



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 8 del 27 febbraio 2024**

## Focus settimanale:

- **Conservazione delle fatture elettroniche entro il 29 febbraio 2024**
- **Con la LIPE dell'ultimo trimestre dichiarazione IVA entro il 29 febbraio**
- **Il credito d'imposta per il riacquisto prima casa – prima parte**
- **Artigiani e commercianti: le aliquote INPS 2024**
- **La costituzione di società a responsabilità limitata**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



8

## Il Giudice ha sentenziato



.....	10
In breve.....	12
Conservazione delle fatture elettroniche entro il 29 febbraio 2024.....	12
Con la LIPE dell'ultimo trimestre dichiarazione IVA entro il 29 febbraio .....	14
L'Approfondimento.....	16
Il credito d'imposta per il riacquisto prima casa – prima parte.....	16
L'Approfondimento.....	25
Artigiani e commercianti: le aliquote INPS 2024 .....	25
L'Approfondimento.....	33
La costituzione di società a responsabilità limitata.....	33

## Flash di stampa



---

Concordato biennale	IL SOLE 24 ORE 19.02.2024	Anche se il nuovo concordato preventivo biennale sarà operativo per i forfetari solo per il 2024, tra i punti che rimangono da chiarire vi sono, tra i tanti, l'ammontare degli importi richiesti e il fatto che l'adesione al concordato biennale non inibisce la possibilità di accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
Detrazioni per lavori edilizi	IL SOLE 24 ORE 19.02.2024	L'Associazione italiana dottori commercialisti, con la norma di comportamento n. 224, ha precisato che per le imprese committenti, le detrazioni d'imposta per riqualificazione dei beni immobili vanno escluse dalla base imponibile aziendale e anche dell'Irap, in quanto devono essere considerate rettifiche di un'imposta indeducibile.
Dichiarazione Iva per i forfetari	IL SOLE 24 ORE 19.02.2024	I forfetari devono presentare la dichiarazione Iva se nel 2023 sono fuoriusciti dal regime oppure se hanno aderito al regime a partire dal 2024 e, quindi, il 2023 è l'ultimo anno in regime ordinario. Ovviamente, la fuoriuscita in corso d'anno obbliga la necessità dell'istituzione dei registri e di presentazione della dichiarazione Iva annuale, con l'indicazione nella dichiarazione delle sole operazioni fatturate con Iva.
Definizione dei Pvc	IL SOLE 24 ORE 19.02.2024	Il decreto attuativo della riforma dell'accertamento introduce nuovamente la possibilità di definizione dei processi verbali di constatazione (Pvc), attraverso l'istanza di adesione integrale degli stessi.
Decreto Milleproroghe all'esame del Senato	IL SOLE 24 ORE 20.02.2024	Il "decreto Milleproroghe" contenente originariamente 20 articoli, dopo il passaggio alla Camera conta un totale di 29 articoli. Tra le novità più importanti si segnala il taglio per gli anni 2024 e 2025 dell'Irpef agricola (100% per i redditi fino a

---

		10.000 euro e 50% per i redditi fino a fino a 15.000), la riapertura dei termini per il pagamento delle rate scadute della rottamazione-quater e l'estensione alle dichiarazioni 2022 del ravvedimento speciale.
Concordato preventivo anche per i redditi dei soci	IL SOLE 24 ORE 20.02.2024	Il concordato preventivo biennale consente di applicare il regime di trasparenza, per le società che hanno esercitato l'opzione, anche alla posizione dei soci.
Calendario trasmissione spese sanitarie 2024	IL SOLE 24 ORE 20.02.2024	Il D.M. MEF 8.02.2024, recante "Determinazione dei termini di trasmissione con cadenza semestrale dei dati delle spese sanitarie al Sistema tessera sanitaria", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 19.02.2024, n. 41, ha stabilito le seguenti date per l'invio: entro il 30.09.2024 se la data di pagamento è compresa tra il 1.01.2024 e il 30.06.2024 oppure entro il 31.01.2025 se la data di pagamento è compresa tra il 1.07.2024 e il 31.12.2024.
Comunicazione bonus casa e condomini	IL SOLE 24 ORE 20.02.2024  ITALIA OGGI 20.02.2024	Dopo le sollecitazioni presentate, la comunicazione dei bonus per i lavori in condominio destinati alla dichiarazione precompilata verrà molto probabilmente prorogata al 31.03.2024.
Comunicazione prestatori di servizi di pagamento digitali	IL SOLE 24 ORE 20.02.2024	L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le faq aggiornate al 19.02.2024 relative alle modalità di trasmissione dei dati che confluiranno nel sistema elettronico centrale europeo Cesop contro le truffe fiscali in vigore dal 1.01.2024.
Accesso al concordato preventivo biennale	ITALIA OGGI 21.02.2024	L'art. 22 del decreto sul procedimento accertativo che contiene la disciplina del concordato preventivo biennale, in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, stabilisce, in caso di violazioni che integrano fattispecie di natura penal-tributaria già dal periodo di imposta 2021, che l'accesso al concordato sia precluso.
	ITALIA OGGI 21.02.2024	Un emendamento presentato in sede di conversione in legge del D.L. 215/2023

