

Martedì 2 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Dubbia la decorrenza dei cinque anni per il recupero dei crediti di imposta

/ Alfio CISSELLO

L'unica norma che disciplina i **termini di decadenza** per il recupero dei crediti di imposta è l'art. 27 comma 16 del DL 185/2008, che, per i crediti inesistenti indebitamente compensati, prevede che l'atto vada notificato a pena di decadenza [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

La separazione delle attività sopravvive alla fusione

/ Maria Giulia BORSA e Emanuele GRECO

In un'operazione di fusione per incorporazione, il soggetto avente causa è tenuto a mantenere sino a naturale scadenza il **regime** di determinazione dell'imposta prescelto dal dante causa prima dell'evento, con l'applicazione, ove necessario, della separazione delle [...]

PAGINA 8

FISCO

Operazioni senza obbligo di fattura alla prova del nuovo esterometro

Da valutare la prassi che include la totalità delle operazioni con controparti non stabilite in Italia

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

I dati delle operazioni con soggetti non stabiliti in Italia, attualmente comunicati mediante il c.d. "esterometro", a decorrere dal 1° gennaio 2022 dovranno essere trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di Interscambio (SdI), secondo il **formato XML** previsto per la fattura elettronica.

Così dispone l'art. 1 comma 3-*bis* del DLgs. 127/2015, a seguito delle modifiche della legge di bilancio 2021, cui il provv. n. 293384/2021 ha dato recente attuazione.

Stando al tenore letterale della disposizione, dunque, l'obbligo di comunicare i dati mediante il SdI è da riferirsi alle **medesime operazioni** oggetto di inclusione nel c.d. "esterometro", vale a dire le cessioni di beni e le prestazioni di servizi "effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche".

Sono da considerarsi immutate le esclusioni già previste per le operazioni effettuate sino al 31 dicembre 2021, come nel caso delle importazioni e delle esportazioni, documentate con **bolletta doganale** (risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 130/2019), o come nel caso delle cessioni a viaggiatori extra Ue documentate con fattura elettronica trasmessa mediante il sistema OTELLO (consulenza giuridica n. 8/2019).

Una riflessione sembrerebbe, però, opportuna in merito alle cessioni e prestazioni, **prive** di rilevanza territoriale ai fini IVA in Italia, per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Si tratta, ad esempio, delle operazioni esenti IVA avanti carattere finanziario, previste dall'art. 10 nn. da 1) a 4) e n. 9) del DPR 633/72, espressamente escluse dal novero delle operazioni "fuori campo" con obbligo di fatturazione di cui all'art. 21 comma 6-*bis* lett. a) del DPR 633/72.

Anche le prestazioni di [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Rigo RS401 per impatriati e docenti autonomi

Omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list definibile con 200 euro

Il questionario richiesto dal cliente al fornitore è indice di buona fede

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

IMPRESA

DSCR con tre diverse varianti per la crisi di impresa

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Il *Debt Service Coverage Ratio* (DSCR) è stato identificato come uno degli indicatori dello **stato di crisi** nell'ambito della riforma della crisi d'impresa (si veda documento del [...])

PAGINA 4

Dubbia la decorrenza dei cinque anni per il recupero dei crediti di imposta

Non facile adattare ai crediti di imposta la decorrenza della L. 208/2015

/ Alfio CISSELLO

L'unica norma che disciplina i **termini di decadenza** per il recupero dei crediti di imposta è l'**art. 27** comma 16 del DL 185/2008, che, per i crediti inesistenti indebitamente compensati, prevede che l'atto vada notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è avvenuta la compensazione.

Sebbene spesso gli uffici siano contrari a una siffatta interpretazione, è davvero palese come, quando il credito non è inesistente bensì solamente **non spettante**, non sia giustificabile applicare un termine così ampio. Ration per cui, come sostenuto in giurisprudenza (Cass. 21 febbraio 2018 n. [4153](#) e 22 luglio 2016 n. [15186](#)), si ritiene operante il termine di decadenza per gli accertamenti IVA/imposte sui redditi, sia pure con un diverso *dies a quo* (non la presentazione della dichiarazione ma l'utilizzo in compensazione del credito).

Anche la prassi si è in qualche modo adeguata, sostenendo che quando il credito è non spettante opera il termine degli **artt. 43** del DPR 600/73 e **57** del DPR 633/72 (in questo senso la nota DRE Piemonte 15 ottobre 2020 n. 0061680, che richiama proprio la Cass. 22 luglio 2016 n. [15186](#)).

Naturalmente, più si amplia il concetto di credito **inesistente**, più si implementano le casistiche in cui l'atto può essere notificato entro il termine degli otto anni. Ciò è comunque un rischio per gli uffici, posto che laddove il giudice ritenga il credito non spettante, potrebbe dichiarare nullo l'avviso per intervenuta decadenza. Per i crediti di imposta, essendo il *dies a quo* collegato alla compensazione, non rileva il termine (ora di sette anni, ante L. [208/2015](#) di cinque anni) previsto per l'**omissione dichiarativa**.

Per effetto della L. 208/2015 (**art. 1** comma 132, "la disposizione di cui al presente comma si applica agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del **31.12.2016 e ai periodi successivi**"), che ha modificato gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, l'avviso di accertamento, dal 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017) va notificato entro il 31 dicembre del quinto (e non più quarto) anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Si tratta di comprendere come la menzionata decorrenza possa operare in tema di crediti di imposta.

In primo luogo, il credito non sempre va indicato nel **quadro RU** del modello REDDITI, dunque rileva anche in questo caso l'utilizzo in compensazione.

Il maggior termine dei cinque anni potrebbe trovare applicazione dalle compensazioni eseguite nel 2017, rimanendo il termine quadriennale per le compensazioni eseguite sino all'anno 2016.

La prassi delle Entrate anticipa i termini

Se per gli accertamenti, ex L. 208/2015, la modifica opera avendo come riferimento la **dichiarazione** (che rappresenta il *dies a quo*) e non l'anno di imposta, per i crediti di imposta, analogamente, si deve guardare alla compensazione.

Diversa opinione è stata espressa nella nota della DRE Piemonte 15 ottobre 2020 n. 0061680, ove dalle compensazioni eseguite nel **2016** si ritiene operante il maggior termine dei cinque anni, posto che la decorrenza si ha dai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2016. Si effettua insomma un parallelismo tra periodo d'imposta e compensazione.

