Unione Nazionale Cooperative Italiane

Rassegna Stampa

del

1 luglio 2019

PERSONE FISICHE

Tax rate da record sui dividendi ricevuti da società semplici e trust

Differenze (troppo) marcate in base al controllante della Spa o Srl che fa i profitti
Più lieve la tassazione sulle somme percepite tramite soggetti in Paesi black list

I redditi di una società di capitali residente in Italia –se sono detenuti da una società semplice – giungono alla persona fisica che sia socia di quest'ultima decurtati da un prelievo fiscale complessivo che può arrivare al 60,3%, tra Ires, Irap (stimata al 3,9%), Irpef (stimata al 43%) e relative addizionali (stimate al 2%). Lo stesso accade al beneficiario di un trust non commerciale trasparente.

Si è più fortunati se la società semplice o il trust controllano una società localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata. Infatti, grazie al regime delle società estere controllate di cui all'articolo 167 del Tuir o al credito d'imposta indiretto spettante nel caso in cui sia dimostrata l'esimente della commercialità (articolo 47, comma 4) il carico fiscale complessivo non può superare di norma la somma dell'Irpef progressiva e delle addizionali: in genere 45%, meno ancora di quello che grava sul dividendo distribuito direttamente alla persona fisica da una società italiana (46,6%).

La situazione ideale è quella delle fondazioni e dei trust opachi commerciali per i quali è dovuta solo l'Ires (a volte, per le fondazioni, dimezzata) sul 5% del dividendo, senza ulteriore tassazione, perché le erogazioni eventualmente fatte da queste entità non hanno natura di dividendo. Il carico fiscale non supera, quindi, il 28,8% per le fondazioni commerciali e per i trust commerciali opachi e il 29,5% per quelli trasparenti.

Da cosa derivano le differenze

Non è chiaro se questo quadro paradossale derivi da scelte consapevoli del legislatore (di cui comunque non si comprenderebbe la logica) o da qualche refuso normativo. È comunque certo che i soci di società semplici e i beneficiari di trust non commerciali trasparenti subiscono in pieno un fenomeno doppia imposizione economica che invece viene fortemente attenuato (in certi casi annullato) nei confronti degli altri contribuenti. Lo stesso reddito, infatti, viene integralmente tassato prima (come reddito d'impresa) in capo alla società di capitali che lo ha prodotto e poi (come utile) in capo al socio della società semplice o al beneficiario del trust trasparente.

All'origine del problema c'è la formulazione dell'articolo 27 del Dpr 600/1973, in base al quale la ritenuta d'imposta del 26% sui dividendi è applicabile solo nei confronti delle persone fisiche residenti in Italia, dei soggetti esenti da Ires e dei non residenti.

Le società di persone, di capitali e gli enti commerciali o non commerciali (compresi i trust) residenti non sono soggetti a ritenuta e quindi il dividendo concorre a formare il loro reddito complessivo (circolare 26/E del 2004, par. 3; risoluzione 85/E del 2005 ed errata corrige alla circolare 11/E del 2011, par. 7). Ci sono però differenze rilevanti. Per le società di capitali e gli enti commerciali gli utili concorrono – di norma – a formare l'imponibile nella misura del 5%, mentre i dividendi percepiti nell'esercizio d'impresa concorrono a formare il reddito nella misura del 58,14% (o nelle minori misure del 49,72% o del 40% se gli utili sono stati prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016). Di contro, per le società semplici i dividendi formati con utili prodotti dalla società partecipata dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 concorrono a formare il reddito nella misura del 100% a causa della soppressione della prima parte dell'articolo 47, comma 1, del Tuir. Infine, per gli enti non commerciali, non vi è più alcun abbattimento d'imponibile per gli utili non conseguiti nell'esercizio d'impresa e prodotti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016; per gli utili precedenti, si applica l'abbattimento del 22,26% (articolo 1, comma 3, del Dm 26 maggio 2017).

La situazione non migliora se le partecipazioni sono detenute nel regime del risparmio gestito. Dal «risultato di gestione» soggetto alla "rassicurante" imposta sostitutiva del 26%, si devono infatti sottrarre i proventi «che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente», fra i quali – per le società semplici e gli enti non commerciali – vi sono appunto, i dividendi (articolo 7, comma 4, Dlgs 461/1997 e fra le altre, la risoluzione 104/E del 2001).

