

**Edizione di giovedì 16 Aprile 2020**

## **CASI OPERATIVI**

**Sono dovute le addizionali per l'amministratore non residente?**  
di **EVOLUTION**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale per perdite**  
di **Francesca Dal Porto**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Cambiate l'articolo 66 del Decreto Cura Italia!**  
di **Fabio Landuzzi**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Variazioni nel campo Bollo delle fatture elettroniche**  
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

## **CONTENZIOSO**

**Processo tributario: termini sospesi per tutti sino all'11 maggio**  
di **Angelo Ginex**

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**Trasferimento dello Studio e subentro nei rapporti di lavoro**  
di **Andrea Beltrachini di MpO & Partners**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Sono dovute le addizionali per l'amministratore non residente?***

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

## **I REDDITI ESTERI NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E LA COMPLIANCE DEL QUADRO RW**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

***Tizio è un soggetto non residente, amministratore di una società italiana. La società applica la ritenuta del 30%. Si chiede se siano dovute anche le addizionali regionali e comunali.***

La questione appare oltremodo scivolosa. Il punto di partenza è quello di ricordare che, in base all'articolo 23 Tuir, l'amministratore non residente di una società italiana produce un reddito nel nostro Paese per cui la tassazione in Italia appare inevitabile, atteso che l'articolo 16 del Modello Ocse non risolve generalmente la questione, ammettendo che il soggetto sia tassato sia nel suo Paese di residenza, sia nel Paese ove ha sede la società che paga il compenso.

Tutto ciò premesso, si deve segnalare che l'articolo 24, comma 1 ter, D.P.R. 600/1973 prevede una ritenuta alla fonte del 30%.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)



## DIRITTO SOCIETARIO

### ***Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale per perdite***

di **Francesca Dal Porto**



Con il presente contributo si vuole evidenziare come, con il **D.L. 23/2020**, entrato in vigore il 9.04.2020, siano state previste **misure temporanee**, che in parte **derogano ai principi civilistici**, al fine di garantire la **continuità delle imprese** che si trovano ad essere **fortemente colpite dagli effetti negativi** che l'emergenza epidemiologica Covid-19 sta producendo sul territorio nazionale.

Nella **relazione illustrativa** al D.L. 23/2020 si legge, infatti, che le misure adottate hanno l'obiettivo di evitare che imprese che, prima dell'epidemia, presentavano **condizioni economiche anche ottimali**, si trovino in difficoltà a causa di **"patologiche" perdite di capitale** che non riflettono le effettive capacità e potenzialità delle imprese coinvolte.

Si vuole evitare che le **perdite subite negli esercizi chiusi al 31.12.2020**, in quanto eccezionali e contingenti, possano comportare irrimediabilmente la **messa in liquidazione di società sane**, con **perdita della prospettiva di continuità**, o il **rischio per gli amministratori di esporsi alla responsabilità per gestione non conservativa ai sensi dell'[articolo 2486 cod. civ.](#)**.

In particolare, l'[articolo 6 D.L. 23/2020](#) **prevede** che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto in analisi, quindi dal 9 aprile 2020, e **fino alla data del 31 dicembre 2020**, per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data, **non si applichino gli [articoli 2446, commi 2 e 2, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter cod. civ.](#)**

Nel caso cioè di imprese i cui **esercizi sociali si chiudano nel periodo che va dal 9.04.2020 al 31.12.2020**, qualora dai relativi bilanci di esercizio emerga una delle fattispecie individuate dagli articoli citati, **non si fa luogo alle disposizioni civilistiche previste**.

Ad esempio, nel caso dell'[articolo 2446 cod. civ.](#), per le società per azioni, al primo comma è previsto che quando risulta che **il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di**

**perdite**, gli amministratori o il consiglio di gestione, e nel caso di loro inerzia il **collegio sindacale** ovvero il consiglio di sorveglianza, devono senza indugio:

- **convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti;**
- all'assemblea deve essere sottoposta una **relazione sulla situazione patrimoniale della società**, con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione;
- la relazione e le osservazioni devono **restare depositate in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea**, perché i soci possano prenderne visione;
- nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione**.