Operazioni senza obbligo di fattura alla prova del nuovo esterometro

Da valutare la prassi che include la totalità delle operazioni con controparti non stabilite in Italia

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

I dati delle operazioni con soggetti non stabiliti in Italia, attualmente comunicati mediante il c.d. "esterometro", a decorrere dal 1° gennaio 2022 dovranno essere trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di Interscambio (SdI), secondo il **formato XML** previsto per la [fattura elettronica](#).

Così dispone l'[art. 1](#) comma 3-*bis* del DLgs. 127/2015, a seguito delle modifiche della legge di bilancio 2021, cui il provv. n. [293384/2021](#) ha dato recente attuazione.

Stando al tenore letterale della disposizione, dunque, l'obbligo di comunicare i dati mediante il SdI è da riferirsi alle **medesime operazioni** oggetto di inclusione nel c.d. "esterometro", vale a dire le cessioni di beni e le prestazioni di servizi "effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche".

Sono da considerarsi immutate le esclusioni già previste per le operazioni effettuate sino al 31 dicembre 2021, come nel caso delle importazioni e delle esportazioni, documentate con **bolletta doganale** (risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [130/2019](#)), o come nel caso delle cessioni a viaggiatori extra Ue documentate con fattura elettronica trasmessa mediante il sistema OTELLO (consulenza giuridica n. [8/2019](#)).

Una riflessione sembrerebbe, però, opportuna in merito alle cessioni e prestazioni, **prive** di rilevanza territoriale ai fini IVA in Italia, per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Si tratta, ad esempio, delle operazioni esenti IVA avanti carattere finanziario, previste dall'[art. 10](#) nn. da 1) a 4) e n. 9) del DPR 633/72, espressamente escluse dal novero delle operazioni "fuori campo" con obbligo di fatturazione di cui all'[art. 21](#) comma 6-*bis* lett. a) del DPR 633/72.

Anche le prestazioni di servizi rese a privati, territorialmente rilevanti in altro Stato Ue, resterebbero esclusi dalla previsione di fatturazione ex art. 21 comma 6-*bis* lett. a).

Posto che dal 2022 l'attuale invio dei dati delle operazioni sarà a tutti gli effetti sostituito dall'**obbligo di trasmissione** mediante SdI (unitamente a una modifica dei termini), c'è da chiedersi se possa essere adeguata la prassi dell'Agenzia delle Entrate che, a più riprese, nell'obbligo comunicativo ha incluso, senza distinzioni, "tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato" (circolare n. [14/2019](#)).

Secondo l'Agenzia, nell'obbligo comunicativo rientra-

no anche le operazioni nei confronti di "**privati**", assumendo rilevanza la sola circostanza che il soggetto non sia stabilito in Italia, indipendentemente dalla natura dello stesso (risposta a interpello n. [85/2019](#)).

Va, oltretutto, rilevato che gli obblighi di fatturazione elettronica, secondo la decisione Ue che ne autorizza l'applicazione in Italia sino al 31 dicembre 2021, sono limitati alle sole cessioni e prestazioni che investono soggetti stabiliti nel territorio dello Stato.

Sul fronte degli acquisti, dal 2022, la medesima riflessione potrebbe essere condotta per le operazioni che non sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia e che non sono soggette all'obbligo di annotazione nel registro degli acquisti.

Si pensi all'acquisto di carburante all'estero (ivi **territorialmente rilevante** ai sensi dell'[art. 7-bis](#) del DPR 633/72), i cui dati, stando ad alcuni documenti di prassi, sono comunque inclusi nella comunicazione, non essendo significativa la rilevanza ai fini IVA in Italia dell'operazione (risposta a interpello n. [85/2019](#)).

Anche per gli acquisti da soggetti extra Ue riferiti a **operazioni esenti**, per i quali non dovrebbe sussistere l'obbligo di (auto)fatturazione, l'Agenzia delle Entrate si era espressa in favore della compilazione del c.d. "esterometro" (risposta a interpello n. [91/2020](#)).

La suddetta impostazione è già stata oggetto di critiche da parte di Assonime (circolare n. [10/2019](#)), secondo cui gli acquisti da soggetti non residenti in Italia dovrebbero essere comunicati con riferimento alle sole fatture ricevute sottoposte a registrazione.

La prassi amministrativa, attualmente adottata, potrebbe, dunque, essere **rivista**, alla luce delle già illustrate modalità di invio del c.d. "esterometro" dal 2022.

Incertezze in caso di regime OSS

Tra gli altri aspetti meritevoli di essere esaminati, soprattutto in vista delle modifiche decorrenti dal 1° gennaio 2022, vi sarebbe anche il trattamento delle [vendite a distanza](#), territorialmente rilevanti nello Stato di destinazione dei beni, al di sopra della **soglia annua** di 10.000 euro, per le quali il fornitore può avvalersi del meccanismo del "One Stop Shop" (regime Ue).

In assenza di chiarimenti ufficiali, anche in questo caso non è del tutto certo se i dati delle cessioni dovranno comunque rientrare nell'obbligo di invio tramite SdI, pur laddove **esonerate** dagli obblighi di fatturazione (nel caso del "One Stop Shop", per effetto dell'[art. 74-quinquies](#) comma 2 del DPR 633/72).

DSCR con tre diverse varianti per la crisi di impresa

La prima modalità di calcolo richiede la redazione di un budget di tesoreria che indichi le entrate e le uscite di liquidità attese nei successivi sei mesi

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Il *Debt Service Coverage Ratio* (DSCR) è stato identificato come uno degli indicatori dello **stato di crisi** nell'ambito della riforma della crisi d'impresa (si veda [documento](#) del CNDCEC "Crisi d'impresa. Gli indici di allerta").

Nonostante la prima applicazione di tali indicatori sia stata differita (forse, visto l'ennesimo rinvio) al 2024, il citato documento del CNDCEC fornisce lo spunto per analizzare **tre differenti varianti** del DSCR.

La prima modalità di calcolo identificata dal CNDCEC richiede necessariamente la redazione di un **budget di tesoreria** che indichi le entrate e le uscite di liquidità attese nei successivi 6 mesi. Il budget è pertanto la primaria fonte di calcolo ed espone le previsioni dei flussi di cassa che l'impresa sarà in grado di generare e che saranno assorbiti dalla gestione.

Nella determinazione del DSCR, il CNDCEC indica che, al **numeratore**, occorre così determinare il flusso di cassa disponibile per il servizio del debito: totale entrate di disponibilità liquide previste nei prossimi 6 mesi (meno) uscite di liquidità previste riferite allo stesso periodo (a eccezione dei rimborsi dei debiti finanziari posti al denominatore) (più/meno) gestione degli investimenti (più/meno) gestione finanziaria (tra cui i flussi attivi derivanti dalle linee di credito accordate e non utilizzate delle quali, nell'orizzonte temporale di riferimento, si renda disponibile l'utilizzo).

Con riferimento alle linee autoliquidanti, esse dovrebbero essere considerate fruibili per la sola parte relativa ai crediti commerciali che, sulla base delle disposizioni convenute, sono "anticipabili".

Il **denominatore**, invece, è così determinato: somma delle uscite previste contrattualmente per rimborso di debiti finanziari (verso banche o altri finanziatori).

Il **rimborso** è inteso come pagamento della quota capitale contrattualmente previsto per i successivi 6 mesi. Il calcolo è effettuato mediante il rapporto tra i flussi di cassa complessivi liberi al servizio del debito attesi nei 6 mesi successivi e i flussi necessari per rimborsare il debito non operativo che scade negli stessi 6 mesi.

Nella seconda modalità, che a differenza della prima non richiede la redazione di un budget di tesoreria, il **numeratore**, costituito dai **flussi al servizio del debito**,

è così determinato: flussi operativi al servizio del debito (corrispondono al free *Cash flow from operations* (FCFO) dei 6 mesi successivi, determinato sulla base dei flussi finanziari derivanti dall'attività operativa applicando il principio OIC 10, § 26-31) (meno) i flussi derivanti dal ciclo degli investimenti (§ 32-37 dell'OIC 10). Le linee autoliquidanti dovrebbero essere considerate fruibili per la sola parte relativa ai crediti commerciali che, sulla base delle disposizioni convenute, sono "anticipabili".

Il **denominatore** corrisponde al **debito non operativo** che deve essere rimborsato nei 6 mesi successivi ed è così ottenuto: pagamenti previsti, per capitale ed interessi, del debito finanziario (più) debito fiscale o contributivo, comprensivo di sanzioni ed interessi, non corrente (cioè debito il cui versamento non è stato effettuato alle scadenze di legge, pertanto è scaduto o oggetto di rateazioni), il cui pagamento, anche in virtù di rateazioni e dilazioni accordate, scade nei successivi 6 mesi (più) debito nei confronti dei fornitori e degli altri creditori il cui ritardo di pagamento supera i limiti della fisiologia. Nel caso di debito derivante da piani di rientro accordati dai fornitori/creditori, rileva la parte di essi, comprensiva dei relativi interessi, che scade nei 6 mesi.

Terza variante rivolta alle imprese di minori dimensioni

La terza e ultima variante proposta è per le **imprese di minori dimensioni** che possono utilizzare il cash flow (inteso come utile più ammortamenti). Sebbene sia specificato come metodo semplificato occorre considerare che anche se le imprese sono di minori dimensioni il cash flow non è cassa generata se l'impresa non incassa e paga a pronti clienti e fornitori. Ne consegue che il risultato che deriva dall'utilizzo di tale metodologia potrebbe essere fuorviante.

Il DSCR così calcolato si caratterizza per l'arco temporale di riferimento che è relativo ai prossimi sei mesi e per il valore di riferimento che **se < 1** identifica un **segnale di crisi**.

Rigo RS401 per impatriati e docenti autonomi

Il prospetto va compilato in caso di redditi di lavoro autonomo e di impresa

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Le agevolazioni riguardanti il rientro in Italia delle persone fisiche sono, in alcuni casi, soggette alla disciplina comunitaria degli **aiuti di Stato**, con conseguente obbligo di compilazione del prospetto degli aiuti di Stato presente nel quadro RS; occorre quindi individuare le casistiche in cui tale obbligo va adempiuto e quelle in cui, invece, i soggetti percettori delle agevolazioni siano esonerati.

Per espressa previsione dell'[art. 8-bis](#) comma 2 del DL 16 ottobre 2017 n. 148, l'incentivo per il trasferimento di **ricercatori e docenti** di cui all'[art. 44](#) del DL 78/2010, nonché l'agevolazione per i c.d. **impatriati** di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015, sono soggetti ai limiti del regime *de minimis* di cui agli [artt. 107](#) e [108](#) del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea del 7 giugno 2016. Secondo il regolamento attuativo Ue 18 dicembre 2013 n. [1407](#), l'importo degli aiuti concessi a titolo *de minimis* a una medesima impresa non deve superare i **200.000 euro** nell'arco di tre esercizi finanziari (da intendersi come "periodi d'imposta" rilevanti in conformità alle disposizioni vigenti in materia fiscale in ciascuno degli Stati membri). Stando al "Considerando" n. 4 del regolamento Ue 18 dicembre 2013 n. [1407](#), ai fini in esame, per impresa si intende qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento. Essa ricomprende, quindi, anche le attività **libero-professionali**, escludendo quelle di lavoro subordinato. Coerentemente, la circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2012 n. [14](#) (§ 2.3), riferita all'agevolazione di cui alla L. 30 dicembre 2010 n. [238](#) (incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia), aveva chiarito che i limiti *de minimis* si applicano alle sole attività produttive di redditi di **lavoro autonomo e di impresa**, e non anche ai redditi di lavoro dipendente. Non si rinvenivano invece indicazioni nella più recente circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2017 n. [17](#), con tutta probabilità per il solo fatto che le limitazioni *de minimis* sono state estese alle agevolazioni relative a docenti e impatriati con un provvedimento (il DL [148/2017](#)) emanato successivamente. Ciò nonostante, si deve ritenere che il principio della circ. n. 14/2012 possa essere esteso anche alle agevolazioni in commento con il risultato che il reddito da lavoro dipendente **non è soggetto** alle limitazioni *de minimis*.

In linea con il quadro delineato, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. [36](#) del 27 maggio 2021 ha chiarito che i soggetti che percepiscono agevolazioni qualificate come "aiuto di Stato", tali in quanto percepite da titolari di redditi di impresa, arti e professioni non esercitate occasionalmente (si trattava, nel caso di specie, di produttori agricoli in regime di esonero IVA

ex [art. 34](#) comma 6 del DPR 633/72, c.d. "sotto soglia") devono utilizzare il **modello REDDITI PF** per assolvere i propri obblighi dichiarativi. Ne consegue che:

- le persone fisiche che fruiscono dell'agevolazione relativa ai docenti e ai ricercatori, nonché dell'agevolazione relativa agli impatriati, in qualità di imprenditori o lavoratori autonomi sono tenuti alla compilazione del **prospetto sugli aiuti di Stato** del quadro RS (in tal senso, depongono le istruzioni ai quadri RF, RG e RE del modello REDDITI PF 2021);

- le persone fisiche che fruiscono delle suddette agevolazioni in qualità di **lavoratori subordinati** non sono invece tenute alla compilazione del prospetto in esame (il quadro RC, relativo ai redditi di lavoro subordinato, non reca infatti nessuna indicazione in merito alla compilazione del prospetto del quadro RS).

