro alle caratteristiche tecniche richieste dallo stesso;
- la possibilità di effettuare stime ragionevoli e attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento, in correlazione a stime dei ricavi e dei costi della commessa da sostenere;
- la possibilità di individuare e misurare in modo attendibile i ricavi e i costi riferibili alla commessa, sì da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati;
- l'inesistenza di condizioni situazioni di aleatorietà (legate vuoi a profili contrattuali vuoi a fattori esterni) di tale entità da rendere inattendibili le stime relative al risultato finale della commessa (tenendo conto anche della valutazione della capacità dei contraenti di far fronte alle proprie obbligazioni).

Tuttavia, anche per i contratti che soddisfano tali condizioni si ritiene accettabile il criterio della commessa completata, purché in Nota integrativa si evidenzino (in considerazione, afferma il predetto Principio contabile, degli effetti distorsivi sui risultati dell'esercizio prodotti da tale criterio) gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se si fosse adottato il criterio della percentuale di completamento.

Per quanto attiene, invece, le commesse aventi durata non superiore a 12 mesi, il criterio della percentuale di completamento non è precluso dalla attuale normativa vigente né dal Principio contabile che, tuttavia, riconosce (e in qualche misura avalla) la scarsa adozione dello stesso nella prassi contabile, poiché data la minore durata cui si riferisce la sospensione dei risultati della commessa, il criterio della commessa completata, se costantemente applicato, non genera quella elevata discontinuità dell'andamento dei risultati d'esercizio che si determina nel caso delle commesse a lungo termine.

Come visto, se i "*lavori in corso*" hanno una durata inferiore ai 12 mesi, il comma 6 dell'articolo 92, Tuir (già comma 5 dell'articolo 59) prevede specificamente la "*valutazione al costo*" (recte, "*in base alle spese sostenute nell'esercizio*") e pertanto il problema di come far convivere una valutazione civilistica di commesse di durata infannuale (ma, evidentemente, a cavallo di 2 esercizi) sulla base della percentuale di completamento con la valutazione al costo menzionata allorché la norma in commento era contenuta nell'articolo 59 (comma 5), Tuir, costituiva un problema di grande interesse dei cultori della materia sin dagli albori del Testo unico ma di assai minor frequente applicazione nella pratica. In particolare, il dubbio interpretativo si poneva esclusivamente per le commesse profittevoli (per le quali il passaggio dalla valutazione "*a ricavo*" alla valutazione al costo richiede una variazione in diminuzione) e non anche per quelle in perdita (oltre che, naturalmente, per quelle in pareggio) per le quali nessuno dubitava (né dubita dopo la riforma) si renda necessario apportare una variazione in aumento nel primo esercizio per colmare la differenza impositiva tra i costi sostenuti e la corrispondente percentuale dei ricavi.

La questione è stata lungamente dibattuta, scontrandosi il dato letterale del comma in questione (che di per sé indica un parametro unico e non un valore minimo) con l'impostazione generale dell'intero corpo normativo della valutazione delle rimanenze (ivi incluse le opere pluriennali) nonché dell'intero Capo VI (ante 2004) dedicato alla difesa delle ragioni erariali nella determinazione del reddito d'impresa. D'altro canto, si osservava giustamente che la facoltà di valutare le commesse a breve con il criterio della percentuale di completamento era prevista dall'abrogato arti-

colo 63, D.P.R. 597/1973, ma non era stata riprodotta nel Testo unico del 1986. Non era del tutto chiaro, però, quale significato attribuire a tale scelta, ma certamente, nel silenzio della relazione governativa, era lecito presumere anche che si trattasse di una mera semplificazione e non di un immotivato divieto.

Una prima timida risposta fu data dalla circolare n. 141/1998, quasi en passant, in sede di commento delle disposizioni di coordinamento in materia di imposte sui redditi e Irap, nel senso che le opere e servizi in corso di esecuzione di durata infrannuale debbono essere valutate ai fini fiscali esclusivamente "a costi specifici" ai sensi del comma 5 dell'articolo 59, Tuir e una eventuale valutazione in bilancio delle stesse con il criterio della percentuale di completamento legittima (in sede di determinazione della base imponibile ai fini Irap) una corrispondente "variazione in diminuzione" per neutralizzare il maggior valore attribuito in bilancio. Era chiaro però che non vi erano ragioni per ritenere che quanto specificato ai fini Irap non valesse anche ai fini Irpeg (in difetto di norme specifiche per il tributo regionale e infatti la medesima risposta, sostanzialmente, fu data dalla DRE della Lombardia, su istanza dell'Ordine dei dottori commercialisti di Monza presentata in data 31 ottobre 2000 e successivamente anche ripresa in altri analoghi interpelli).

Di tale dibattito però apparentemente l'Agenzia delle entrate è come se fosse del tutto ignara, atteso che si concentra nel trovare un sottilissimo distinguo tra Principi contabili (andando insolitamente a sconfinare su tematiche economico aziendali che non le sono proprie) ma poi atterra con serena noncuranza sul dato letterale della norma. Non resta che concludere che se si tratta di un contributo alla certezza del diritto, ben venga (anche se una risposta a istanza di interpello non è la migliore delle collocazioni).

Riferimenti normativi

articolo 8, D.Lgs. 73/2022

articolo 83, Tuir

articolo 92, comma 6, Tuir

articolo 2435-ter, cod. civ.

articolo 63, D.P.R. 597/1973

circolare n. 141/1998

circolare n. 7/E/2011

risposta a interpello n. 93/E/2023



TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

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

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata