

Edizione di martedì 29 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Applicabilità della sospensione feriale al termine di compiuta giacenza
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

Flat tax incrementale: prime riflessioni
di **Sandro Cerato**

IMPOSTE SUL REDDITO

I proventi incassati dal professionista correlati a costi dedotti
di **Paolo Meneghetti**

LAVORO E PREVIDENZA

Aspetti previdenziali delle Stp
di **Laura Mazzola**

DIRITTO SOCIETARIO

I limiti al recesso ad nutum del socio di S.r.l.
di **Luigi Ferrajoli**

CASI OPERATIVI

Applicabilità della sospensione feriale al termine di compiuta giacenza

di **EVOLUTION**



L'amministrazione finanziaria notifica mediante spedizione postale ad un contribuente un atto tributario. In conseguenza della momentanea irreperibilità di questi, il messo invia al destinatario la c.d. CAD ma nei 10 giorni successivi il destinatario non si reca in posta per il ritiro. Quando la notifica può ritenersi perfezionata per "compiuta giacenza", se il termine inizia a decorrere prima o durante il periodo di sospensione feriale?

Tra le diverse modalità di notificazione degli atti tributari, vi è certamente anche quella della "spedizione postale" (L. 890/1982). In via generale, la notifica si perfeziona alla data di ricezione del plico, indipendentemente dalla circostanza che questa sia avvenuta a mezzo del servizio postale o sia stata effettuata da un agente notificatore. Appare evidente come la esatta individuazione della data di perfezionamento della notifica è fondamentale per stabilire la scadenza del termine di proposizione del ricorso che, come noto, deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto impugnato, ex articolo 21 D.Lgs. 546/1992.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

AGEVOLAZIONI

Flat tax incrementale: prime riflessioni

di **Sandro Cerato**



Nel disegno di legge relativo alla **Legge di Bilancio 2023**, presentato dal Governo nei giorni scorsi, spicca, tra le misure finalizzate alla riduzione della pressione fiscale, quella denominata **"flat tax incrementale"**.

Si tratta di un'assoluta novità nel panorama tributario nazionale che non trova precedenti, ed in questo contributo si esprimono alcune **prime riflessioni**, evidenziando che nel cammino parlamentare è molto probabile che la misura in commento potrà subire modifiche ed integrazioni.

Sul fronte dei soggetti interessati, la proposta di legge **coinvolge solamente le persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo**, con esclusione di quelle che applicano il regime forfettario.

Per tali ultimi soggetti, infatti, è già prevista l'applicazione di una tassa piatta, con la conseguenza che il beneficio riguarda **coloro che sono soggetti ad un regime di tassazione progressivo**.

Per tali soggetti è possibile applicare **nell'anno di imposta 2023** (si tratta quindi di una misura "spot" e non a regime) **un'imposta sostitutiva** dell'Irpef e delle addizionali nella misura del 15% (e quindi in misura pari alla tassazione normalmente applicata nel regime forfettario) **sulla differenza positiva tra i due seguenti parametri**:

- **il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023;**
- **il più elevato dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo dichiarati negli anni dal 2020 al 2022** (ossia nel triennio precedente).

Una volta determinato l'ammontare della predetta differenza, la stessa è **decurtata** di un importo pari al 5% della stessa, e sul risultato si applica **l'imposta sostitutiva del 15%**.

Esemplificando, si pensi ad un professionista che nel 2023 determina un reddito di lavoro autonomo di euro 60.000, mentre **nel triennio precedente i redditi dichiarati sono stati rispettivamente di euro 35.000 nel 2020, di euro 40.000 nel 2021 e di euro 18.000 nel 2022.**

In tal caso, la **differenza positiva su cui applicare l'imposta sostitutiva del 15% è di euro 20.000** (60.000 – 40.000 quale reddito più elevato del triennio) al netto della **decurtazione** di euro 1.000 (pari al 5% di 20.000).

In sostanza, l'imposta sostitutiva del 15% è applicata sul **reddito incrementale di euro 19.000** (pari ad euro 2.850) mentre sulla restante parte di reddito di euro 41.000 si applica l'Irpef ordinaria (senza tener conto della parte di reddito soggetto ad imposta sostitutiva) e le relative addizionali.