Nel primo caso, in base alle istruzioni al modello REDDITI PF 2021, per ciascun aiuto va compilato un distinto rigo (RS401). In particolare:

- nella colonna 1 va esposto l'aiuto *de minimis* spettante nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione, indicando il relativo codice identificativo rilevato dalla tabella "Codici aiuti di Stato"; si tratta, nello specifico, dei codici **"14"** e **"15"**, rispettivamente relativi alle agevolazioni dei docenti e ricercatori, nonché all'agevolazione relativa agli impatriati;

- nella colonna 12 andrebbe indicato il codice **"DI"**, corrispondente all'impresa individuale o il codice **"PF"** corrispondente al lavoratore autonomo;

- nella colonna 13 va indicata la dimensione dell'impresa, secondo la definizione contenuta nella raccomandazione [2003/361/Ce](#) della Commissione del 6 maggio 2003; si dovrebbe, di regola, rientrare nel caso della **micro impresa** (fatturato fino a 2 milioni di euro) di cui al codice **"1"**;

- nella colonna 26, relativa alla tipologia del costo sostenuto che deve essere compatibile con quello previsto per la misura di aiuto, dovrebbe essere indicato il codice **"20"**, relativo a spese non individuabili secondo le definizioni di cui ai Regolamenti comunitari (da utilizzare anche nel caso in cui la misura non sia riconosciuta a fronte di costi specifici);

- la colonna 27, pertanto, non verrebbe compilata.

Da ultimo, si segnala che non sono invece soggette alle limitazioni del regime *de minimis* le agevolazioni riguardanti l'applicazione dell'imposta sostitutiva IRPEF per i soggetti neo-residenti di cui all'[art. 24-bis](#) del TUIR e per i titolari di pensione estera di cui all'[art. 24-ter](#) del TUIR. In tali casi, quindi, **non dovrebbe essere compilato** il prospetto degli aiuti di Stato del quadro RS.

Omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list definibile con 200 euro

I giudici di legittimità ammettono l'accesso al beneficio nonostante la sanzione di notevole entità

/ **Francesco BRANDI**

È possibile usufruire della [definizione delle irregolarità formali](#), ai sensi dell'[art. 9](#) del DL 119/2018 (con pagamento della somma di 200 euro), per la mancata separata indicazione in dichiarazioni dei costi sostenuti con soggetti localizzati in Paesi black list.

Lo ha sancito la Corte di Cassazione che, con l'ordinanza n. [29329](#) del 21 ottobre 2021, ha ammesso l'adesione al condono perché sussiste un obbligo meramente formale anche se perseguito con una sanzione amministrativa di **notevole entità**.

I giudici di legittimità ricordano che l'art. 9 del DL 119 del 2018 recita: "le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IIVA, dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari ad euro 200,00 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni".

Nel caso di specie, la violazione sanzionata dall'[art. 8](#), comma 3-*bis* del DLgs. 471/97 afferisce all'ipotesi dell'omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi annuale dei costi sostenuti per operazioni con **Paesi a fiscalità privilegiata**, come previsto dall'[art. 110](#), commi 10 e 11 del TUIR. Si tratta di un obbligo che, pur perseguito nell'ipotesi di inosservanza con una sanzione amministrativa di apprezzabile entità, resta sempre di natura formale. E sotto tale profilo, dunque, la sua inosservanza non può rilevare ai fini della determinazione della base imponibile.

Sul punto si ricorda che, ai sensi del predetto articolo 9, la definizione deve riguardare le sole irregolarità, infrazioni, inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commessi entro il **24 ottobre 2018**, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, ai fini dell'IIVA, dell'IRAP, delle imposte dirette, delle relative addizionali e imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e sul pagamento di tali tributi. Trattasi, in generale, delle violazioni "non collegate al tributo", le cui relative sanzioni sono irrogate mediante atti *ex art. 16* del DLgs. 472/97. Le irregolarità potevano essere sanate pagando **200 euro** per ognuno dei periodi d'imposta cui si riferiscono (art. 9 del DL 119/2018).

Con circolare n. [11](#) del 15 maggio 2019 l'Agenzia delle Entrate ha predisposto un **elenco** delle infrazioni ammesse alla definizione agevolata. Fra queste, a titolo esemplificativo, la presentazione di dichiarazioni an-

nuali redatte non conformemente ai modelli approvati, l'omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche IVA (definibile solo quando l'imposta risulta assolta), l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat, l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero l'invio dei questionari con risposte incomplete o non veritiere.

Fra le **esclusioni**, oltre alle violazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo, la circolare ricorda, fra l'altro, le infrazioni relative ad ambiti impositivi diversi da quelli espressamente elencati (ad esempio, violazioni formali inerenti l'imposta di registro, l'imposta di successione, ecc.), ad atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL [119/2018](#), l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche senza debito d'imposta, l'omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli studi di settore, le irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo, l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta.

La circolare dell'Agenzia n. 11/2019 aveva provato a fare chiarezza

È esclusa altresì la violazione per l'acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente **senza** che sia stata emessa **fattura** nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, punita con la sanzione di cui all'[art. 6](#), comma 8 del DLgs. 471/97. Sebbene, infatti, il responsabile del debito d'imposta sia il cedente/prestatore mentre il cessionario/committente è punito con la sanzione pari al 100% dell'IIVA relativa all'acquisto non regolarizzato, non può dimenticarsi che, nel caso di definizione spontanea, per non incorrere nell'irrogazione delle sanzioni, è la stessa norma a richiedere direttamente al cessionario/committente il pagamento dell'IIVA.

È evidente, quindi, secondo la circolare, un **collegamento** con l'obbligo di pagamento del tributo che non consente di ricondurre detta violazione tra quelle alle quali si applica la definizione di cui all'art. 9.