Plusvalenze con prelievo light

Il regime dei dividendi percepiti da società semplici ed enti non commerciali sopra tratteggiato diverge significativamente da quello delle plusvalenze.

Per le società semplici e gli enti non commerciali, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni, in quanto non conseguite nell'esercizio d'impresa, sono tassate come redditi diversi (articolo 67, comma 1, lettere c e c-bis del Tuir). In particolare, sono assoggettati all'imposta sostitutiva del 26% di cui all'articolo 5 del Dlgs 461/1997, prelevata dall'intermediario se il contribuente ha optato per il regime del risparmio amministrato o gestito (articoli 6 e 7 dello stesso decreto). Meglio vendere, quindi, che incassare dividendi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Pagina a cura di

Marco Piazza

il caso limite

Carico fiscale oltre l'85% in caso di recesso del socio

Alle holding società semplici conviene distribuire gli utili via via che sono prodotti

Il regime di tassazione dei dividendi è ormai decisamente disarmonico. Uno dei casi che lo mette meglio in evidenza è quello in cui:

il socio di una società semplice esercita il diritto di recesso esigendo la liquidazione del valore della propria quota;

la società semplice, per procurarsi la necessaria liquidità, si fa distribuire dalle controllate un corrispondente dividendo.

Supponiamo, ad esempio, che il valore fiscale delle quote della società semplice detenute dal socio sia 10mila e che, per effetto del recesso – esercitato nel corso del 2019 – abbia diritto ad un importo di 1 milione.

La società semplice, nel corso del 2019, si fa distribuire 1 milione di riserve di utili dalla controllata, che sono così formati (la controllata ha esercizio coincidente con l'anno solare):

utili prodotti nell'esercizio 2017: 200mila euro;

utili prodotti nell'esercizio 2018: 800mila euro.

Nel quadro RL della dichiarazione dei redditi della società semplice per il 2019 compariranno utili imponibili per 916.280, considerato che gli utili formati con redditi prodotti dalla controllata nel 2017 sono abbattuti al 58,14 per cento.

In base all'articolo 5 del Tuir questi redditi concorrono a formare il reddito complessivo dei soci superstiti anche se non sono incassati da loro perché vengono utilizzati per pagare il socio receduto. Tenuto conto dell'Irpef e delle addizionali, il carico fiscale complessivo potrebbe superare il 41 per cento. In base all'articolo 68, comma 6, del Tuir, i redditi stessi aumentano il costo fiscale della partecipazione dei soci superstiti.

Anche il socio receduto, però, è tassato – in base all'articolo 20-bis del Tuir, su un reddito di 990 mila euro, pari alla differenza fra la somma percepita e il costo della sua partecipazione. Ipotizzando che possa beneficiare della tassazione separata perché possedeva la partecipazione da oltre cinque anni (articolo 17, comma 1, lettera l del Tuir) e che la media dei redditi prodotti nel biennio precedente a quello

in cui è sorto il diritto all percezione sia di 15mila euro a cui corrisponde un'aliquota del 38,4%, subirà un'imposizione di 381mila euro.

La tassazione complessiva causata dal recesso supererà i 790mila euro (su un milione di valore della quota del socio receduto). Se si tiene conto (come è giusto fare) dell'Ires e dell'Irap pagate dalle società operative che hanno prodotto il reddito distribuito alla società semplice il carico fiscale complessivo supera l'85 per cento.

Questo effetto distorsivo viene risolto, nel caso in cui il socio receda da una società commerciale o da un'associazione professionale, ammettendo in deduzione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo della società o associazione la cosiddetta "differenza di recesso" corrisposta al socio uscente, così come individuata, fra le altre, dalla risoluzione 64/E del 2008.

Quando però la società di persone non svolge attività commerciale né attività professionale, non si trova un rigo nella dichiarazione dei redditi delle società di persone che consenta fare questa deduzione che pure sembrerebbe logica.