<b>Proroga principio della notifica con Pec</b>		(Milleproroghe) prevede di non applicare per il 2024 la norma introdotta nel processo civile dalla riforma Cartabia secondo cui la notifica per posta elettronica certificata è la regola e quella con l'ufficiale giudiziario l'eccezione.
<b>Modifiche delle sanzioni tributarie</b>	ITALIA OGGI 21.02.2024	La bozza di decreto legislativo sulle sanzioni tributarie, stabilisce di non applicare la sanzione penal-tributaria se si paga a rate quanto dovuto e modifica la sanzione amministrativa per l'infedele dichiarazione, che sarà pari al 70% dell'importo dovuto.
<b>Banca dati sentenze tributarie</b>	IL SOLE 24 ORE 21.02.2024	Il Direttore generale del dipartimento Giustizia tributaria del ministero dell'Economia, ha annunciato che tutte le sentenze in materia fiscale, depositate dal 2021 ad oggi, saranno liberamente e gratuitamente consultabili tramite la banca dati disponibile entro il primo semestre dell'anno 2024.
<b>Paesi black list</b>	ITALIA OGGI 21.02.2024	Il Consiglio dell'Unione Europea ha approvato l'aggiornamento delle due liste relative ai paradisi extra Ue, la black list e la lista grigia. Nella black list si segnala l'eliminazione di Bahamas, Belize, Seychelles e Isole Turks e Caicos mentre Belize e Seychelles sono stati spostati nella lista grigia. Albania, Hong Kong, Aruba, Israele, Botswana e Dominica sono state eliminate dalla lista grigia.
<b>Concordato preventivo biennale</b>	IL SOLE 24 ORE 22.02.2024	È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 22.02.2024 la normativa relativa al concordato preventivo biennale per gli anni 2024/2025 (D.lgs. 13/2024).
<b>Riforma delle sanzioni fiscali</b>	IL SOLE 24 ORE 22.02.2024	Il Consiglio dei ministri ha dato il via libero al decreto attuativo della riforma fiscale che riscrive le sanzioni in campo fiscale.
<b>Decreto Sanzioni</b>	IL SOLE 24 ORE 23.02.2024	Il decreto Sanzioni stabilisce che i reati relativi all'omesso versamento delle ritenute e dell'Iva si consumeranno oltre un anno dopo rispetto a quanto avviene oggi,

---

		in quanto le nuove norme prevedono la scadenza per l'adempimento al 31.12 successivo a quello di presentazione della dichiarazione.
Compensazione dei crediti verso pubbliche Amministrazioni	IL SOLE 24 ORE 23.02.2024	L'art. 28-sexies, c. 1 prevede che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati tramite il sistema della compensazione con il servizio telematico dell'Agenzia delle Entrate, con i debiti dovuti, a titolo di sanzioni e interessi, per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati, dovuti a seguito della comunicazione di irregolarità, di cui all'art. 36-bis Dpr 600/1973, entro i termini previsti dall'art. 2, c. 2 D.lgs. 462/1997.
Sanzioni e indicazioni dell'Agenzia	IL SOLE 24 ORE 23.02.2024	Nella bozza del decreto relativo ai principi e ai criteri di revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, viene precisato che "non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con i documenti di prassi di cui all'art. 10-sexies, c. 1, lett. a) e b) L. 212/2000, provvedendo, entro i successivi 60 giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta".
Crediti non spettanti e crediti inesistenti	ITALIA OGGI 23.02.2024	I crediti non spettanti sono quelli fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attribuita per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, oltre al credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista. Sarà considerato inesistente invece il credito dove mancherà il presupposto costitutivo.
Riforma del D.lgs. 472/1997	IL SOLE 24 ORE 23.02.2024	Lo schema di riforma del D.lgs. 472/1997 favorisce ancor di più la possibilità di beneficiare del ravvedimento operoso applicando il cumulo giuridico.

---

---

Sequestro nei reati tributari	IL SOLE 24 ORE 24.02.2024	Il sequestro nei reati tributari finalizzato alla confisca non potrà più essere disposto nel caso in cui l'interessato ha rateizzato il debito tributario, solo se lo stesso è in regola con i pagamenti e non vi sia concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale.
Comunicazioni fra Agenzia delle Entrate e Procure	IL SOLE 24 ORE 24.02.2024	In presenza di reati tributari il pubblico ministero, nel momento in cui esercita l'azione penale, deve informare l'Agenzia delle Entrate e questa dovrà poi fornire alla Procura un'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.
Riforma fiscale e cumulo giuridico	ITALIA OGGI 24.02.2024	La possibilità di applicare il cumulo giuridico delle sanzioni tributarie sarà più ampia: non sarà infatti più limitato alle sanzioni di carattere formale, ma riguarderà anche quelle sostanziali.
Definizione PVC	ITALIA OGGI 24.02.2024	Per definire il processo verbale di constatazione, oltre alla adesione integrale con sanzioni a 1/6 del minimo, rimane possibile l'utilizzo del ravvedimento operoso.
Visto di conformità	ITALIA OGGI 24.02.2024	Al fine di compensare l'eccedenza di versamento dell'imposta sostitutiva del trattamento di fine rapporto, anche se l'importo è superiore a 5.000 euro, non occorre il visto di conformità. Utilizzo, nei limiti, anche per il pagamento delle ritenute fiscali riferite all'anno successivo.
Reshoring	ITALIA OGGI 24.02.2024	Non è sufficiente il trasferimento della residenza fiscale nel nostro Paese se non è accompagnato anche dal rimpatrio degli stabilimenti, per usufruire delle agevolazioni sul reshoring, come chiarito dalla circolare 4/2024 di Assonime.

---

## L'Agenzia interpreta



Fatture per  
provviste di bordo

INTERPELLO  
N. 45  
DEL 19.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le fatture emesse per gli approvvigionamenti di dotazioni e provviste di bordo assimilate all'esportazione, eseguite in regime di non imponibilità Iva ex art. 8-bis D.P.R. 633/1972, sono esenti dall'imposta di bollo.