L'articolo, al secondo comma, prevede che, se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve:

- **ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate;**
- in mancanza, gli amministratori e i sindaci o il consiglio di sorveglianza devono chiedere al tribunale che venga disposta la **riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio**. Il **tribunale** provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel Registro delle imprese a cura degli amministratori.

Il D.L. 23/2020 dispone che non si applichi il [comma 2 dell'articolo 2446 cod. civ.](#): questo significa che **la perdita di oltre un terzo del capitale sociale**, subita nell'esercizio chiuso tra il 09.04.2020 e il 31.12.2020, anche nel caso in cui non si riduca a meno di un terzo del capitale nell'esercizio successivo, **non può comportare una riduzione del capitale stesso**.

Il D.L. 23/2020 prevede altresì che **non si applichi il comma 3 dello stesso [articolo 2446 cod. civ.](#)**, il quale prevede che, nel caso in cui le azioni emesse dalla società siano **senza valore nominale**, lo **statuto**, una sua **modificazione** ovvero una **deliberazione adottata con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria** possano prevedere che la riduzione del capitale di cui al precedente comma sia deliberata dal **consiglio di amministrazione**.

L'[articolo 2447 cod. civ.](#) prevede, nel caso delle società per azioni, che se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo **si riduce al disotto del minimo stabilito dall'[articolo 2327 cod. civ.](#)**, gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono **senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale** ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società.

Il D.L. 23/2020 prevede una deroga a tale articolo per le perdite di esercizio che abbiano le caratteristiche descritte e che si siano **verificate negli esercizi chiusi tra il 09.04.2020 e il**

**31.12.2020.** In questi casi, anche qualora il capitale si sia ridotto al di sotto del minimo legale, che per le S.p.a. è di euro 50.000, **non corre l'obbligo di deliberare la riduzione** e la contemporanea “**ricapitalizzazione**” o la **trasformazione** del tipo sociale in altro che preveda **diversi limiti per il capitale**.

L'[articolo 2482 bis cod. civ.](#), in materia di **società a responsabilità limitata**, dispone che quando risulta che il capitale è **diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite**, gli amministratori devono senza indugio:

- **convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti;**
- all'assemblea deve essere sottoposta una **relazione degli amministratori** sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni, nei casi previsti dall'[articolo 2477 cod. civ.](#), del **collegio sindacale** o del **soggetto incaricato di effettuare la revisione legale** dei conti;
- se l'atto costitutivo non prevede diversamente, **copia della relazione e delle osservazioni deve essere depositata nella sede della società almeno otto giorni prima dell'assemblea**, perché i soci possano prenderne visione;
- nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione**.

Il comma 4 dello stesso [articolo 2482 bis cod. civ.](#) prevede che, se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere **convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate**.

In **manca di tale provvedimento**, gli **amministratori** e i **sindaci** o il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti, nominati ai sensi dell'[articolo 2477 cod. civ.](#), devono **chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale** in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.

Il **comma 5 dell'articolo 2482 bis cod. civ.** dispone che il **tribunale**, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede con **decreto** soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

Il comma 6, infine, prevede che **si applichi**, in quanto compatibile, l'**ultimo comma dell'articolo 2446 cod. civ.**

**Il D.L. 23/2020 prevede che non si applichino i commi 4, 5 e 6 dell'articolo 2482 bis cod. civ.:** questo significa che, così come per le società per azioni, anche per **società a responsabilità limitata**, la perdita di oltre un terzo del capitale sociale, subita nell'esercizio chiuso tra il 09.04.2020 e il 31.12.2020, anche nel caso in cui non si riduca a meno di un terzo del capitale nell'esercizio successivo, **non può comportare una riduzione del capitale stesso**.

L'**articolo 2482 ter cod. civ.** prevede infine che, nel caso di **società a responsabilità limitata**, se,

per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si **riduce al disotto del minimo legale**, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per **deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo**. È in ogni caso fatta salva la possibilità di **deliberare la trasformazione della società**.

**Il D.L. 23/2020 prevede una deroga a tale articolo** per le perdite di esercizio che abbiano le caratteristiche descritte e che si siano **verificate negli esercizi chiusi tra il 09.04.2020 e il 31.12.2020**. In questi casi, così come previsto per le società per azioni, anche per le società a responsabilità limitata, qualora il capitale si sia **ridotto al di sotto del minimo legale, non corre l'obbligo di deliberare la riduzione e la contemporanea "ricapitalizzazione" o la trasformazione** del tipo sociale in altro che preveda diversi limiti per il capitale.