La prima, e più agevole riflessione, riguarda **l'esclusione di quei soggetti che nel triennio precedente** (ossia nel "periodo di osservazione") abbiano dichiarato, anche per effetto di picchi straordinari, un **reddito più elevato** rispetto a quello determinato nel 2023.

Tale aspetto, se pur scontato, porta ad **escludere dalla flat tax incrementale** quei soggetti che pur avendo redditi ordinari bassi, hanno realizzato componenti straordinari di reddito in uno dei periodi di osservazione con conseguente "inquinamento" del reddito finale (si pensi, ad esempio, ad **importanti plusvalenze** derivanti dalla cessione di asset di particolare valore).

Sarebbe forse più corretto prevedere dei meccanismi volti a **"disinquinare"** il reddito dei tre anni antecedenti da **componenti straordinari**.

Lo stesso dicasi per il **periodo d'imposta 2023** in cui è applicata l'imposta sostitutiva, allo scopo di evitare che vi possano essere comportamenti volti a far **confluire in tale anno elementi straordinari** con l'obiettivo di ottenere il **reddito incrementale ed "appiattare" la tassazione**.

Una seconda e ultima considerazione che deriva da una prima lettura della norma è quella relativa **all'esclusione di coloro che applicano il regime forfettario**.

Si tratta di capire se l'esclusione sia limitata al periodo d'imposta **2023** (elemento certo) o riguardi **anche i tre periodi d'imposta precedenti**.

Parrebbe **corretto** sostenere che **l'esclusione del regime forfettario debba riguardare anche per i periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022**, sulla considerazione che così facendo i redditi posti a confronto con il 2023 sono omogenei in quanto determinati con le stesse regole.

Si avrà comunque modo di tornare su questi temi e sugli altri aspetti di questa norma con i prossimi interventi.

IMPOSTE SUL REDDITO

I proventi incassati dal professionista correlati a costi dedotti

di Paolo Meneghetti



Il [recente Interpello n. 482 del 28.09.2022](#) ripropone all'attualità il tema frequente delle **somme incassate dal professionista che sono correlate a costi inerenti l'attività professionale**: la tesi che ne emerge genera un certo disorientamento tra gli operatori e certamente non brilla per razionalità.

La vicenda riguarda un **avvocato** che, avendo risolto il contratto di locazione per lo studio che egli utilizzava quale locatario (a titolo esclusivamente professionale), richiede al locatore la **restituzione di una certa somma** in quanto erano stati **pagati canoni locativi eccedenti** quanto era effettivamente dovuto in base al contratto.

Il locatore resiste alla pretesa, ma a seguito di una mediazione giudiziale favorevole al locatario si vede costretto ad **erogare la somma richiesta**.

Quindi, diciamo a titolo **esemplificativo**, che nei periodi 2018/19 e 2020 l'avvocato ha pagato (e dedotto) canoni per 100 e nel 2021 **incassa** la somma di 30.

Proprio su quei **30** verte l'interpello, nel quale **l'avvocato/interpellante ritiene di non dover tassare la somma percepita** in quanto configurabile come **sopravvenienza attiva**, provento che, come è noto, **non partecipa alla formazione del reddito da lavoro autonomo ex [articolo 54 del Tuir](#)**.

In questo senso viene citata la [risoluzione 163/E/2001](#) che afferma "Devono *ritenersi, invece, esclusi dalla formazione del reddito di lavoro autonomo gli altri proventi diversi dai compensi come le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze*".

Ora mentre le **plusvalenze** sono state inserite nel corpo dell'[articolo 54](#) (già dal 2006) non così è accaduto per le **sopravvenienze attive**, che ancora oggi sono **estranee alla formazione del reddito professionale**, il quale reddito poggia principalmente (anche se non esclusivamente) sulla **nozione di compenso incassato per l'opera intellettuale svolta**.