In attesa di chiarimenti, per attenuare il danno potenziale pare opportuno che le holding costituite in forma di società semplice tendano a farsi distribuire i dividendi man mano che vengono prodotti gli utili da parte delle controllate. In questo modo si otterrà almeno l'effetto che gli utili siano tassati in capo ha chi ha il diritto attuale di percepirli e che, per il socio receduto, avendo concorso alla formazione de suo reddito complessivo si aggiungano al costo della sua partecipazione, così da normalizzare il calcolo del suo imponibile soggetto a tassazione separata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CONTENZIOSO

Bocciato l'accertamento esecutivo spedito per posta raccomandata

Per la Ctr Piemonte occorre la notifica tramite ufficiale giudiziario
Secondo i giudici di merito la proposizione del ricorso non ha efficacia sanante

L'accertamento esecutivo spedito per posta raccomandata, e non tramite ufficiale giudiziario, è giuridicamente inesistente. Trattandosi, inoltre, di elemento costitutivo della validità dell'atto, il difetto di notifica non può essere sanato attraverso la tempestiva proposizione del ricorso. La pronuncia, dagli effetti potenzialmente dirompenti, giunge dalla Ctr Piemonte con la sentenza 757/3/2019 depositata l'11 giugno scorso (presidente e relatore Giusta).

A fronte della notifica per posta raccomandata di un accertamento esecutivo (o impoesattivo), il contribuente contestava la nullità dell'atto in quanto mancava un procedimento di notifica propriamente inteso, attraverso l'intermediazione di un soggetto qualificato (ufficiale giudiziario o o altro agente notificatore). Il collegio di appello ha accolto l'eccezione della parte, recependo pressocchè integralmente le tesi della dottrina più autorevole (Glendi), sulla base dell'esame del testo dell'articolo 29 del Dl 78/2010.

È stato in particolare osservato che occorre distinguere l'atto impoesattivo primario da quello secondario.

1. Con riferimento al primo, la disciplina di riferimento prescrive l'obbligo della notifica. Ne deriva che trovano naturale ingresso le regole ordinamentali in materia, recate nell'articolo 60 del Dpr 600/1973, e negli articoli 137 e seguenti del Codice di procedura civile. Tale rigore legislativo appare pienamente giustificato dal fatto che l'atto impoesattivo cumula in sé non solo la funzione impositiva (accertamento) ma anche quella esecutiva, saltando la fase della formazione del ruolo. L'inadempimento del contribuente all'intimazione di pagamento contenuta all'interno dell'avviso, dunque, legittima l'agente della riscossione all'adozione delle opportune misure espropriative.

2. Al contrario, per gli atti impoesattivi secondari è espressamente stabilito che la comunicazione possa avvenire anche tramite posta raccomandata. Si tratta dei provvedimenti di riliquidazione delle somme dovute, emessi ad esempio a seguito del deposito di una sentenza o della decadenza dalla procedura di rateazione di un accertamento con adesione. In questo caso, si attenuano le garanzie prescritte dalla

legge, visto che la pretesa tributaria è stata già validamente manifestata al contribuente e si è a cospetto di atti impugnabili solo per vizi propri (come errori di calcolo).

Rileva ulteriormente la Ctr come l'acquisizione della funzione di titolo esecutivo sia collegata dalla legge al decorso del termine per la proposizione del ricorso, così valorizzando il momento di perfezionamento della notifica. D'altro canto, l'unitarietà dell'atto non consentirebbe di scindere la funzione accertativa da quella esattiva, così consentendo alla prima di esplicare comunque i suoi effetti con la sola effettiva conoscenza del provvedimento. Inoltre, il fatto che la notifica rappresenti un elemento costitutivo degli effetti giuridici dell'accertamento in esame impedisce la sanatoria prevista dall'articolo 156 del Codice di procedura civile, in virtù della tempestiva proposizione del ricorso.