**Il D.L. 23/2020, all'articolo 6**, infine, prevede che per lo stesso periodo **non operi la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale** di cui agli [articoli 2484, comma 1, numero 4](#), e [2545-duodecies cod. civ.](#)

L'[articolo 2484, comma 1, n. 4, cod. civ.](#) dispone che le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si **sciogliono per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale**, salvo quanto è disposto dagli [articoli 2447](#) e [2482 ter cod. civ.](#) La norma prevede quindi che, nel caso in cui il capitale sociale si **riduca al di sotto del minimo legale**, a meno che non si agisca ai sensi degli articoli citati con **riduzione e ricapitalizzazione della società o trasformazione** della stessa, la società si scioglie. La deroga a tale articolo è in linea con le altre deroghe sopra descritte: quando, **a causa di perdite subite nel periodo che va dal 09.04.2020 al 31.12.2020, sia intaccato il capitale sociale che addirittura si riduce al di sotto del limite legale**, non si fa luogo **né alla riduzione e ricapitalizzazione dello stesso, né alla trasformazione della società né, tantomeno, allo scioglimento della stessa**.

Ultima deroga prevista è per l'[articolo 2545 duodecies cod. civ.](#) che per la **società cooperativa prevede lo scioglimento per le cause indicate ai numeri 1), 2), 3), 5), 6) e 7) dell'articolo 2484**, nonché per la **perdita del capitale sociale**. La deroga opera però, come recita l'[articolo 6 D.L. 23/2020](#), solo per le cause di scioglimento della società per **riduzione o perdita del capitale sociale**: di conseguenza, nell'[articolo 2545 duodecies cod. civ.](#) citato, l'unica deroga si riferisce allo **scioglimento dovuto alla perdita del capitale sociale**.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### Cambiate l'articolo 66 del Decreto Cura Italia!

di Fabio Landuzzi

**DIGITAL**

Seminario di specializzazione

**LA GESTIONE DEI RAPPORTI  
CON GLI ISTITUTI BANCARI**

Scopri di più >

In piena **emergenza sanitaria Covid-19** sono molte le **manifestazioni di solidarietà** che stanno provenendo anche dalle imprese attraverso **donazioni in denaro ed in natura**, queste ultime in modo particolare anche per la fornitura ad enti ospedalieri e attività nell'assistenza sanitaria di **apparecchiature sofisticate per la cura** delle persone.

Come noto, il **D.L. 18/2020** (c.d. **Decreto "Cura Italia"**) al fine di incentivare queste forme di solidarietà da parte sia delle persone fisiche che dei **titolari di reddito di impresa**, all'[articolo 66](#) ha previsto forme di *"incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da Covid-19"*.

Con riferimento ai titolari di reddito d'impresa, e guardando al caso delle **donazioni in natura** che, come detto, spesso si sostanziano in **apparecchiature per l'assistenza medica ed ospedaliera**, appare davvero **paradossale la regolamentazione** che deriva dalla applicazione del **comma 2** dell'[articolo 66](#). Infatti:

- la norma prevede la **deducibilità** di queste **erogazioni liberali in natura** effettuate nell'anno 2020 dai titolari di reddito d'impresa richiamando l'applicazione dell'[articolo 27 L. 133/1999](#).
- l'[articolo 27 L. 133/1999](#), intitolato *"disposizioni in favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche"* ribadisce la **deducibilità delle erogazioni liberali** in natura dal reddito d'impresa (comma 1), che tali beni erogati gratuitamente **non si considerando destinati a finalità estranee** dall'esercizio dell'impresa ai fini delle imposte sul reddito (comma 2), che dette erogazioni **non sono soggette ad imposta sulle donazioni** (comma 3), e che rientrano in tale regime premiale le **donazioni rivolte a soggetti identificati nel D.P.C.M. 20.06.2000**.
- il **comma 3 dell'articolo 66** del Decreto Cura Italia specifica poi che, ai fini della **valorizzazione delle erogazioni in natura**, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli **articoli 3 e 4 M. 28.11.2019**. Ed è qui che si verifica il **corto circuito**, o se vogliamo il paradosso che merita un **tempestivo intervento del**



### Legislatore.

- L'[articolo 3 D.M. 28.11.2019](#) (che tratta delle erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore e della loro valorizzazione), al comma 1, fissa il **principio generale** per cui l'erogazione in natura è determinata secondo il suo **“valore normale”** così come definito all'[articolo 9 Tuir](#); il comma 2 specifica poi che se si tratta di un **“bene strumentale”** per l'impresa il valore si determina con riferimento al **“residuo valore fiscale”** del bene al momento della sua dazione; se invece si tratta di **beni merce** (comma 3) il valore si determina in base al **minore fra il “valore normale”** dello stesso e quello di cui all'[articolo 92 Tuir](#) (ossia, il **suo costo** che, di norma, sarà quindi inferiore al valore normale). Ma se, come può ricorrere molto di frequente in questa situazione emergenziale, **l'impresa donante non utilizza le apparecchiature sanitarie né come beni strumentali per la propria attività e né sono beni di cui fa commercio, torna applicabile, ai fini della valorizzazione del bene donato, il comma 4 dell'articolo 3 D.M. 28.11.2019.**
- Ai sensi del comma 4 citato, quindi, se il **valore del bene donato è superiore a 30.000 euro**, oppure nel caso in cui in ragione della natura del bene stesso non sia possibile documentarne il valore **“sulla base di criteri oggettivi”**, si prevede che **il donante debba “acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a 90 giorni il trasferimento del bene”**.
- In ultimo, l'[articolo 66, comma 3, del Decreto Cura Italia](#) richiama anche l'applicazione del [comma 4 D.M. 28.11.2019](#) il quale richiede che la **donazione risulti da atto scritto** contenente la dichiarazione del donatore recante la **descrizione analitica dei beni, i relativi valori, la dichiarazione del donatario** che contenga **“l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”**. Inoltre, si richiede che il donante consegna al donatario **copia della perizia giurata** di stima.

Ora, crediamo sia **evidente il corto circuito** di una legislazione di rinvio del tutto **inadeguata**.

È davvero **al di fuori della realtà** pensare che perché possa fruire dell'incentivo a cui mira l'articolo 66 del Decreto Cura Italia, l'impresa che ha donato, o intende donare, una **apparecchiatura sanitaria di valore superiore a 30.000 euro**, che sarà stata appositamente **acquistata da un fornitore specializzato, in una situazione emergenziale** come quella attuale, **debba necessitare di una perizia giurata** avente data anteriore alla donazione stessa e attivare quella procedura formale che sarebbe prescritta in **condizioni ordinarie(!)**.

La norma, così scritta, è **chiaramente inadeguata** e **va profondamente semplificata** con efficacia anche per tutte le **donazioni in natura sinora compiute dalle imprese**.



## IMPOSTE INDIRETTE

### ***Variazioni nel campo Bollo delle fatture elettroniche***

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Le modifiche alle specifiche tecniche di **emissione della fattura elettronica** saranno operative **a partire dal 4 maggio 2020** ma saranno obbligatorie a partire dal 1° ottobre, come previsto dal [provvedimento n. 99922 del 28 febbraio 2020](#).

Nella versione 1.6 dell'allegato A al [provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018](#) è stato modificato il campo complesso "**Dati Bollo**" richiesto tra i dati generali del corpo della fattura: nei casi in cui sia prevista l'imposta di bollo va valorizzato il campo "**Bollo Virtuale**" ai sensi del **decreto MEF 17.06.2014**, mentre "**Importo Bollo**" diventa **opzionale**.

L'imposta di bollo è dovuta generalmente sulle **operazioni non assoggettate ad Iva**, se di importo superiore a 77,47 euro, con alcune **esclusioni** ad esempio per le **cessioni intracomunitarie o le esportazioni**.

Attraverso le nuove codifiche, sempre nella versione 1.6 operativa dal 4 maggio ed obbligatoria dal 1° ottobre, relative alla **natura dell'operazione**, sarà possibile per l'Agenzia delle entrate **verificare anche l'importo dovuto dell'imposta di bollo**.