La risposta della Agenzia va in direzione **opposta**, ritenendo che **per ragioni di simmetria tributaria, il provento incassato e correlato a costi precedentemente dedotti va tassato nel reddito da lavoro autonomo.**

Ma vi è di più, nel senso che **l'Interpello cita alcune precedenti risoluzioni** (in modo particolare la [risoluzione 356/E/2007](#)) nella quale si afferma **non solo che il provento correlato a costi di anni precedenti è tassabile**, ma anche che **esso configura in qualche modo la nozione di compenso professionale**, tanto è che viene fissato l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto, se chi paga riveste la qualifica di sostituto di imposta.

Va notato che la definizione di **“provento correlato a costi dedotto in anni precedenti”** configura proprio la nozione di **sopravvenienza attiva**, ma l'Agenzia non cita mai questo termine che porterebbe ad una conclusione necessariamente indirizzata sulla non tassabilità.

Ora, si può convenire che in forza di un principio di **simmetria** tributaria sarebbe logico che se costi dedotti sono oggetto di ristoro parziale o totale, il ristoro debba essere tassato, ma **ciò non deve far dimenticare che il reddito da lavoro autonomo è determinato in base all'articolo 54 del Tuir**, articolo che non cita in nessun modo la rilevanza delle sopravvenienze attive.

Se **il legislatore ne avesse voluto la tassazione** lo avrebbe **esplicitato** nel 2006 quando furono inserite nella tassazione le plusvalenze patrimoniali (fino ad allora irrilevanti nel reddito professionale), mentre ciò non è accaduto, e, parere di chi scrive, non **si può azzerare il contenuto normativo sulla base di un principio** (magari anche ragionevole) di simmetria tributaria.

Ma le contraddizioni non sono solo quelle sopra citate.

Pensiamo al tema del **riaddebito** di costi, cioè esattamente la disciplina sopra descritta, con la differenza che il professionista riaddebitante **incassa la somma nello stesso esercizio in cui ha sostenuto il costo.**

L'esempio tipico è il professionista X, titolare unico del contratto di affitto per lo studio professionale, che **riaddebita al professionista Y la meta del costo**, dato che Y, con propria partita Iva, svolge la sua attività lavorativa nei medesimi locali in uso al primo soggetto.

La percezione della somma in questione configura un compenso?

E quindi anche in questo caso **va operata la ritenuta di acconto?**

L'agenzia delle Entrate sul punto è stata molto chiara in diversi precedenti di prassi, a partire dalla [circolare 58/E/2001](#), par. 2.3 in cui, **esaminando il riaddebito**, afferma chiaramente la sua **irrilevanza quale compenso professionale**, stabilendo nel contempo che **il costo deducibile per il professionista riaddebitante è solo quello fiscalmente restato a carico, cioè al netto della parte rimborsata da terzi.**

Ma è la [circolare 38/E/2010](#), par.1.4 che sembra **in aperto contrasto con le ultime pronunce di prassi** sopra citate: infatti in questo spunto del 2010 si esamina l'ipotesi del **riaddebito incassato nel periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento del costo**.

Ebbene la conclusione, totalmente condivisibile, è che **se la somma pagata riduce il costo e non è mai compenso professionale**, non può diventare compenso professionale solo perché la sua manifestazione finanziaria si manifesta l'anno dopo il sostenimento dei costi. Quindi la conclusione è che **per il professionista riaddebitante il provento incassato non rileva mai come componente positivo**, in senso stretto, dell'attività professionale.

Non deve trarre in inganno il fatto che nel caso dell'[Interpello 482/2022](#) la somma viene erogata **non** da un **collega** del professionista ma da un **terzo**, nel senso che il tema di fondo è analogo: **si tratta di proventi correlati a costi dedotti in anni precedenti**, che, **fino a quando non sarà modificato l'[articolo 54 Tuir](#)**, dovrebbero essere considerati **non fiscalmente rilevanti**.

LAVORO E PREVIDENZA

Aspetti previdenziali delle Stp

di **Laura Mazzola**



I redditi derivanti dalla partecipazione nelle società tra professionisti (Stp) sono soggetti a contribuzione previdenziale.