Il questionario richiesto dal cliente al fornitore è indice di buona fede

Se il contribuente domanda le visure e le certificazioni Ue per il commercio di rottami non ci sono indizi di frode

/ Marco NESSI

È illegittimo l'accertamento basato sulla presunta **inesistenza oggettiva** di operazioni commerciali se questa contestazione viene fatta assumendo a riferimento elementi indiziari che riguardano esclusivamente i fornitori, ignorando completamente la filiera degli innumerevoli controlli operati sugli stessi dalla società accertata. Questo principio è stato riconosciuto dalla C.T. Prov. Milano 24 settembre 2021 n. [3641/7/21](#).

Nel caso esaminato l'Ufficio contestava ad una società il coinvolgimento in una **presunta frode IVA** per acquisti provenienti da fornitori intracomunitari, con l'assunzione del ruolo di *buffer* di primo livello in una frode carosello in ambito IVA.

A seguito dei relativi ricorsi depositati dalla società, il Collegio giudicante ha riconosciuto l'illegittimità dell'accertamento. *In primis* è stato evidenziato che, nel caso in esame, l'accertamento aveva tratto origine dalla segnalazione dell'Ufficio Antifrode della Direzione Centrale in merito al coinvolgimento del fornitore in una frode IVA per beni provenienti da fornitori intracomunitari ed in cui le relative fatture erano state qualificate come **soggettivamente inesistenti**.

Successivamente, senza l'avvio di ulteriori indagini, l'Agenzia delle Entrate ha modificato la natura delle citate operazioni (da "soggettivamente" a "oggettivamente inesistenti"), disconoscendo *tout court* l'**effettività** di tutti gli acquisti provenienti dal predetto fornitore, con conseguente richiesta di maggiori imposte, oltre che ai fini IVA anche ai fini di IRES e IVA.

Il Collegio giudicante ha riconosciuto l'illegittimità di questo comportamento in quanto, così operando, l'Agenzia delle Entrate ha continuato a sostenere la conoscibilità della frode da parte della società senza minimamente provare quanto affermato, con l'aggravante di avere raccolto **elementi indiziari** facenti esclusivo riferimento al comportamento tenuto dai fornitori, e non dalla società accertata. In particolare, secondo il Collegio, l'Ufficio non ha fornito alcun riscontro in merito all'attività di controllo interno molto strutturata operata dalla società facente riferimento non solo alla predisposizione di un codice etico di comportamento dei propri dipendenti, ma anche al controllo dell'effettiva sussistenza delle autorizzazioni richieste e della regolarità delle certificazioni previste dal Reg. Ue n. 333/2011 (recante i criteri che determinano quando al-

cuni tipi di rottami metallici cessano di essere considerati rifiuti) in capo ai fornitori.

Infatti, prima di iniziare le trattative, la società ha richiesto ai propri **fornitori** queste certificazioni e controllato la regolarità delle stesse sulla base di apposite visure camerali. Soltanto dopo l'esito positivo di questi controlli, la società ha proceduto con l'emissione dell'ordine indicante quantità e la qualità della merce, il prezzo, il periodo di conferimento e la tipologia di pagamento.

Il Collegio ha quindi riconosciuto che, attraverso questo comportamento, la società è andata ben oltre la **normale diligenza** richiesta per gli operatori del settore, avuto riguardo al complesso articolato della filiera dei controlli adottati nella chiusura degli ordini di acquisto. A fronte di ciò, gli elementi assunti dall'Ufficio a sostegno della propria tesi, sono stati senza riscontro e fuorvianti per poter sostenere, anche in via presuntiva sull'inesistenza oggettiva delle operazioni commerciali di acquisto dai fornitori incriminati, oltre che a sostenere il coinvolgimento della società nella presunta frode carosello.

La sentenza in esame conferma il recente **indirizzo interpretativo** ormai consolidato che, in ambito di [frodi carosello](#), esclude la responsabilità dei contribuenti che, pur adottando un comportamento diligente, si trovino inconsapevolmente coinvolti in frodi carosello organizzate da soggetti terzi (a titolo esemplificativo si vedano Cass. n. 15860/2021 e n. [19647/2020](#)).

Le c.d. "pesate" escludono l'inesistenza oggettiva

Al fine di evitare l'**ingiusta penalizzazione** dei soggetti che sono involontariamente coinvolti in situazioni di frode carosello, e, di riflesso, limitare la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella propria attività di verifica, partendo dallo studio effettuato dall'Unità di informazione finanziaria (UIF) della Banca d'Italia (al riguardo si veda il quaderno del 15 dicembre 2020) potrebbe essere opportuno prevedere già a livello normativo le specifiche tipologie di controlli a carico degli operatori e, soprattutto, individuare i **parametri rilevanti** per poter definire e classificare una società quale "cartiera", così da scongiurare ogni situazione di accertamento ingiustificato.

La separazione delle attività sopravvive alla fusione

In assenza di separazione, si applica il pro rata sulla base dei volumi delle operazioni esenti e imponibili realizzate

/ Maria Giulia BORSA e Emanuele GRECO

In un'operazione di fusione per incorporazione, il soggetto avente causa è tenuto a mantenere sino a naturale scadenza il **regime** di determinazione dell'imposta prescelto dal dante causa prima dell'evento, con l'applicazione, ove necessario, della separazione delle attività di cui all'[art. 36](#) comma 3 del DPR 633/72.

Lo stabilisce l'[art. 1](#) comma 2 del DPR 442/97, oggetto di interpretazione nella recente risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [639/2021](#), che offre l'occasione per una ricognizione delle norme e dei principi fissati dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza in ordine agli **effetti** di un'operazione di riorganizzazione aziendale sulla trasferibilità delle posizioni IVA, in particolare del credito, e sui regimi di determinazione dell'imposta.

In linea generale, la normativa IVA non disciplina espressamente la **trasferibilità** del credito se non implicitamente nell'[art. 5](#) comma 4-ter del DL 70/88 in cui ne viene prevista la libera cedibilità nel rispetto di alcune formalità, come confermato anche dalla recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. [25491/2019](#), n. [27278/2019](#) e n. [24708/2020](#)).

L'anzidetta disposizione, tuttavia, non regola in alcun modo il trasferimento del credito IVA nell'ambito di operazioni straordinarie o di altre trasformazioni sostanziali soggettive.

Per queste occorre invece far riferimento all'[art. 16](#) comma 11 lett. a) della L. 537/93 con cui, seppure con riguardo ad un'operazione di scissione, si è inteso estendere il principio civilistico stabilito all'[art. 2504-bis](#) c.c., prevedendo anche in ambito IVA la continuità e la successione degli obblighi e dei diritti derivanti dall'**applicazione** della medesima tra il soggetto dante causa e il soggetto avente causa.