È evidente la rilevanza della tesi accolta dalla Ctr, poiché se così fosse la quasi totalità degli accertamenti esecutivi risulterebbe annullabile. Va ricordato, in chiusura, che la tesi tradizionale della Cassazione è nel senso che la notifica dell'avviso di accertamento è una mera condizione di efficacia dell'atto e non un requisito di legittimità dello stesso. Non risultano però ancora approfondimenti dei giudici di legittimità rispetto agli accertamenti impoesattivi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Luigi Lovecchio

SOCIETÀ

Sì al sindaco unico di Srl esterno al registro revisori

Per il Tribunale di Bologna l'obbligo c'è solo per chi è anche il revisore legale
Norme pensate per le Spa vanno declinate tenendo conto delle differenze

Il sindaco unico o i componenti del collegio sindacale di Srl possono anche essere soggetti non iscritti al registro dei revisori legali quando sia nominato un revisore legale dei conti (persona fisica o società di revisione) per svolgere la funzione di revisione legale: lo decide il Tribunale di Bologna (sezione d'impresa) con decreto del 23 maggio 2019 appena reso noto (rg. 2328/2019) in sede di giudizio di omologazione di una deliberazione assembleare della quale il notaio verbalizzante aveva rifiutato l'iscrizione al Registro delle imprese.

La clausola della discordia

La questione che ha dato origine al giudizio era l'approvazione, da parte dell'assemblea dei soci di una Srl, di una clausola statutaria secondo la quale, ove fosse nominato un revisore legale al fine di svolgere la funzione di revisione legale dei conti, il sindaco unico o i componenti del collegio sindacale non dovessero avere la qualità di revisori legali ma potessero essere scelti «anche fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del ministro della Giustizia» (vale a dire – secondo il dm 320/2004 – avvocati, dottori e ragionieri commercialisti e consulenti del lavoro) «o fra i professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche». Il notaio verbalizzante aveva dunque ritenuto illegittima questa deliberazione reputando che il sindaco unico di Srl debba essere un soggetto iscritto al registro dei revisori legali (e che almeno un componente effettivo del collegio sindacale debba essere un revisore legale).

Secondo il giudice bolognese, invece, una tale clausola statutaria non si pone in contrasto con quanto previsto nell'articolo 2397, comma 2, del Codice civile (norma dettata per le Spa, ma applicabile anche alle Srl per effetto del richiamo che ne è fatto nell'articolo 2447, comma 3, del Codice civile), secondo cui almeno «un membro effettivo ed uno supplente» del collegio sindacale «devono essere iscritti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro».

Le differenze tra società

Se è vero, infatti, che all'organo di controllo della Srl si deve applicare la disciplina dettata in materia di Spa, questa applicazione alla Srl di una norma dettata per la Spa

deve essere effettuata pur sempre tenendo in conto le peculiarità tipiche di questi due tipi societari. In particolare, tenendo conto del fatto che nella Srl si può optare per la nomina, alternativa o congiunta, di un revisore legale (per svolgere le sole funzioni di revisione legale dei conti) e di un organo sindacale (quest'ultimo, a sua volta, in composizione monocratica o collegiale), con il compito del controllo di legalità (ed eventualmente anche del compito di revisione legale dei conti).

Nella Spa, invece, è prevista la obbligatoria presenza di un organo sindacale necessariamente collegiale (con il compito del controllo di legalità ed eventualmente anche della revisione legale dei conti) ed è disposto che esso abbia una composizione "mista": almeno un membro effettivo (e uno supplente) devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro, mentre i restanti membri, se non iscritti nel registro dei revisori, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con il dm 320/2004 o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche. Inoltre, sempre in materia di Spa, è disposto che se la funzione di revisione legale dei conti sia affidata al collegio sindacale, tale organo deve essere interamente composto da revisori legali, iscritti nell'apposito registro.

La conclusione

Ebbene, quest'ultima disposizione – secondo il Tribunale Bolognese – consente di ritenere che qualora, con riferimento alla società a responsabilità limitata, si opti per la composizione monocratica dell'organo di controllo, si debba procedere alla nomina di un revisore legale come sindaco unico «soltanto ove cumuli anche» la funzione di revisione legale dei conti. Ne consegue che, nella Srl, non occorre nominare un revisore legale dei conti come "sindaco unico" qualora a un revisore (persona fisica o società di revisione) iscritto nell'apposito registro, sia attribuita la funzione di revisione legale dei conti; in questo caso, inoltre, nell'ipotesi di nomina di un organo sindacale collegiale, tutti i suoi componenti possono non essere revisori legali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani

Elisabetta Smaniotto

DICHIARAZIONI

Dalle ritenute alle perdite, la Cassazione «riscrive» le istruzioni a Redditi 2019