In particolare, in base a quanto definito dalle diverse Casse private, il **contributo soggettivo** è **calcolato sul reddito netto professionale**, determinato sommando, all'eventuale reddito professionale prodotto dal singolo professionista, la **quota di reddito prodotto dalla società e attribuita "a cascata" al socio**, in ragione della quota di partecipazione agli utili.

Lo stesso **Regolamento unitario della CNPADC** stabilisce, in merito al contributo soggettivo, che è dovuto in percentuale variabile sulla **quota di reddito prodotto dalla Stp nell'anno precedente**, quale risulta dalla dichiarazione fiscale, **ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili.**

Ne deriva che il contributo soggettivo, secondo le percentuali previste dai regolamenti interni alle Casse previdenziali, ovvero optate dal singolo professionista, è **calcolato pro-quota sul reddito prodotto dalla società nell'anno precedente** e risultante dalla dichiarazione fiscale.

Il **contributo integrativo**, invece, è applicato dalla società tra professionisti **su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari prodotto ai fini Iva.**

Pertanto, la Stp, soggetta all'obbligo di iscrizione nella sezione speciale degli Albi di cui all'Ordine professionale di appartenenza dei soci professionisti, deve **applicare la maggiorazione**, ad esempio del 4 per cento, **su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari.**

Spetta poi al singolo professionista, **socio della Stp, versare annualmente il contributo integrativo** alla propria Cassa di appartenenza, indipendentemente dall'effettiva riscossione.

L'importo del contributo integrativo dovuto è calcolato sulla parte del volume di affari

complessivo della Stp, corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti al professionista.

Nell'ipotesi in cui all'interno della società tra professionisti siano presenti anche **soci non professionisti**, la **percentuale di partecipazione agli utili deve essere riproporzionata**, escludendo dal calcolo la quota di partecipazione dei soci non professionisti.

Spetta alla società dichiarare ogni anno il volume di affari professionale su cui è addebitato il contributo integrativo.

La **Cassa di previdenza dei Dottori Commercialisti**, con la **deliberazione CdA n. 81/14/DI**, ha chiarito che il volume di affari complessivo ai fini Iva, da porre a base del calcolo del contributo integrativo, è determinato sommando, all'eventuale volume di affari ai fini Iva prodotto individualmente, ovvero in associazione professionale, l'ammontare pari al volume d'affari complessivo della Stp, moltiplicato per la percentuale di partecipazione agli utili spettante al professionista stesso.

In conclusione, si propone un **esempio di calcolo del contributo integrativo**.

Si supponga che una Stp sia formata da tre soci:

- il Dottore Commercialista A con quota pari al 40 per cento;
- il Dottore Commercialista B con quota pari al 40 per cento;
- l'investitore C non professionista con quota pari al 20 per cento.

Il volume d'affari del periodo di riferimento è pari a 400.000 euro.

Il contributo integrativo dovuto, pari a 16.000 euro, ossia il 4 per cento di 400.000 euro, deve essere versato dai **due soci professionisti** in parti uguali (8.000 euro ciascuno), poiché pari è la quota di partecipazione agli utili.

DIRITTO SOCIETARIO

I limiti al recesso ad nutum del socio di S.r.l.

di Luigi Ferrajoli



Gli [articoli 2437](#) e [2473 cod. civ.](#) disciplinano il recesso, rispettivamente, da una **società per azioni** e da una **società a responsabilità limitata contratte a tempo indeterminato** e prevedono che il socio possa esercitare tale diritto in qualsivoglia momento, purché con un preavviso di almeno centottanta giorni.

Le predette previsioni trovano la loro giustificazione nel generale sfavore che accompagna, nel nostro ordinamento, l'**assunzione di vincoli perpetui** e conseguono all'estensione, anche alle società di capitali, della libera "recedibilità", nel rispetto del principio di buona fede, dai **contratti a prestazioni continuative o periodiche aventi durata indeterminata**.

Da tempo, è stata affermata in giurisprudenza la tesi secondo il quale il **diritto di recesso ad nutum** debba essere riconosciuto non solo quando la società è contratta a tempo indeterminato, ma anche quando lo statuto preveda un **termine particolarmente lungo** (ad esempio, con termine all'anno 2100), valorizzando il criterio proprio della disciplina delle **società di persone** relativo alla **durata della vita del socio**.