Rifornimenti navi  
militari

INTERPELLO  
N. 45  
DEL 19.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che al rifornimento di carburante effettuato dal titolare di un impianto portuale alle navi militari assimilato all'esportazione non si applica l'imposta di bollo anche se la fattura non è soggetta a Iva.

Codice tributo  
credito d'imposta  
prodotti riciclati

RISOLUZIONE  
N. 12/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo per utilizzare tramite modello F24, il credito d'imposta a favore delle imprese che acquistano prodotti riciclati o imballaggi compostabili o riciclati.

Iva trasporto in  
canoa

INTERPELLO  
N. 46  
DEL 19.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che al trasporto in canoa, kayak o raft, connotato da finalità escursionistiche o sportive, si applica l'Iva con l'aliquota ordinaria del 22%.

Criticità del  
superbonus 110%  
per Ets

CIRCOLARE  
N. 3/E/2024

Le condizioni restrittive indicate nella circolare 3E/2023 dell'Agenzia delle Entrate, stabiliscono che Onlus, Odv e Aps operanti nel settore socio-sanitario-assistenziale, al fine di beneficiare dell'aliquota del 110% sulle spese sostenute sino al 2025, mantenendo la possibilità di accedere alla cessione del credito e allo sconto in fattura, devono rispettare anche il requisito dell'assenza di compensi o indennità al consiglio di amministrazione.

INTERPELLO  
N. 48

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i crediti di imposta per attività

---

Scissione e ripartizione di crediti d'imposta	DEL 22.02.2024	di ricerca e sviluppo possono essere oggetto di ripartizione in sede di progetto di scissione in base alla volontà delle parti.
Sopravvenienze da accordo di ristrutturazione dei debiti	INTERPELLO N. 49 DEL 22.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le sopravvenienze attive generate dalla revisione di un accordo di ristrutturazione dei debiti sono tassabili, mentre non lo sono le sopravvenienze direttamente generate dall'accordo di ristrutturazione omologato dal tribunale.
Ecobonus per centro commerciale	INTERPELLO N. 51 DEL 22.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che quando si realizzano interventi di efficientamento energetico in un centro commerciale, il massimale di spesa detraibile deve essere proporzionale al numero di negozi presenti.
Bonus in condominio	PROVVEDIMENTO N. 53159 N. 53174 DEL 21.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha eliminato le zone di sovrapposizione tra la comunicazione relativa alla cessione dei crediti e sconto in fattura e quella che gli amministratori devono presentare annualmente sui lavori effettuati sulle parti comuni dei condomini.

---

## Il Giudice ha sentenziato



**Compravendita immobiliare**

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA PUGLIA  
N. 2869/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, con la sentenza, ha chiarito che non deve essere versata l'imposta di registro proporzionale al 3% per la scrittura privata con cui si modificano le modalità di pagamento in una compravendita immobiliare.

**Tremonti ambiente**

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 3177/2023

La Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia, con la sentenza, ha affermato che i requisiti richiesti per beneficiare dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 6, c. 13 L. 388/2020 devono sussistere all'avvio dell'investimento.

**Influencer e detrazione dei vestiti**

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 468/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia consente di dedurre il costo da parte dell'influencer dell'uso esclusivo del vestiario per eventi specifici anche se è necessario provare tale attività.

**Reato di indebita compensazione**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2794/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha ribadito che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater D.lgs. 74/2000 viene rilevato al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi.

**Crediti fiscali**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 3097/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che, in tema di crediti fiscali riconosciuti in una sentenza tributaria, nel caso in cui il pagamento non è eseguito spontaneamente dall'Amministrazione nel termine di 90 giorni dalla notifica della sentenza (art. 38 D.Lgs. 546/92), le somme spettanti possono essere pretese con giudizio di ottemperanza, senza necessità di una costituzione in mora e senza dover attendere il passaggio in giudicato della

---

		sentenza che ha dato luogo al titolo di pagamento.
<b>Imu indeducibile dall'Irap</b>	CORTE COSTITUZIONALE N. 21/2024	La Corte Costituzionale, con la sentenza ha stabilito che considerando che Irap e Ires sono diverse nei presupposti e nei conseguenti meccanismi applicativi, se l'ineducibilità dell'Imu dall'Ires è illegittima non vuol dire che per l'Irap debba applicarsi lo stesso trattamento.
<b>Spese di sponsorizzazione</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 3470/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha ribadito che le spese di sponsorizzazione a favore di Asd e Ssd sono integralmente deducibili dallo sponsor.
<b>Piccole frodi fiscali</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 8047/2024	La Cassazione, con la sentenza della terza sezione penale, ha affermato che le piccole frodi fiscali non sono punibili, per particolare tenuità del fatto, anche se commesse prima della riforma Cartabia che ha esteso il perimetro delle norme favorevoli al contribuente.

---

## In breve

### Conservazione delle fatture elettroniche entro il 29 febbraio 2024

---

Entro il 29 febbraio 2024 scade la conservazione digitale delle fatture elettroniche emesse e ricevute nell'anno 2022. Per la conservazione occorre avvalersi dei servizi che l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti o affidandosi ai servizi resi da soggetti terzi (portali di fatturazione).

La conservazione elettronica delle e-fatture è obbligatoria per legge (art. 39 DPR 633/72) sia per chi emette, sia per chi riceve una fattura elettronica. Tale conservazione non è la semplice memorizzazione su PC del file della fattura, ma un processo regolamentato dalla legge con il quale, deve essere garantito nel tempo le loro caratteristiche di integrità, autenticità, leggibilità, affidabilità, reperibilità del documento.