Il campo "Natura" della fattura elettronica è un **codice che esprime la natura delle operazioni che non rientrano tra quelle imponibili o i casi di inversione contabile**; deve essere presente nel solo caso in cui l'elemento "**Aliquota IVA**", nella fattura in formato xml, **valga zero**. Se è presente a fronte di un valore dell'elemento Aliquota Iva diverso da zero, il file viene scartato **con codice errore 00401**.

I nuovi valori relativi alla Natura riguardano principalmente un **maggior dettaglio delle operazioni** in *reverse charge* (codice N6) e delle **operazioni non imponibili Iva**.

Queste ultime codifiche permetteranno all'Agenzia delle entrate di ipotizzare il **calcolo dell'imposta di bollo** e di **predisporre la bozza della dichiarazione annuale Iva precompilata**.

Per fare un esempio pratico **le operazioni non imponibili dovranno essere così dettagliate:**

- 1 non imponibili – esportazioni,
- 2 non imponibili – cessioni intracomunitarie,
- 3 non imponibili – cessioni verso San Marino,
- 4 non imponibili – operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione,
- **5 non imponibili – a seguito di dichiarazioni d'intento,**
- 6 non imponibili – altre operazioni che non concorrono alla formazione del plafond.

Sulle operazioni classificate come **N3.5 non imponibili dovrà essere applicata l'imposta di bollo.**

Per quanto riguarda i **termini di versamento** dell'imposta di bollo, modifiche sono state introdotte dal **Decreto Liquidità**. Il **versamento trimestrale** dell'imposta è previsto entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre (**20 aprile per il primo trimestre 2020**). Il **D.L. 124/2019** aveva previsto la possibilità di **effettuare versamenti semestrali** per i soggetti con un **debito inferiore a 1.000 euro annui**.

L'**articolo 12novies, D.L. 34/2019** dispone che ai fini del calcolo dell'imposta di bollo dovuta ai sensi dell'**articolo 6, comma 2, del D.M. 17 giugno 2014**, in base ai dati indicati nelle fatture elettroniche inviate attraverso il sistema di interscambio di cui all'**articolo 1, commi 211 e 212, della legge 244/2007**, l'Agenzia delle entrate integra le fatture che non recano l'annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo di cui all'ultimo periodo del citato articolo 6, comma 2, avvalendosi di procedure automatizzate. Nei casi in cui i dati indicati nelle fatture elettroniche non siano sufficienti per i fini di cui al periodo precedente, restano applicabili le disposizioni di cui al **D.P.R. 642/1972**.

In caso di **ritardato, omesso o insufficiente versamento**, l'Agenzia delle entrate **comunica al contribuente con modalità telematiche l'ammontare dell'imposta**, della sanzione amministrativa dovuta ai sensi dell'**articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997**, ridotta ad un terzo, nonché degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione; se il contribuente non provvede al pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute **entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione**, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate procede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Queste disposizioni si applicano alle **fatture inviate dal 1° gennaio 2020** attraverso il Sdl ma con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (che non risulta ancora emesso) sono adottate le **disposizioni di attuazione**, ivi comprese le **procedure per il recupero dell'imposta di bollo non versata** e l'irrogazione delle sanzioni.

Come anticipato, il **comma 1-bis dell'articolo 17, D.L. 124/2019**, disponeva che *“Al fine di semplificare e ridurre gli adempimenti dei contribuenti, nel caso in cui gli importi dovuti non superino il limite annuo di 1.000 euro, l'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche può essere assolto con due versamenti semestrali, da effettuare rispettivamente entro il*

*16 giugno ed entro il 16 dicembre di ciascun anno”.*

Il Decreto Liquidità, all'**articolo 26**, prevede che *“Al fine di semplificare e ridurre gli adempimenti dei contribuenti, **il pagamento dell'imposta di bollo può essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni:***

*a) **per il primo trimestre**, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno **sia inferiore a 250 euro;***

*b) **per il primo e secondo trimestre**, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno **sia inferiore complessivamente a 250 euro”.***

**Restano ferme le ordinarie scadenze per i versamenti dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse nel terzo e quarto trimestre solare dell'anno.**