Con diversi documenti di prassi, difatti, l'Amministrazione finanziaria, oltre ad ammettere l'operatività del principio di **continuità** in parola per tutte le ipotesi di operazioni straordinarie, ha inoltre riconosciuto l'efficacia del passaggio della titolarità del credito IVA al soggetto avente causa anche in assenza della procedura formale e di notifica della cessione del credito come prescritto dall'[art. 5](#) comma 4-ter del DL 70/88 (R.M. n. [183/95](#), C.M. n. [144/98](#), C.M. n. [113/2000](#), ris. Agenzia delle Entrate n. [417/2008](#), risposte a interpello n. [402/2019](#) e n. [642/2021](#)).

In particolare, secondo l'Amministrazione finanziaria, in tali circostanze, la sola formalità da osservare consiste nella compilazione da parte dell'avente causa

della dichiarazione IVA da cui deve emergere il **credito maturato** sino a quel momento, essendo sufficiente ai fini della circolarità del credito l'atto predisposto nell'ambito dell'operazione straordinaria realizzata (si veda la ris. Agenzia delle Entrate n. [417/2008](#)).

Queste considerazioni, tuttavia, non possono essere estese in via automatica laddove la trasformazione sostanziale non comporti la **cessazione dell'attività** da parte del soggetto dante causa, essendo in tal caso necessario che l'attività del complesso aziendale da trasferire sia stata gestita, anteriormente all'operazione straordinaria, in **contabilità separata** (cfr. R.M. n. [183/95](#); risposta a interpello n. [402/2019](#)).

A parere dell'Amministrazione finanziaria solo mediante il regime di separazione delle attività sarebbe infatti possibile individuare in modo oggettivo i dati contabili afferenti all'azienda trasferita e imputarli alla beneficiaria, senza il quale si renderebbe nuovamente necessaria la preventiva richiesta di rimborso del credito IVA nel rispetto dell'[art. 5](#) comma 4-ter del DL 70/88.

In presenza quindi di un'**attività separata** ai sensi dell'[art. 36](#) comma 3 del DPR 633/72, in caso di operazioni straordinarie, tornerebbe utile la recente risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [639/2021](#) che, nel fornire interpretazione dell'[art. 1](#) comma 2 del DPR 442/97, conferma l'obbligo di prosecuzione, in capo alla società beneficiaria di una fusione, del regime di determinazione dell'IVA adottato dalla società incorporata prima del perfezionamento dell'operazione straordinaria.

Nel caso di specie, la società incorporata operava in regime di contabilità separata per gestire l'attività finanziaria esente IVA e quella non finanziaria imponibile, mitigando in questo modo gli **effetti negativi** in termini di detrazione dell'imposta.

Si osserva, per contro, che in una situazione simile, in mancanza di contabilità separata in capo alla società dante causa, si applica il **pro rata** di (in)detraibilità (si veda "[Effetti sul pro rata IVA anche dopo la fusione](#)" del 21 dicembre 2020), da determinarsi sulla base dei volumi complessivi delle **operazioni imponibili** ed esenti poste in essere e dichiarate nel periodo d'imposta precedente da parte sia delle società dante causa sia dalla stessa beneficiaria (Cass. n. [24708/2020](#); si veda anche "[Fusione societaria con effetti sul pro rata IVA](#)" del 24 marzo 2015).

I dividendi delle srl guardano solo il Registro imprese

A prescindere da questioni sulla titolarità della quota, il diritto agli utili è da riconoscere a chi sia iscritto alla data della delibera di distribuzione

/ Maurizio MEOLI

Nell'ambito delle srl, la delibera di **distribuzione degli utili** fa sorgere il diritto individuale alla corresponsione dei dividendi in capo al socio risultante dal Registro delle imprese quand'anche sia iscritta una domanda giudiziale tesa ad accertare una differente titolarità della quota. Tale delibera può incidere sull'*an* e sul *quantum*, ma non può stabilire peculiari modalità di distribuzione degli utili tra i soci stessi che non siano previste nell'atto costitutivo o, in mancanza, che derogino al principio c.d. di proporzionalità. In particolare, non può disporre la distribuzione degli utili per una parte delle quote di titolarità di alcuni soci e l'accantonamento per quei soci la cui titolarità della quota sia oggetto di contestazione in attesa della definizione della questione.

Ad affermarlo è il Tribunale di Torino nella sentenza n. [2839/2021](#).

Il caso di specie sorge nell'ambito di un **piano di incentivazione** teso a fidelizzare amministratori e dirigenti di una società connotato dalla costituzione di un'altra società che gestisce un pacchetto di azioni della prima. In pratica, ai soggetti da fidelizzare non si assegnano azioni della società in cui prestano la propria attività, ma partecipazioni di minoranza nella società che gestisce un pacchetto di azioni della prima. Ogni qual volta un partecipante al piano, socio della società di gestione, cessa di prestare la propria attività, si attiva un meccanismo teso a ripartire la partecipazione tra gli ulteriori soci, secondo uno schema che ricalca l'operatività delle diffuse clausole di prelazione.

Alla data fissata per provvedere al trasferimento della partecipazione nella srl di gestione, alcuni ex dirigenti, che avrebbero dovuto cedere la propria partecipazione nella srl stessa, non si presentavano. Nella successiva assemblea della srl di gestione, quindi, si poneva il problema dell'**assegnazione degli utili** che si era deciso di distribuire e che risultavano rivendicati sia dagli ex dirigenti che dai soci che avevano dichiarato di voler subentrare a essi, e che avevano anche iscritto al Registro delle imprese la domanda giudiziale avente a oggetto la rivendicazione della titolarità delle quote.

La srl di gestione, nel timore di pagare soggetti non creditori, con il rischio di essere tenuta a un secondo pagamento, deliberava di accantonare il relativo importo in un conto corrente dedicato, in attesa della risoluzione della questione. Gli ex dirigenti, allora, chiedevano l'annullamento di tale ultima delibera e la condanna al pagamento dei **dividendi** a loro favore.

I giudici torinesi accolgono tali richieste.

In seguito all'abrogazione del libro soci nell'ambito della srl – osservano – condizione per l'opponibilità

dell'acquisto alla società e per l'esercizio dei diritti di socio è l'iscrizione (o meglio, il deposito per l'iscrizione) nel Registro delle imprese, secondo la previsione dell'[art. 2470](#) c.c. Tale disposizione, al fine di assicurare certezza e stabilità ai processi interni alla srl, fa leva su un **indice segnaletico** di tipo formale, come l'iscrizione al Registro delle imprese, per l'individuazione del titolare dei diritti nei confronti della società.