Questo processo di conservazione elettronica a norma è di solito fornito da operatori privati certificati, ma anche l'Agenzia delle Entrate mette gratuitamente a disposizione un servizio di conservazione elettronica a norma per tutte le fatture emesse e ricevute elettronicamente attraverso il Sistema di Interscambio.

Per le fatture elettroniche emesse e ricevute, l'art. 3 c. 3 DM 17 giugno 2014 che rinvia all'art. 7 c. 4-ter DL 357/94 prevede l'obbligo della conservazione per la durata di 10 anni. L'operazione di conservazione deve essere effettuata annualmente, entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Dal momento che per l'anno 2022 il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è scaduto il 30 novembre 2023, la conservazione digitale delle fatture elettroniche emesse e ricevute nell'anno 2022 deve essere effettuata entro il 29 febbraio 2024.

Il servizio di conservazione delle fatture offerto dall'Agenzia delle Entrate è un servizio gratuito attivabile dall'apposita area "Fatture e Corrispettivi" che consente all'utente la conservazione delle fatture elettroniche a norma di legge, anche in caso di decadenza o recesso dal servizio. Entrando nel portale Fatture e corrispettivi e selezionando il link "Fatturazione elettronica" nella home page è possibile attivare il servizio gratuito di conservazione elettronica.

Accedendo alla sezione "Conservazione" si aprirà una pagina che consente di prendere visione del Manuale del servizio di Conservazione e dell'Accordo di servizio. Si potranno

selezionare le due caselle presenti nella pagina, per attivare il servizio. Dal quel momento in poi tutte le fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il Sistema di Interscambio saranno portate automaticamente in conservazione elettronica.

È possibile effettuare la conservazione sostitutiva della stessa fattura con più soggetti contemporaneamente, ad esempio Agenzia delle Entrate ed un'altra società privata che eroga il servizio di conservazione delle e-fatture.

Si ricorda che in caso di affidamento del servizio di conservazione in outsourcing, il ruolo di responsabile della conservazione può essere ricoperto esclusivamente da una persona fisica interna al Soggetto produttore.

Nel caso in cui un soggetto chiude la partita Iva la conservazione della fattura elettronica è assicurata dall'Agenzia delle Entrate per 15 anni.

Infine, vista l'entrata in vigore della fatturazione elettronica obbligatoria per i soggetti forfettari, uno degli aspetti da considerare è proprio quello della conservazione anche per tali soggetti. Sarà opportuno abilitare la scelta della conservazione in fatture corrispettivi anche questi soggetti obbligati da quest'anno alla fatturazione elettronica.

## Con la LIPE dell'ultimo trimestre dichiarazione IVA entro il 29 febbraio

---

Tramite il modello di comunicazione LIPE entro il 29.02.2024 è necessario inviare i dati delle liquidazioni IVA relative al quarto trimestre 2023 o, in alternativa, è possibile già presentare la dichiarazione IVA per il periodo d'imposta 2023 con il quadro VP. Si ricorda che il termine ordinario entro cui presentare la dichiarazione IVA è il 30 aprile.

Il quadro VP della dichiarazione IVA, da compilare con i dati delle liquidazioni del quarto trimestre, ha lo stesso contenuto dell'omonimo quadro delle LIPE, ad eccezione del rigo VP12 "Interessi dovuti per liquidazioni trimestrali", che va compilato dai soggetti che liquidano l'IVA trimestralmente per opzione, in quanto per il quarto trimestre non deve essere presentato. Tramite la dichiarazione correttiva nei termini, è comunque possibile apportare correzioni o integrare i dati errati o incompleti del quarto trimestre indicati nel quadro VP.

Nel caso in cui la dichiarazione IVA venga presentata entro la fine di febbraio, è sufficiente correggere i dati presenti nel quadro VP, mentre con la dichiarazione presentata oltre il mese di febbraio, è necessario compilare il quadro VH (o il quadro VV per la liquidazione IVA di gruppo), indicando tutti i dati richiesti nel quadro, anche se già indicati nel quadro VP della dichiarazione.

Partendo dalla regola generale secondo cui tutti i soggetti passivi IVA sono tenuti a comunicare i dati delle liquidazioni periodiche, vi sono tuttavia alcuni casi di esclusione, come i soggetti non obbligati a presentare la dichiarazione o trasmettere le LIPE.

Tra questi vi sono i contribuenti che registrano solamente operazioni esenti IVA ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/72, a condizione che nel corso dell'anno non abbiano effettuato alcuna operazione imponibile oppure i soggetti che non hanno effettuato nessuna operazione nel corso del trimestre. In questo caso però, in presenza di un credito da riportare dal trimestre precedente (art. 21-bis comma 3 del DL 78/2010), va comunque inviata la comunicazione.

Un'altra categoria esclusa dalla presentazione del modello LIPE è quella dei contribuenti forfetari, anche nel caso di operazioni passive in regime di reverse charge, per le quali sono debitori dell'imposta.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 32/2023, ha chiarito al paragrafo 4.5 che *“per indicare l'IVA a debito derivante dalle operazioni in reverse-charge effettuate in costanza di regime forfetario”*, non va presentato il modello LIPE. Diversamente, se durante l'anno il soggetto fuoriesce dal regime forfetario, la comunicazione delle liquidazioni periodiche deve essere effettuata dalla prima operazione che ha determinato l'uscita dal regime, applicando l'IVA secondo le regole ordinarie.