Pertanto, **entro il 20 aprile 2020** scadrà il versamento dell'imposta di bollo per le fatture emesse nel primo trimestre 2020 attraverso il modello F24, **codice tributo 2521** ed anno di riferimento 2020 nel caso in cui l'importo da versare **sia superiore a 250 euro.**

## CONTENZIOSO

---

### ***Processo tributario: termini sospesi per tutti sino all'11 maggio***

di Angelo Ginex

**DIGITAL**

Seminario di specializzazione

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO: ASPETTI PROCEDURALI IN PRIMO GRADO ED IN APPELLO ALLA LUCE DELLE SOSPENSIONI PREVISTE PER LA PANDEMIA**

[Scopri di più >](#)

Come noto, dal combinato disposto degli [articoli 67](#) e [83 D.L. 18/2020](#) (c.d. Decreto Cura Italia), con specifico riferimento al **processo tributario**, emergeva la previsione di un c.d. **doppio binario**, atteso che i termini venivano sospesi, per il contribuente, sino al 15 aprile e, per gli enti impositori, fino al 31 maggio.

Con il **D.L. 23/2020** (c.d. Decreto liquidità), invece, il legislatore ha proceduto ad un **riallineamento** della posizione processuale dei contribuenti e degli enti impositori, prevedendo che per entrambi operi la medesima **sospensione** dei **termini processuali fino al prossimo 11 maggio**.

Infatti, per quanto concerne i contribuenti, l'[articolo 36 D.L. 23/2020](#) proroga il periodo di **sospensione** dei **termini**, che originariamente era stato fissato dal 9 marzo al 15 aprile ex [articolo 83 D.L. 18/2020](#), stabilendo che questo è esteso **fino al prossimo 11 maggio**.

Tenendo conto del tenore letterale delle disposizioni richiamate, detta sospensione riguarderà tutti i termini processuali, ivi compresi i termini per la notifica del **ricorso di primo grado e in appello**, oltre che quello per la conclusione del **procedimento di mediazione** ex [articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#), così come ritenuto anche dall'Agenzia delle Entrate (cfr. [circolare AdE 8/E/2020, § 2.8](#)).

Con riferimento agli enti impositori, invece, l'[articolo 29 D.L. 23/2020](#), al di là del refuso concernente il riferimento all'[articolo 73 D.L. 18/2020](#), erroneamente indicato in luogo di quello al citato **articolo 83**, mira nella sostanza ad un **riallineamento** della **sospensione** dei termini processuali per contribuenti ed enti impositori, così superando una delle maggiori criticità generate dal D.L. Cura Italia.

Si rammenta infatti che l'[articolo 67 D.L. 18/2020](#) prevedeva la **sospensione** dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori, **sino al 31 maggio**.

Con l'[articolo 29 D.L. 23/2020](#) è stabilito invece che, in deroga a tale previsione, la proroga del termine di sospensione di cui all'[articolo 83 D.L. 18/2020](#) (è sottointeso il riferimento all'[articolo 36 D.L. 23/2020](#)) trova applicazione anche alle **attività del contenzioso degli enti impositori**, così anticipando anche per tali attività la **sospensione fino al prossimo 11 maggio**.

Ciò detto, è d'uopo precisare che, se il termine ha **già iniziato a decorrere** prima del 9 marzo, il medesimo resta sospeso nel suddetto periodo di sospensione dal 9 marzo all'11 maggio (a differenza di quanto previsto per gli enti impositori, per i quali la sospensione ha avuto inizio l'8 marzo) e ricomincia a decorrere dall'11 maggio. Invece, se il termine **inizia a decorrere** durante il periodo di sospensione non appena indicato, l'inizio stesso è differito al prossimo 11 maggio (cfr. [circolare AdE 6/E/2020](#)).

Va da sé che, se in detto periodo il contribuente abbia compiuto un'attività processuale, l'eventuale successivo **termine** ad esso correlato **decorrerà sempre dal prossimo 12 maggio**. È il caso del contribuente che abbia comunque notificato il **ricorso di primo grado** nel periodo di sospensione e debba procedere alla **costituzione in giudizio** nei 30 giorni successivi. Se detta notifica è avvenuta, ad esempio, il 15 marzo, la costituzione in giudizio potrebbe avvenire **sino al 10 giugno**.