I calcoli per i pagamenti non possono ignorare le sentenze della Corte
Risolto il nodo-trattenute non operate o non versate dal sostituto d'imposta

Scade oggi, 1° luglio, il termine di versamento per chi non beneficia della proroga al 30 settembre decisa con la conversione del decreto crescita (Dl 34/2019). In un caso e nell'altro, nel completare i calcoli, è bene che i contribuenti (e i loro consulenti) non perdano di vista gli ultimi orientamenti della giurisprudenza di legittimità, che potrebbero influire non poco sul risultato finale. In particolare, in questi ultimi mesi la Suprema corte si è occupata di ritenute subite ma non versate dal sostituto d'imposta e del riporto di perdite "dimenticate" nelle precedenti dichiarazioni.

Il problema delle ritenute

Iniziando dalle ritenute, negli scorsi anni il vero problema per il soggetto che le subiva (a vario titolo: professionista, agente, dipendente, collaboratore, eccetera) era costituito dall'omesso versamento da parte del sostituto e dalla possibile solidarietà che, in questi casi, poteva scattare rispetto al credito vantato dall'Erario. Come più volte sottolineato anche su queste pagine (si veda il Sole 24 Ore del 16 aprile 2018), secondo un orientamento abbastanza radicato della Cassazione (pronunce 14598 e 12113 del 2017, 12076/2016, 9933/2015), lo scomputo delle ritenute da parte del sostituto era subordinato all'effettivo versamento, perché, in base all'articolo 35 del Dpr 602/1973 e all'articolo 1294 del Codice civile, anche tale soggetto sarebbe originariamente obbligato in solido al pagamento dell'imposta, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto.

Questa posizione era molto criticata in dottrina (si vedano gli studi del Notariato 39/2005/T e 192/2007/T) anche perché finisce, di fatto, per comportare una duplice imposizione in capo al sostituito, il quale non può neppure appurare se il sostituto ha effettivamente adempiuto o meno al versamento della ritenuta. In effetti, l'orientamento restrittivo non era univoco all'interno della Corte, sussistendo pronunce favorevoli al contribuente (13664 e 12991 del 1999 e 8606/1996) anche se più risalenti nel tempo.

La soluzione della Cassazione

Per dirimere il contrasto, l'ordinanza 31742/2018 aveva sottoposto la questione alle Sezioni unite, che si sono espresse con la sentenza 10378 depositata il 12 aprile

scorso. In essa la Corte distingue tra sostituzione d'acconto – a cui è applicabile l'articolo 64 del Dpr 600/1973 – e sostituzione a titolo d'imposta, a cui, invece, si applica anche la solidarietà di cui all'articolo 35 del Dpr 602/1973, peraltro nella sola ipotesi in cui le ritenute non siano state operate. Da ciò si ricava il seguente principio di diritto: nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione. In questi casi (purtroppo assai frequenti nella pratica), l'unico debitore nei confronti dell'amministrazione finanziaria è il sostituto, il quale, peraltro, avendo effettuato la ritenuta dovrebbe disporre della relativa provvista.

Questa conclusione è di importanza fondamentale proprio nel momento in cui si predispone la dichiarazione del sostituito, il quale, in tutti i casi in cui riesca a provare di aver subìto la ritenuta (elemento quanto mai rilevante):

se non è in possesso della certificazione che la legge pone a carico del sostituto (articolo 4, comma 6-ter, Dpr 322/98), può sostituirla con qualunque documento equipollente (sentenze 18910/2018 e 14138/2017) e, comunque, risolvere il problema seguendo i chiarimenti forniti dalla risoluzione 68/E/2009, richiamata anche dalla risposta all'interrogazione parlamentare 5-08069 del 10 marzo 2016 (commissione Finanze della Camera);

se ha il dubbio (o la certezza) che il sostituto non ha versato le ritenute, può comunque scomputarle dall'imposta dovuta a norma dell'articolo 22, comma 1, Tuir, senza temere di essere chiamato a rispondere del debito d'imposta che, in ossequio alla citata sentenza delle Sezioni Unite, grava solo sul sostituto d'imposta.