# L'Approfondimento

## Il credito d'imposta per il riacquisto prima casa – prima parte

---

### PREMESSA

Verso la fine degli anni 90 il Legislatore nazionale con l'art. 7, commi 1 e 2 della Legge n. 448/1998<sup>1</sup> ha introdotto una disposizione agevolativa che consente al contribuente di ottenere un credito d'imposta se, entro un anno dalla vendita dell'immobile per il quale ha fruito dei benefici "*prima casa*", procede all'acquisto di una nuova abitazione non di lusso, sempre in presenza dei requisiti "*prima casa*".

Si ricorda, tuttavia, che in questi casi il credito d'imposta:

- non può superare l'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA pagata a suo tempo dal contribuente al momento dell'acquisto della prima casa;
- non può risultare superiore all'ammontare dell'imposta dovuta sul secondo acquisto.

### I REQUISITI RICHIESTI

---

<sup>1</sup> L'art. 7, commi 1 e 2 della Legge n. 448/1998 prevede che: "1. Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del DPR n. 131/1986, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato.

L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso.

L'agevolazione si applica a tutti gli acquisti intervenuti successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto.

2. Il credito d'imposta di cui al comma 1 può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione ai sensi del Dlgs n. 241/1997.. Il credito di imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi".

Come stabilito dall'art. 7, commi 1 e 2 della Legge n. 448/1998 il credito d'imposta è riconosciuto al contribuente solo se sussistono le seguenti condizioni:

- è stato effettuato un precedente acquisto usufruendo dell'agevolazione "**prima casa**";
- si procede ad acquistare una nuova abitazione:
  - ✓ in presenza delle condizioni previste per l'applicazione delle agevolazioni "**prima casa**";
  - ✓ entro un anno dalla vendita del precedente immobile "**prima casa**".

### L'ACQUISIZIONE DEL PRECEDENTE IMMOBILE

Osserviamo, anzitutto, che per poter beneficiare del credito d'imposta sulla nuova abitazione, il precedente acquisto immobiliare deve essere stato effettuato a titolo oneroso.

Di conseguenza, non sarà riconosciuto alcun credito al contribuente che cederà entro un anno l'immobile ricevuto a seguito di successione/donazione e ciò anche se il defunto o il donante aveva a suo tempo acquisito l'abitazione usufruendo delle agevolazioni "**prima casa**".

Così si è espresso, infatti, l'Ufficio nel documento di prassi n. 38/E/2005 precisando che il credito d'imposta per il riacquisto della "**prima casa**" spetta solo se il precedente acquisto immobiliare, come "**prima casa**", è stato tassato con imposta di registro o IVA.

Chiaro in tal senso è il primo comma dell'art. 7 della Legge n. 448/1998 nella parte in cui prevede che l'importo del credito:

- deve essere commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA versata sul primo acquisto agevolato;
- non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA corrisposta in relazione al secondo acquisto.

Premesso ciò, occorre fare alcune precisazioni relativamente al caso dell'immobile acquisito tramite donazione.

In particolare, in presenza di una donazione a favore:

- del coniuge, di un parente in linea retta con il donante o di un parente entro il quarto grado valgono sempre le stesse regole previste per la successione ereditaria;
- di soggetto diverso dal coniuge, dal parente in linea retta o da quello entro il quarto grado e con un valore della quota spettante a ciascun beneficiario inferiore a € 180.759,91 si applica la “**normale**” imposta di registro. Pertanto, per questa specifica ipotesi di vendita di immobile ricevuto in donazione e di riacquisto entro un anno di un'altra unità immobiliare abitativa (con agevolazioni “**prima casa**”), il credito d'imposta spetta al soggetto che effettua il riacquisto.

Più precisamente, l'atto risulta assoggettato alle imposte ordinariamente applicabili agli atti a titolo oneroso e il nuovo acquisto immobiliare, ove risultino soddisfatti i requisiti “**prima casa**”, può scontare l'imposta di registro in misura ridotta se il beneficiario rende nell'atto di riferimento le dichiarazioni di cui alla nota II-bis, art. 1, Tariffa, parte I allegata al DPR n. 131/1986.

Segnaliamo, infine, che sempre nella citata circolare n. 38/E2005, l'Ufficio, richiamando il documento di prassi n 44/E/2001 ha ribadito anche che “***l'applicazione in misura fissa dell'imposta ipotecaria e catastale per i trasferimenti derivanti da successione o donazione (art. 69, comma della Legge n. 342/2000) “... non preclude la possibilità in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra “casa di abitazione non di lusso”, di fruire dei benefici previsti dall'art. 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa (...), per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato***”.

## L'ACQUISTO DEL NUOVO IMMOBILE

Il credito d'imposta è riconosciuto al contribuente a prescindere dal titolo di acquisizione del nuovo immobile.

Pertanto, al contribuente il beneficio spetta non solo se l'acquisto è stato fatto a titolo di proprietà, ma anche se il nuovo immobile è pervenuto in forza di altro diritto reale di godimento, quale usufrutto, uso e abitazione, ovvero tramite appalto o permuta.

Premesso ciò, osserviamo che in caso di appalto:

- il contratto deve essere redatto in forma scritta e registrato;
- dal contratto devono risultare le dichiarazioni che attestano il possesso dei requisiti che consentono l'applicazione del beneficio.

Come chiarito dalla circolare n. 38/E/2005 ricordiamo, inoltre, che fruiscono del credito d'imposta sia gli acquisti a titolo oneroso, che i trasferimenti a titolo gratuito disposti per atto di donazione.