Nel caso dei **termini a ritroso**, poi, è chiaro che l'**udienza di discussione** debba essere fissata dal giudice **non prima del 3 giugno**, in modo da consentire alle parti di poter provvedere al deposito dei documenti il **12 maggio**, oltre che al deposito delle memorie illustrative ed eventualmente delle brevi repliche.

Inoltre, non vi è dubbio che tale riallineamento superi le criticità derivanti dalla necessità di presentare nei termini ordinari di impugnazione l'**appello incidentale**, che nel caso del contribuente poteva risultare inevitabilmente travolto ove quello principale dell'Amministrazione fosse stato dichiarato **inammissibile**, attesa la discrasia nella sospensione dei termini processuali.

Occorre sottolineare altresì come la nuova previsione elimini ogni dubbio legato ai giudizi in cui è parte l'**agente della riscossione**, nel senso che anche per essi opererà la **sospensione sino al prossimo 11 maggio**, in virtù non di quanto previsto dall'[articolo 67 D.L. 18/2020](#) (così come modificato dall'[articolo 29 D.L. 23/2020](#)), che a rigore dovrebbe valere per i soli enti impositori, ma della previsione generalizzata contenuta nell'[articolo 83 D.L. 18/2020](#) (così come modificato dall'[articolo 36 D.L. 23/2020](#)).

Resta valido, infine, quanto già chiarito a proposito del **procedimento di adesione** (cfr. [circolare AdE 6/E/2020](#)), e cioè la **possibilità di cumulare** la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente con la sospensione prevista dall'[articolo 83 D.L. 18/2020](#) (così come modificato dall'[articolo 36 D.L. 23/2020](#)).

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

### ***Trasferimento dello Studio e subentro nei rapporti di lavoro***

di **Andrea Beltrachini di MpO & Partners**



***“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”***

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:  
**Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.***

Anche nelle operazioni di M&A di attività professionali viene in rilievo la tematica del subentro, da parte del cessionario, nei rapporti con i dipendenti del cedente.

La situazione meno problematica è quella che si verifica quando l'operazione si perfeziona anche tramite la **cessione/acquisizione delle quote** di uno studio associato, di una s.t.p. o di una c.d. società di servizi utilizzata dal professionista a supporto della sua attività e questi veicoli societari/associativi siano titolari dei rapporti di lavoro. In tal caso, il datore di lavoro non cambia. Il dipendente, da un punto di vista strettamente formale e giuridico, continuerà ad avere come controparte la società o lo studio associato. Il mutamento riguarderà, infatti, solo l'aspetto, per così dire, sostanziale del rapporto, cioè la persona fisica con la quale il dipendente dovrà iniziare a relazionarsi all'esito dell'operazione di M&A e che sarà, verosimilmente, il professionista subentrante o una figura di fiducia dello stesso. A tal fine è certamente opportuno che nel contratto tra cedente e cessionario venga previsto l'obbligo, da parte del primo, di agevolare la conoscenza del personale dello studio, facendo sì che il cessionario possa divenire l'effettiva figura di riferimento per i dipendenti/collaboratori al servizio dell'attività ceduta.

In tutti gli altri casi vanno seguite le regole proprie del **trasferimento d'azienda**. Qualora il professionista si avvalga anche di una società di servizi per l'esercizio della sua attività (ad esempio il classico CED), spesso uno degli step per perfezionare l'operazione è costituito dalla stipula di un atto di cessione (o di affitto con diritto di riscatto) dell'azienda o del ramo d'azienda di detta società, la quale generalmente sarà anche la datrice di lavoro dei dipendenti dello studio.

La disciplina del trasferimento d'azienda si applica anche nel caso in cui la parte cedente sia un professionista-persona fisica, in forza dell'espresso **rinvio all'art. 2112 c.c. da parte dell'art. 2238 c.c.**

Ciò premesso, si evidenzia che la sorte dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda è



disciplinata in primo luogo proprio dall'**art. 2112 c.c.**, il cui primo comma stabilisce che *“in caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano.”* Come esplicitamente sancito dal quinto comma, nella locuzione “trasferimento d'azienda” è inclusa anche l'ipotesi di **affitto** della stessa o del ramo della stessa nell'ambito del quale il lavoratore presti la propria opera.