Un problema in meno, quindi, che evita incertezze e che, peraltro, a favore del contribuente vedeva schierata gran parte della giurisprudenza di merito: tra le tante, Ctr Lombardia 1926/1/2019 (sul Sole 24 Ore del 20 maggio scorso), 6550/49/2016 e 23/49/2016, Ctr Palermo 2047/25/2016, Ctr Piemonte 595/22/2014, Ctr Basilicata 296/2/2014, Ctr Toscana 74/1/2013, Ctr Puglia 112/26/2012. Ora che anche la Cassazione ha assunto questo orientamento, la questione pare davvero risolta, e l'Agenzia dovrebbe invitare gli uffici a cessare eventuali contenziosi ancora pendenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Pagina a cura di

Giorgio Gavelli

IL PROBLEMA

Resta il no al riporto delle passività con integrativa

In attesa di un cambio va monitorato il «rosso» da dichiarazioni precedenti

Se per le ritenute non versate dal sostituto si è giunti finalmente a una soluzione equilibrata, altrettanto non può dirsi per le perdite riportabili in regime d'impresa. Secondo un orientamento più volte espresso dalla Cassazione tale riporto costituirebbe una facoltà del contribuente, in quanto tale non ammessa alla correzione tramite presentazione di dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, Dpr 322/98 (ordinanze 8195 e 5105 del 2019, sentenza 25566/2017 e, in passato, pronunce 16333 e 7294 del 2012 e 15452/2010).

In realtà non è una facoltà, ma un preciso obbligo, per l'intero importo che trova capienza nella quota di imponibile compensabile, come anche ricordato dall'Agenzia nella circolare 8/E/2019 (che fa seguito a quanto già affermato dalla risoluzione 87/E/2013, dalla circolare n. 188/E/1998 e dalla risoluzione 10/1429/1976). E come emerge dalla disciplina dell'utilizzo perdite in sede di accertamento (provvedimento 12 ottobre 2016 e circolare 15/E/2017).

Anche in questo caso, si potrebbe pensare a un intervento delle Sezioni unite, visto che esistono pronunce favorevoli ai contribuenti anche di legittimità (6663/2014 e 15452/2010) oltre che di merito (Ctr Liguria 569/6/2014).

Inoltre, il contribuente è sempre ammesso a far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito (ultimo periodo del già citato comma 8-bis dell'articolo 2 del Dpr 322/98).

È opportuno monitorare il riporto delle perdite da dichiarazioni precedenti, anche alla luce di altre due problematiche spesso oggetto di contenzioso.

Dichiarazione omessa

In primo luogo, non è certa la riportabilità in caso di dichiarazione omessa. Se in dottrina è prevalente la tesi favorevole al contribuente, come estensione del principio dettato dalle Sezioni unite della Cassazione in tema di riporto del credito Iva (sentenza 17757/2016), e se sussiste prassi dell'Agenzia in senso conforme (risoluzione 152/E/2001), si rintracciano pronunce di segno contrario (sentenze

29083/2018 e 1471/2017, anche se, in passato, si veda la sentenza 5860/2001), non accolte dalla giurisprudenza di merito (Ctp Milano 4476/1/2017, Ctr Emilia Romagna 1675/2/2016 e Ctp Mantova 168/2/2013).

Termine di accertamento

Infine, dovrebbe essere oramai consolidato il principio che il termine per l'accertamento (in assenza di dichiarazione integrativa) decorre non dal periodo d'imposta in cui la perdita viene utilizzata ma in quello, precedente, in cui essa si è originata: in tal senso Ctp Milano 5078/13/2018 e 199/40/2013, Ctp Reggio Calabria 217/4/2016, Ctr Piemonte 1332/31/2014, Ctp Siracusa 247/1/2012 e Ctr Veneto 18/6/2007. Anche perché, diversamente, essendo attualmente indefinito l'intervallo temporale di utilizzo delle perdite a riporto, altrettanto indefinito, in spregio alla legge, sarebbe il termine di accertamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CONTENZIOSO

Licenziamento collettivo: criteri di scelta contestabili da chi ha avuto un danno

L'annullamento del recesso non può essere richiesto indistintamente da tutti
La domanda deve arrivare da coloro che hanno subito un pregiudizio specifico