Si fa notare, poi, che nella disposizione non si rinviene alcun termine entro il quale la nuova abitazione deve essere adibita dal contribuente a propria abitazione principale.

Tuttavia, con la risoluzione n. 192/E/2003 l'Ufficio ha chiarito che data la mancanza di un termine fisso entro il quale adibire l'immobile ad abitazione principale è da ritenere che l'acquirente debba attenersi a parametri di ragionevolezza e di buona fede.

In buona sostanza, il credito d'imposta è riconosciuto al contribuente non solo se l'immobile viene adibito a "**prima casa**" subito dopo la compravendita, ma anche quando trascorre un certo lasso temporale necessario, ad esempio, per effettuare il trasloco, ovvero, per consentire l'effettuazione di lavori di ristrutturazione.

Ad ogni modo, onde evitare possibili speculazioni l'Agenzia delle Entrate ritiene che per non perdere il beneficio fiscale l'immobile debba essere adibito a "**prima casa**" entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

#### **STIPULA DI UN CONTRATTO PRELIMINARE PER L'ACQUISTO DEL NUOVO IMMOBILE DA ADIBIRE A "PRIMA CASA"**

Con la risoluzione n. 66/E/2004 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che la stipula di un contratto preliminare per l'acquisto di una nuova abitazione da adibire a "**prima casa**" non soddisfa la condizione di riacquisto dell'immobile entro un anno.

A ben vedere, dal contratto preliminare non deriva alcun effetto reale di trasferimento del bene, ma solo un obbligo di concludere il contratto definitivo.

È, infatti, solo con la stipula del contratto definitivo che si produce l'effetto traslativo del diritto di proprietà o di altro diritto reale.

#### **RIACQUISTO IMMOBILE E POSSESSO DEI REQUISITI "PRIMA CASA"**

Per godere del credito d'imposta il riacquisto della nuova abitazione da adibire a "**prima casa**" deve avvenire rispettando tutti i requisiti soggettivi e oggettivi stabiliti dalla nota II-bis, art. 1, Tariffa, parte I allegata al DPR n. 131/1986.

Nello specifico devono ricorrere le seguenti condizioni:

- il nuovo immobile "**prima casa**" non deve essere di lusso, ovvero non deve rientrare nelle categorie A/1, A/8, A/9;
- ***“che l'immobile sia ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto”;***
- ***“che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare”;***
- ***“che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui alla nota II-bis, art. 1, Tariffa, parte I allegata al DPR n. 131/1986, ovvero di cui all'art. 1 della Legge n. 168/1982, all'art. 2 del DL n. 12/1985, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 118/1985, all'art. 3, comma 2 della Legge n. 415/1991, all'art. 5, commi 2 e 3, dei DD.LL. n. 14/1992, n. 237/1992, e n. 293/1992, all'art. 2, commi 2 e 3 del DL n. 348/1992, all'art. 1, commi 2 e 3 del DL n. 388/1992, all'art. 1, commi 2 e 3 del DL n. 455/1992, all'art. 1, comma 2 del DL n. 16/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 75/1993 e all'art. 16 del DL n. 155/1993, convertito, con modificazioni dalla Legge n. 243/1993”.***

Detto ciò, occorre aggiungere che ai fini della spettanza del credito nell'atto di acquisto:



- devono essere riportati gli estremi dell'atto di acquisto dell'immobile sul quale era stata corrisposta l'imposta di registro o l'IVA in misura agevolata, nonché l'ammontare della stessa;
- deve essere indicato se per il primo acquisto era stata:
  - ✓ corrisposta l'IVA ridotta in assenza della specifica agevolazione "**prima casa**";
  - ✓ resa, alla data di acquisto, la dichiarazione di sussistenza dei requisiti che avrebbero dato diritto all'agevolazione "**prima casa**";
- devono essere allegare le fatture nel caso di applicazione dell'IVA sull'abitazione ceduta;
- il contribuente deve dare espressa manifestazione della volontà di fruire del credito in detrazione dell'imposta di registro dovuta per il nuovo acquisto.

#### L'OBBLIGO DI ACQUISTO DEL NUOVO IMMOBILE ENTRO UN ANNO DALLA CESSIONE DEL PRECEDENTE

È stato già appurato che una delle condizioni da rispettare per godere del credito d'imposta è che il riacquisto del nuovo immobile venga effettuato entro un anno dalla cessione della prima abitazione.

Ebbene, sempre in tema l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E/2016 ha rilevato che, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2016 alla nota II-bis, art. 1, Tariffa, parte I del DPR n. 131/1986, al contribuente è riconosciuto il credito di imposta anche quando la nuova abitazione viene acquistata prima della cessione dell'immobile preposseduto.

In pratica, per non perdere i benefici "**prima casa**" e il relativo credito di imposta il contribuente deve vendere la casa preposseduta entro un anno dalla data del nuovo acquisto.

Ecco, quindi, che dal periodo d'imposta 2016 possono aversi due differenti situazioni che consentono di fruire del credito di imposta per il riacquisto della prima casa, ovvero:

- 1) acquisto prima casa X, successiva vendita casa X, acquisto prima casa Y entro un anno dalla vendita prima casa X;
- 2) acquisto prima casa X, acquisto prima casa Y, vendita prima casa X entro un anno dall'acquisto della prima casa Y.

## EMERGENZA COVID-19 E SOSPENSIONE DEI TERMINI DI DECADENZA DAI BENEFICI PRIMA CASA

L'avvento della pandemia Covid-19 ha portato il Legislatore ad adottare alcuni accorgimenti a tutela dei contribuenti colpiti dalle ripercussioni economiche e finanziarie generate dall'emergenza epidemiologica.