La nominata previsione statutaria avente ad oggetto un termine lungo si risolverebbe, nella sostanza, nella **mancata determinazione del tempo di durata della società** e darebbe luogo ad un **effetto elusivo** della norma disciplinante il diritto del libero recesso del socio per società contratte a tempo indeterminato.

A tal proposito, deve, tuttavia, osservarsi che, con l'**ordinanza n. 8962/2019**, la Suprema Corte si è espressa – sia pure con riferimento ad una previsione statutaria recante una durata meno lontana nel tempo (2050, anziché 2100) – in senso contrario all'assimilazione delle situazioni di durata indeterminata e di durata eccessivamente lontana nel tempo, in ragione del dato letterale dell'[articolo 2473, comma 2, cod. civ.](#), che **limiterebbe tassativamente la possibilità di recedere ad nutum al solo caso di società contratta a tempo indeterminato**.

Alla base del predetto assunto, vi sarebbe il principio per cui *"la possibilità per il socio di*

recedere ad nutum sussiste solo nel caso in cui la società sia contratta a tempo indeterminato e non anche a tempo determinato, sia pure lontano nel tempo”, ponendo a fondamento della decisione gli elementi rappresentati dal dato testuale della disciplina del recesso nelle società di capitali e *“dalla prevalenza, sull’interesse del socio al disinvestimento, dell’interesse della società a proseguire nella gestione del **progetto imprenditoriale e dei terzi alla stabilità dell’organizzazione imprenditoriale e all’integrità della garanzia patrimoniale offerta esclusivamente dal patrimonio sociale**, non potendo questi fare affidamento – diversamente da quanto accade per le società di persone – anche sul patrimonio personale dei singoli soci” (Corte di Cassazione, sentenza n. 4716/2020).*

La Corte di Cassazione ha ritenuto di dover assicurare continuità all’orientamento espresso dalle predette pronunce, tant’è che, con la recente **sentenza n. 26060/2022**, la medesima ha ulteriormente precisato che, per garantire **la certezza e l’univocità alle informazioni desumibili dalla consultazione degli atti iscritti nel Registro delle Imprese**, è necessario che sia offerto il **catalogo esatto delle ipotesi di recesso dei soci**, in relazione alla potenziale distrazione del patrimonio netto dagli scopi dell’iniziativa e alla alterazione della generica garanzia del credito rappresentato dal patrimonio sociale.

Sulla base di tale finalità, ancorare il diritto di recesso *ad nutum* all’aspettativa di vita residua del socio esporrebbe il **creditore all’esigenza di monitorare costantemente la composizione della compagine sociale**.

A ciò si aggiunga che, stante la regola tendenziale della **libera trasferibilità della quota**, *“il subentro nella veste di socio di un soggetto avente **un’aspettativa di vita sensibilmente diversa** (e più breve) rispetto al cedente potrebbe rivelarsi idoneo a introdurre una **causa di recesso originariamente inesistente**, con pregiudizio delle predette esigenze di certezza in ordine alla conoscibilità della sussistenza delle facoltà di recesso a disposizione dei singoli soci”*.

Per tale ragione, la richiamata sentenza ha imposto l’adesione ad **un’interpretazione letterale del testo dell’articolo 2473, comma 2, cod. civ.**, in ragione della **necessità di tutelare l’interesse dei creditori** e quindi **conservare la garanzia patrimoniale rappresentata dal patrimonio sociale**, a difesa (anche) del quale è dettata la disciplina del procedimento di liquidazione della quota, interesse già esposto al rischio del recesso *ad nutum* laddove sia pattuita l’intrasferibilità della partecipazione (**articolo 2469, comma 2, cod. civ.**), oltre che nelle altre ipotesi previste dall’atto costitutivo o dalla legge (**articolo 2473, comma 1, cod. civ.**).

Per tutte le suesposte considerazioni, si deve ritenere confermato il **principio per cui la possibilità per il socio di recedere liberamente sussiste solo nel caso in cui la società sia contratta a tempo indeterminato** e non anche a tempo determinato, sia pure quando il termine sia lontano nel tempo.