Si tratta di una disciplina con carattere imperativo e di ordine pubblico economico – avendo la funzione di rendere conoscibili e in qualche misura più trasparenti gli assetti societari del più diffuso tipo di società di capitali, evitando l'opacità che connotava l'iscrizione a libro soci come strumento di legittimazione del socio nei confronti della società – che **non può essere surrogata** dalla conoscenza di fatto che la società abbia avuto dell'intervenuto acquisto della quota (*cfr.* Trib. Roma [12 gennaio 2018](#)) e che non può essere contestata dagli organi sociali relativamente a vicende di invalidità riguardanti i rapporti tra cedente e cessionario della partecipazione (*cfr.* Trib. Milano [5 febbraio 2018](#) e Trib. Milano [5 dicembre 2017](#)).

A fronte di ciò, all'iscrizione nel Registro delle imprese (atipica e non univocamente ammessa) della domanda giudiziale avente a oggetto la rivendicazione della titolarità delle quote non può riconoscersi alcun effetto giuridico ai sensi dell'[art. 2470](#) c.c., se non puramente **"notiziale"**.

L'esercizio dell'opzione di acquisto delle quote non è, peraltro, giuridicamente irrilevante. Esso, infatti, può presentare l'effetto di trasferire *inter partes* la titolarità della quota, salva riproduzione del consenso nell'atto di trasferimento; con la conseguenza che il socio uscente è tenuto a **riversare** all'acquirente il dividendo che ha ricevuto in data successiva alla dichiarazione, per aver mantenuto formalmente l'iscrizione della quota a proprio nome. Oppure potrebbe avere effetti esclusivamente obbligatori; con la conseguenza che il socio uscente, che abbia mancato di prestare il consenso al trasferimento della quota, è tenuto a risarcire all'acquirente il danno da ritardo nell'adempimento da commisurare alle utilità perdute (nella specie, in particolare, il dividendo).

Si tratta, tuttavia, di effetti che riguardano il regolamento dare-avere della vendita della quota e che interessano solo socio uscente e acquirente, senza offrire spunti per stabilire chi, tra essi, abbia diritto a incassare il dividendo: questione di legittimazione che deve risolversi sul piano dell'organizzazione societaria e della ricognizione della qualità di socio alla luce delle **risultanze** del Registro delle imprese.

Confisca verso i terzi con garanzie

Nel caso di terzi estranei al reato, non è ammissibile il provvedimento se non è garantita la partecipazione dell'interessato al procedimento

/ Maria Francesca ARTUSI

La direttiva [2014/42](#) relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Ue qualifica come "**provento**" del reato "ogni vantaggio economico derivato, direttamente o indirettamente, da reati", il quale "può consistere in qualsiasi bene e include ogni successivo reinvestimento o trasformazione di proventi diretti e qualsiasi vantaggio economicamente valutabile" ([art. 2](#) par. 1).

La Corte di giustizia, nelle cause riunite [C-845/19 e C-863/19](#), afferma che la direttiva in questione deve essere interpretata nel senso che essa non prevede unicamente la confisca dei beni che costituiscono un vantaggio economico derivante dal reato per il quale l'autore dello stesso è stato condannato, ma contempla altresì la confisca dei beni appartenenti a tale autore del reato che derivano **da altre condotte criminose**. D'altra parte, gli Stati membri non possono permettere la confisca di un bene che appartiene a una persona diversa dall'autore del reato, senza che tale persona abbia la facoltà di intervenire quale parte nel procedimento in cui tale confisca viene ordinata.

Nel caso di specie – di diritto bulgaro – ci si chiedeva se le somme di denaro sequestrate, conseguentemente a una contestazione per delitti legati agli stupefacenti, presso il domicilio degli interessati e della loro famiglia, nonché nella vettura utilizzata da uno di loro, costituissero un siffatto vantaggio economico.

Come rilevato dall'Avvocato generale nelle proprie conclusioni, il legislatore dell'Unione, facendo espressamente riferimento, nel citato articolo 2, ai vantaggi diretti o indiretti, non ha inteso stabilire due nozioni distinte, che sarebbero indipendenti l'una dall'altra, bensì voleva includere nella nozione di provento anche tutte le **trasformazioni** dei beni derivanti dal reato nonché gli **altri incrementi** di valore generati da questi ultimi.

Questa pronuncia offre l'occasione per tornare su alcuni principi in materia di confisca. La direttiva in esame impone, infatti, agli Stati membri di prevedere una confisca in tre ipotesi: confisca "**classica**", confisca estesa, confisca nei confronti di terzi ([artt. 4, 5 e 6](#)).

La prima ipotesi delinea le misure necessarie per poter procedere alla confisca, **totale o parziale**, segnatamente, dei proventi, ossia dei vantaggi economici derivanti, direttamente o indirettamente, da reati, subordinatamente a una condanna definitiva per un reato, ivi compresa un'eventuale condanna pronunciata nell'ambito di un procedimento in contumacia. A questo proposito, occorre rilevare che, sebbene tale disposizione preveda una condanna definitiva per un reato,

essa non precisa però se tale reato debba necessariamente essere quello da cui deriva il provento in questione oppure se possa trattarsi di un altro reato eventualmente connesso con il primo.

In virtù dell'art. 5, gli Stati membri sono tenuti ad adottare le misure necessarie per poter procedere alla confisca, totale o parziale, dei beni che appartengono a una persona condannata per un reato suscettibile di produrre, direttamente o indirettamente, un vantaggio economico, qualora l'autorità giudiziaria, in base alle circostanze del caso, compresi i fatti specifici e gli elementi di prova disponibili, sia convinta che i beni in questione derivano da condotte criminose. Pertanto, occorre considerare che la confisca **estesa**, prevista da tale art. 5, ricomprende situazioni nelle quali l'art. 4 della medesima direttiva non può essere applicato in ragione dell'**assenza di un nesso** tra il bene in questione e il reato per il quale è stata pronunciata la condanna definitiva.

Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'art. 6, relativo alla confisca **nei confronti di terzi**, tale norma sollecita gli Stati membri ad adottare le misure necessarie per poter procedere alla confisca di proventi, o di altri beni di valore corrispondente a quello dei proventi, che siano stati trasferiti, direttamente o indirettamente, a soggetti terzi da un indagato o da un imputato, o che siano stati acquisiti da terzi presso un indagato o un imputato, almeno quando tali terzi sapevano o avrebbero dovuto sapere che il trasferimento o l'acquisizione aveva lo scopo di evitare la confisca.

Da provare il trasferimento o l'acquisizione di proventi da un terzo

A questo proposito, viene rilevato dai giudici di Lussemburgo che tale confisca presuppone che sia dimostrata l'esistenza di un **trasferimento** di proventi a un terzo o l'esistenza di un'**acquisizione** di proventi siffatti da parte di un terzo, nonché la conoscenza, da parte di tale terzo, del fatto che il trasferimento o l'acquisizione in questione aveva lo scopo, per la persona indagata o la persona imputata, di evitare la confisca.

Resta inteso che, nel caso di coinvolgimento di **terzi estranei al reato**, valgono le garanzie previste dall'[art. 8](#) della direttiva 2014/42, nonché dall'[art. 47](#) della CEDU (diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale); pertanto non è ammissibile il provvedimento se non è garantita la partecipazione dell'interessato al procedimento.

Antisindacale decidere di cessare l'attività senza coinvolgere il sindacato

Le procedure di consultazione devono essere espressamente previste dalla contrattazione collettiva

/ Viviana CHERCHI

Il Tribunale di Firenze, con decreto del [20 settembre 2021](#), affronta il tema delle conseguenze del mancato rispetto da parte di un'azienda degli obblighi di informazione di fonte contrattuale nell'ambito di una procedura di licenziamento collettivo per **cessazione dell'attività**.

La decisione in commento – intervenuta nella nota vicenda della chiusura dello stabilimento fiorentino di Campi Bisenzio disposta da una multinazionale britannica dell'automotive, con conseguente licenziamento di 422 lavoratori – risulta di particolare interesse. Il Giudice di Firenze, infatti, fornisce una lettura rigorosa degli **obblighi informativi** stabiliti dalla contrattazione collettiva in caso di riorganizzazioni aziendali che comportino esuberi.

In questo particolare momento storico, il coinvolgimento delle organizzazioni sindacali nella gestione degli esuberi – divenuto una costante nella decretazione d'urgenza – viene percepito anche dalla giurisprudenza di merito quale strumento per ridurre l'impatto socio-economico degli stessi.

Al riguardo, si ricorda come i contratti collettivi di categoria possano prevedere, soprattutto in situazioni di crisi, una **procedimentalizzazione** del potere del datore di lavoro a tutela dei lavoratori coinvolti (c.d. funzione gestionale), che comporta il rispetto di obblighi informativi verso il sindacato.

Si ricorda, inoltre, come la giurisprudenza ravvisi un'ipotesi di **condotta antisindacale**, reprimibile con lo speciale procedimento di cui all'[art. 28](#) della L. 300/70, nel caso di violazione di obblighi di informazione e consultazione previsti dalla legge (tra le più importanti disposizioni si ricordano gli [artt. 4 e 24](#) della L. 223/91 nel caso di avvio della c.d. procedura di mobilità per riduzione del personale; l'[art. 47](#) della L. 428/90 nel caso di trasferimento d'azienda) e, più recentemente, di obblighi introdotti dalla contrattazione collettiva (cfr. Cass. n. 7347/2004).

Nel caso deciso dalla pronuncia in commento, una multinazionale di componentistica per auto, dopo aver deliberato di chiudere il proprio stabilimento di Campi Bisenzio, aveva deciso di licenziare **tutto il personale**, nel frattempo collocato in aspettativa retribuita. La società aveva, quindi, inoltrato alle OO.SS. la lettera di avvio della procedura di licenziamento collettivo ex L. [223/91](#).

Con ricorso ex art. 28 della L. 300/70, la FIOM-CGIL della Provincia di Firenze aveva chiesto la **rimozione** degli effetti della condotta antisindacale concretizzatasi,

secondo il sindacato, nell'aver omesso le procedure di consultazione e confronto previste dagli artt. 9 e 10 del CCNL aziende metalmeccaniche e dall'accordo aziendale siglato il 9 luglio 2020, nell'aver compiuto una serrata offensiva, collocando tutti i dipendenti in ferie/permesso o aspettativa retribuita, e nell'aver avviato la procedura di licenziamento collettivo senza prima ricorrere agli ammortizzatori sociali. La società aveva replicato di aver tempestivamente comunicato alle OO.SS. la decisione di cessare l'attività di impresa, negando di avere alcun obbligo informativo riguardo al processo formativo e all'analisi della decisione stessa. Il Tribunale di Firenze ha riconosciuto, invece, il **carattere antisindacale** di tale condotta datoriale, chiarendo come gli obblighi informativi contenuti nell'art. 9 del CCNL aziende metalmeccaniche non fossero limitati alla comunicazione della decisione assunta, estendendosi, invece, alla fase di formazione della decisione stessa.

Secondo il giudice, l'assorbimento e la sostituzione delle procedure di informazione e consultazione previste dall'art. 9 del CCNL Metalmeccanici con quelle di cui alla L. 223/91 (disposti dallo stesso contratto collettivo) non varrebbero per le informazioni relative alle "previsioni sulle **dinamiche occupazionali** anche in relazione all'andamento della domanda e dei conseguenti carichi di lavoro" che le Direzioni delle unità produttive che occupano più di 150 dipendenti – come nel caso di specie – sono tenute a fornire al sindacato. È stato, inoltre, aggiunto come un obbligo specifico di informazione preventiva risulterebbe **espressamente pattuito** nell'accordo aziendale firmato il 9 luglio 2020 ove il confronto con la RSU era stato previsto al semplice verificarsi del "mutamento del corrente contesto e condizioni di mercato".

Per il Giudice, nessuna informazione sarebbe stata fornita al sindacato circa il carattere allarmante dei dati relativi all'azienda in relazione alle direttive ricevute dalla Direzione del Gruppo e alle possibili ricadute di tale situazione "sulle dinamiche occupazionali".

Accertato, dunque, un comportamento antisindacale consistito nell'aver impedito al sindacato di interloquire nella fase di formazione della decisione di procedere alla cessazione dell'attività impresa, il Tribunale ha condannato l'azienda a **rinnovare** correttamente l'informativa omessa e, conseguentemente, a revocare la procedura ex L. 223/91, iniziata sulla base di una decisione presa in assenza del confronto, necessario anche se non vincolante, con il sindacato.