Tra i vari aiuti introdotti il Legislatore ha disposto anche la sospensione dei termini per effettuare gli adempimenti previsti per il mantenimento dei benefici "**prima casa**" nel periodo compreso tra il 23 febbraio e il 31 marzo 2022.

Successivamente con l'art. 3, comma 10-quinquies del DL n. 198/2022 il Legislatore ha concesso la proroga della sospensione nel periodo compreso tra il 1.4.2022 e il 30.10.2023 e, conseguentemente, i termini sospesi alla data del 23.2.2020 sono ripresi solo a partire dal 31.10.2023.

## IMMOBILE ACQUISTATO DA UN'IMPRESA COSTRUTTRICE

Come riportato nelle istruzioni ministeriali per la compilazione del **quadro CR** della dichiarazione dei redditi il credito di imposta viene riconosciuto anche a coloro che hanno acquistato l'abitazione da imprese costruttrici sulla base della normativa vigente fino al 22.5.1993 (e che quindi non hanno formalmente beneficiato delle agevolazioni "**prima casa**"), se:

- i soggetti in questione dimostrino che alla data di acquisto dell'immobile ceduto erano in possesso dei requisiti che in base alla vigente normativa consentono di godere dei benefici "**prima casa**";
- questa circostanza risulta nell'atto di acquisto dell'immobile per il quale il credito è concesso.

## ESCLUSIONE DAL CREDITO D'IMPOSTA PER IL RIACQUISTO DELLA "PRIMA CASA"

Il credito di imposta non spetta quando:

- il contribuente ha acquistato il precedente immobile con aliquota ordinaria, ovvero senza usufruire del beneficio “**prima casa**”;
- l'immobile ceduto è pervenuto per successione o donazione, ad eccezione dei casi visti precedentemente;
- il nuovo immobile acquistato non ha i requisiti “**prima casa**” di cui alla nota II-bis, art. 1, Tariffa, parte I del DPR n. 131/1986;
- al contribuente, per il precedente acquisto, non è stata confermata, in sede di accertamento, l'agevolazione “**prima casa**” per mancanza dei requisiti previsti dalla vigente normativa.

Il tutto anche in presenza di un procedimento pendente sulla questione. In questi casi, infatti, solo con il passaggio in giudicato della sentenza è possibile riconoscere o meno la spettanza del credito d'imposta al contribuente, il quale in caso di esito favorevole avrà diritto:

- ✓ al rimborso, entro i limiti del credito medesimo, qualora lo abbia chiesto per pagare l'imposta di registro dovuta sul secondo acquisto; ovvero
- ✓ ad utilizzarlo negli altri modi previsti dalla legge.

## LA MISURA DEL CREDITO

Come stabilito dall'art. 7, comma 1 della Legge n. 448/19987 il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa è riconosciuto al contribuente per un importo massimo pari all'ammontare dell'imposta di registro/IVA versata sul primo acquisto.

Per queste ragioni, l'importo del credito non potrà mai superare l'imposta di registro/IVA corrisposta al momento del secondo acquisto. Così, ad esempio, se il contribuente in relazione al primo acquisto ha versato un'imposta pari € 5.000 e per il secondo acquisto un'imposta pari a € 4.000 il suo credito d'imposta risulterà pari a € 4.000.

Tuttavia, occorre aggiungere che per il primo e per il secondo acquisto agevolato si deve tener conto non solo dell'imposta principale, ma anche dell'eventuale imposta suppletiva e complementare di maggior valore.

Per quanto attiene, invece, agli acquisti soggetti ad IVA osserviamo che:

- l'importo di riferimento è quello che risulta dalla somma dell'IVA versata sulla fattura di acquisto e su quelle di acconto;

- in presenza di un contratto di appalto si deve considerare, quale importo di riferimento, l'IVA risultante da tutte le fatture emesse dall'appaltatore.

Segnaliamo, infine, che se l'immobile acquistato o alienato risulta in comunione, il relativo credito d'imposta, essendo di natura personale, deve essere ripartito tra tutti gli aventi diritto in ragione della percentuale della comunione.

# L'Approfondimento

## Artigiani e commercianti: le aliquote INPS 2024

---

### PREMESSA

Come ogni anno, l'Inps ha reso noto, tramite la Circolare n. 33 del 07.02.2024, le aliquote previdenziali applicabili agli scaglioni reddituali, i minimali e massimali contributivi, nonché i termini e le modalità di versamento di quanto dovuto ai fini previdenziali.

Rispetto allo scorso anno, le aliquote contributive "IVS" rimangono invariate eccezion fatta per i collaboratori di età non superiore a 21 anni, per i quali viene previsto l'ulteriore incremento pari allo 0,45% sia sull'aliquota del primo scaglione che su quella relativa al secondo scaglione.

Vengono, inoltre, rivisti i minimali e massimali contributivi per adeguarli all'incremento inflazionistico intercorso nel 2023.

Nel corso di questo intervento, analizziamo nel dettaglio le conferme e le modifiche intervenute con la Circolare n. 33, con riferimento alla Gestione "IVS" artigiani e commercianti.

### REQUISITI SOGGETTIVI

I soggetti obbligati all'iscrizione Inps Gestione "IVS" sono i seguenti:

- artigiani;
- esercenti attività commerciali (c.d. "commercianti");
- collaboratori e coadiutori familiari, a meno che non siano iscritti all'assicurazione obbligatoria come lavoratori dipendenti dell'imprenditore;
- soci di S.r.l.,
- soci accomandatari di S.a.s.
- soci di S.n.c.;
- bagnini, ostetriche, affittacamere nonché operatori e guide turistiche al sussistere delle specifiche condizioni previste per i diversi settori.