Dalla norma in esame discende innanzitutto l'**illegittimità del licenziamento**, da parte del cessionario, motivato sulla base di circostanze riferibili all'intervenuto trasferimento dell'azienda.

Si noti, comunque, che la disposizione parla di **“continuazione” del rapporto di lavoro**. Ne consegue che l'art. 2112 c.c. *“è applicabile unicamente ai rapporti di lavoro ancora in corso al momento della cessione dell'azienda”* e, per converso, *“non può trovare applicazione relativamente ai rapporti di lavoro cessati ed esauriti anteriormente all'attuato trasferimento”* (così **Trib. Cassino, sent. 27.06.2008**). Nel concetto di “continuazione” del rapporto rientrano anche eventuali **agevolazioni** fiscali o altro tipo di benefici, chiesti dal cedente e dei quali, per il periodo successivo al trasferimento, beneficerà il cessionario (si veda al riguardo **Risoluzione Agenzia delle Entrate 248/2002**).

In merito alle **condizioni economiche e normativo-contrattuali** che il cessionario è tenuto ad applicare, la normativa (**art. 2112, co. 4, c.c.**) stabilisce, in via generale, la regola della continuità, salvo due ipotesi: i) la perdita di efficacia del contratto collettivo alla scadenza e ii) la facoltà in capo al cessionario di “virare” su altri contratti collettivi applicabili all'impresa. Va però evidenziato che il lavoratore, le cui condizioni di lavoro subiscono una sostanziale modifica nei tre mesi successivi al trasferimento d'azienda, può rassegnare le proprie **dimissioni con diritto al percepimento dell'indennità sostitutiva del preavviso**.

Con riferimento ai crediti maturati dal lavoratore nei confronti del cedente, il **secondo comma dell'art. 2112 c.c.** stabilisce che, per gli stessi, è **obbligato in solido anche il cessionario**. Ovviamente il cessionario, se chiamato a pagare debiti pregressi del cedente, avrà comunque la facoltà di rivalersi su quest'ultimo. Riguardo questa tematica si impongono alcune precisazioni.

Nell'ottica di continuità del rapporto, il lavoratore mantiene il diritto al godimento delle **ferie** complessivamente maturate e dei **permessi** non usufruiti.

Per i **contributi previdenziali** non vale tout court la regola della solidarietà: sono crediti, infatti, non del lavoratore ma di un soggetto terzo, cioè l'ente previdenziale. Si noti, però, che, ai sensi dell'**art. 2560 c.c.**, l'acquirente di un'azienda risponde dei debiti pregressi della stessa, se risultanti dai libri contabili obbligatori.

Per quel che attiene il **TFR** va innanzitutto evidenziato che il lavoratore non ha diritto al percepimento dello stesso al momento del trasferimento dell'azienda, perché, appunto, si verifica una “continuazione” del rapporto e non una “cessazione”: il diritto al percepimento



(salve ovviamente eventuali richieste di anticipo del TFR stesso) sorgerà, infatti, solo con dimissioni/licenziamento/pensionamento del lavoratore. Ciò premesso, la **Cassazione (ord. n. 164 del 2016)**, in relazione alla norma in esame, ha quindi chiarito che *“il datore di lavoro cessionario è obbligato nei confronti del lavoratore, il cui rapporto sia con lui proseguito quanto alla quota maturata nel periodo anteriore alla cessione (o all'affitto) in ragione del vincolo di solidarietà, e resta l'unico obbligato quanto alla quota maturata nel periodo successivo alla cessione, mentre il datore di lavoro cedente rimane obbligato nei confronti del lavoratore suo dipendente per la quota di trattamento di fine rapporto maturata durante il periodo di lavoro svolto fino al trasferimento aziendale.”*

La regola della solidarietà può essere comunque parzialmente derogata, con il consenso del lavoratore, che, sempre ai sensi del secondo comma dell'art. 2112 c.c. e con le procedure di cui agli **articoli 410 e 411 del codice di procedura civile** (cioè davanti alla commissione di conciliazione presso la Direzione provinciale del lavoro), può consentire la liberazione del cedente dalle obbligazioni derivanti dal rapporto di lavoro. Con il ricorso a questo istituto, **si potrà prevedere che una parte del corrispettivo di cessione dello studio venga saldato tramite accollo, da parte del cessionario, dell'intero TFR del lavoratore.**