Nelle procedure di licenziamento collettivo, l'onere della prova sull'osservanza e razionalità dei criteri di scelta dei lavoratori è rigorosamente a carico dell'azienda. In particolare, la prova fornita dal datore di lavoro deve aggirare e vincere le eventuali contestazioni specifiche che il lavoratore interessato abbia sollevato su questo punto. In ogni caso, come ha avuto modo di precisare la Cassaziobne nella sentenza 13871 del 22 maggio 2019, l'annullamento del licenziamento collettivo per violazione dei criteri di scelta può essere richiesto solo dai lavoratori che, in concreto, abbiano subito un trattamento deteriore e dunque uno specifico pregiudizio per effetto della violazione. Di conseguenza, la richiesta non può arrivare indistintamente e cumulativamente da ciascuno dei lavoratori licenziati.

La definizione dei criteri di scelta da adottare nelle procedure di mobilità segue regole diverse, in ragione del fatto che sia stato raggiunto o meno un accordo sindacale (articolo 5 della legge 223/1991).

In caso di accordo sindacale, i criteri formano oggetto di convenzione, prevalentemente in base alle esigenze tecnico-produttive e organizzative. Nell'ambito degli accordi si possono prevedere criteri di natura astratta, validi per la generalità dell'azienda e dei lavoratori, o arrivare al punto di stilare una graduatoria specifica dei lavoratori da licenziare. È frequente, ad esempio, l'accordo basato – nell'ambito dei criteri tecnico-produttivi – sulle necessità aziendali legate alla presenza nel personale dei requisiti per accedere alla pensione, fatta salva l'osservanza del principio di non discriminazione, che si ritiene ricorrere nei casi in cui l'accertamento del personale da licenziare avvenga sulla base di criteri e parametri "automatici", senza spazi per interventi discrezionali dell'azienda.

Se la ristrutturazione o riorganizzazione aziendale è riferita a uno specifico reparto o stabilimento (unità produttiva) da sopprimere, si ritiene valida la scelta che determina l'applicazione dei licenziamenti a quello specifico ambito aziendale.

In assenza di accordo sindacale, la legge prevede criteri specifici, da seguire e applicare in concorso fra loro:

carichi di famiglia;

anzianità;

esigenze tecnico produttive e organizzative.

Su quest'ultimo criterio, fermo restando il principio che richiede una valutazione globale dei criteri, la giurisprudenza ammette che si possa dare prevalenza allo stesso, con le dovute cautele, considerato che è il criterio tendenzialmente più allineato e coerente con le finalità che un'impresa persegue con la riduzione del personale tramite i licenziamenti collettivi.

I principi di buona fede e correttezza devono guidare il lavoro di scelta e comparazione delle posizioni professionali coinvolte nella procedura di mobilità (articoli 1175 e 1375 del Codice civile) e devono essere riguardati come parametri guida di comparazione delle rispettive posizioni delle parti sociali coinvolte.

La comparazione e la scelta vanno effettuate nell'ambito dell'intero complesso aziendale, salvo dimostrare che le operazioni di ristrutturazione riguardino uno specifico settore aziendale, esaurendo in questo ambito i propri effetti. Bisogna poter dimostrare che l'applicazione del criterio di scelta nello specifico settore e/o reparto sia in linea di continuità logica e finalistica con le esigenze tecniche, produttive e organizzative poste alla base dell'intera procedura di mobilità. È anche necessario evitare le confusioni di ruoli e professionalità, che si manifestano, ad esempio, laddove professionalità specifiche del reparto scelto siano fungibili con quelle mantenute nell'altra parte dell'azienda.

Se i lavoratori licenziati sono reintegrati, l'impresa, sempre nel rispetto dei criteri di scelta previsti dall'articolo 5, comma 1, può risolvere il rapporto di lavoro con un numero di lavoratori pari a quello dei lavoratori reintegrati, senza dover esperire una nuova procedura, dandone comunicazione alle rappresentanze sindacali (il principio non opera per gli assunti in base al Dlgs 23/2015).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

quotidianolavoro.ilsole24ore.com

L'articolo esclusivo su cosa accade

se scatta la reintegra

Pasquale Dui

DECRETO CRESCITA

Fondi integrativi, il caos adeguamenti blocca la contrattazione decentrata

Subito operativo l'obbligo di aggiornare le risorse al numero dei dipendenti
Non è chiaro se nei calcoli entrano i tempi determinati Incognita sui dirigenti

Un turbinio di interpretazioni e di contrasti: è questo l'effetto che determineranno le previsioni dell'articolo 33 del decreto crescita (Dl. 34/2019) nei fondi per la contrattazione decentrata. Disposizioni che, nel corso dell'esame parlamentare, hanno conosciuto solo pochissime variazioni, peraltro formali, rispetto al testo iniziale del decreto.

La norma, che impone di adeguare i fondi per la contrattazione integrativa e per le posizioni organizzative per garantire l'invarianza del valore medio pro capite, è immediatamente operativa, a differenza di quelle contenute nello stesso articolo 33 sulle capacità assunzionali di personale a tempo indeterminato da parte dei Comuni e delle Regioni a statuto ordinario. Di conseguenza, i fondi per la contrattazione decentrata del 2019, anche se sono già stati costituiti dall'ente, e anche se la loro ripartizione è già stata contrattata, devono essere modificati sulla base delle nuove disposizioni. È evidente che in molte realtà l'approvazione del fondo, e di conseguenza la contrattazione, saranno rinviati.

Nelle amministrazioni regionali e comunali che non hanno ancora approvato il fondo per la contrattazione decentrata, ma hanno urgenza di adottarlo per poter dare corso alla contrattazione collettiva decentrata integrativa, è consigliabile procedere alla sua costituzione, anche in via provvisoria, avendo l'accortezza di non ripartire tutte le risorse, ma di lasciare una quota di riserva da utilizzare nel caso in cui si impongano riduzioni della sua consistenza per la diminuzione del personale in servizio.

L'eventuale aumento o diminuzione del fondo in seguito alla variazione del numero dei dipendenti in servizio deve produrre i suoi effetti sul fondo per la contrattazione decentrata e, solo se necessario per variazioni che le riguardino direttamente, sul fondo per le posizioni organizzative. In caso contrario si avranno degli effetti assai distorsivi: ad esempio, la diminuzione dell'1% del personale in servizio, anche in assenza di diminuzione del numero delle posizioni organizzative, dovrebbe portare a un taglio di queste risorse. Si deve inoltre ritenere che spetti comunque all'ente

decidere in quale fondo, tra quello del personale e quello delle posizioni organizzative, inserire i tagli o gli aumenti previsti dalla norma.

Si deve inoltre ritenere che gli aumenti del fondo per il salario accessorio delle posizioni organizzative, consentito dalla legge di conversione del decreto semplificazione (Dl 135/2018) ai Comuni senza dirigenti attraverso la diminuzione nella stessa misura delle capacità assunzionali, vadano in deroga ai nuovi tetti dettati dal Dl 34/2019: basta considerare che questi incrementi possono essere applicati solamente a partire dal 2019, quindi non erano presenti nell'anno 2018 e non incidevano sul valore medio pro capite delle risorse per il salario accessorio.

Nella concreta applicazione dei tagli e degli aumenti, visto che non vi è una specifica voce prevista dal contratto nazionale del 21 maggio 2018, appare necessario inserirne una che potrebbe essere denominata «applicazione dell'articolo 33 del Dl n. 34/2019».

Occorre chiarire il modo con cui si deve calcolare il personale in servizio nell'anno, compresa l'inclusione o meno dei dipendenti a tempo determinato. Si deve chiarire se queste disposizioni si applicano, come sembra, anche al fondo per la contrattazione decentrata dei dirigenti.

Ed ancora, tema strettamente connesso, vanno definite le modalità con cui devono essere calcolati i tagli o li aumenti connessi alla variazione del numero dei dipendenti in servizio. In particolare, in che modo si deve operare nel caso in cui la diminuzione o l'aumento del personale in servizio si registrino solamente nelle ultime settimane o negli ultimi giorni dell'anno, o addirittura il 31 dicembre, per garantire l'invarianza del valore medio pro capite del 2018. Appare infatti impensabile che in quella data si debba operare la revisione del fondo. Si tenga peraltro conto delle conseguenze legate al vincolo del taglio del fondo in caso di cessazioni, mentre il salario accessorio è già stato concretamente erogato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Arturo Bianco