Per quanto riguarda le Società a responsabilità limitata (S.r.l.) è bene precisare che:

- la Corte costituzionale, con la Sentenza n. 15 del 26.01.2012 ha sancito che i soci lavoratori sono obbligati all'iscrizione Inps Gestione "IVS" al ricorrere di prevalenza e abitudine lavorativa. Qualora gli stessi siano anche amministratori, sono obbligati all'iscrizione alla Gestione separata Inps per il solo reddito derivante dall'attività di amministratore. In merito, l'Inps, nella Circolare 14.05.2013, n. 78, ha precisato che qualora un soggetto eserciti due attività, di cui una ricadente nella Gestione separata e l'altra iscrivibile alla Gestione "IVS", l'obbligo di contribuzione a tale ultima gestione è collegato alla sussistenza dei requisiti di abitudine dell'apporto conferito e di personalità della prestazione lavorativa, *"da valutarsi in base al tipo di attività ed all'impegno che essa richiede"*, non assumendo alcuna rilevanza il rispetto del requisito della prevalenza. Tale orientamento è stato confermato anche dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 1759 del 27.01.2021, in base alla quale:
  - o non sussiste l'automatismo fra il ruolo di socio lavoratore e amministratore di una S.r.l. e l'obbligo di iscrizione sia alla Gestione separata che alla Gestione IVS;
  - o sussiste l'obbligo alla doppia contribuzione nel caso in cui l'amministratore partecipi in maniera diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda.
- per quanto riguarda i soci detentori di partecipazioni minime, come affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 09.12.2010, n. 24898, gli stessi non sono obbligati all'iscrizione alla Gestione "IVS" commercianti qualora non abbiano alcuna responsabilità d'impresa e non rivestano alcuna carica sociale, ancorché svolgano con carattere di abitudine e prevalenza la prestazione lavorativa nella società. L'obbligo di versamento alla Gestione "IVS" sussiste soltanto per il socio-amministratore, ossia colui che ha un ruolo di gestione nella società;
- i soci che al contempo svolgono una prestazione di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co) sono soggetti a doppia contribuzione Inps, ovvero presso la Gestione Separata Inps e la Gestione "IVS", come sancito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 26919 del 23.12.2016;
- i soci con apporto di solo capitale non sono soggetti all'iscrizione alla Gestione "IVS" in quanto il reddito eventualmente realizzato rientrerebbe nella categoria dei "redditi di capitale".

L'obbligo all'iscrizione alla Gestione "IVS" commercianti non sussiste per le attività di mera locazione di immobili di proprietà (ordinanze Cass. 11.02.2013 n. 3145; Cass. 29.12.2016 n. 27376, Cass. 15.07.2021 n. 20258).

## **ALIQUOTE E MASSIMALI 2024**

Con la Circolare n. 33 del 07.02.2024 l'Inps ha ricordato, *in primis*, che l'articolo 24, comma 22, D.L. 201/2011 ha disposto l'aumento delle aliquote contributive degli artigiani e commercianti iscritti alla Gestione "IVS" a decorrere dal 01.01.2012, inizialmente nella misura dell'1,3% e successivamente dello 0,45%, fino a raggiungere la misura del 24% "per tutti i soggetti iscritti alle gestioni autonome dell'INPS".

In applicazione di tali disposizioni, come precisato dall'Istituto, le aliquote contributive per il 2024 sono quindi pari al:

- 24% (come già gli scorsi anni), per i titolari e collaboratori di età superiore a 21 anni;
- 23,70% per i collaboratori di età inferiore a 21 anni.

Inoltre, per il 2024 continua a trovare applicazione:

- la maggiorazione dell'1% dell'aliquota ordinaria per i soggetti con reddito "di seconda fascia" (da 55.009 a 91.680 euro, elevato a 119.650 per i soggetti privi di anzianità contributiva al 31.12.1995);
- l'ulteriore contribuzione pari a 0,62 euro mensili a copertura delle prestazioni di maternità;
- la riduzione del 50% dei contributi dovuti dai soggetti pensionati con più di 65 anni d'età, di cui all'articolo 59, comma 15, Legge 449/1997. Tale riduzione, come specificato dall'Inps nel Messaggio 05.12.2012, n. 20028, richiamato anche nella Circolare n. 33, non è applicabile ai lavoratori autonomi già pensionati delle gestioni ex IPOST, INPDAP, ENPALS, i quali sono, pertanto, tenuti alla contribuzione per l'intero ammontare;
- la maggiorazione dello 0,48% ai sensi dell'articolo 1, comma 380, Legge 178/2020 (Finanziaria 2021), applicabile ai soli commercianti a copertura dell'indennizzo per la cessazione dell'attività di cui all'articolo 1, comma 284, Legge 145/2018.

In sintesi, le aliquote dovute per l'anno 2024 sono le seguenti:

- 24% per gli artigiani;

- 24,48% per i commercianti;
- 23,70% per i coadiutori artigiani di età non superiore a 21 anni;
- 24,18 per i coadiutori commercianti di età non superiore a 21 anni.

Le aliquote sopra individuate vanno applicate al reddito minimo che, per il 2024, ammonta a 18.415 euro. I contributi minimi da versare sono, pertanto, calcolati come segue.

CATEGORIA	CONTRIBUTI MINIMI OBBLIGATORI
ARTIGIANI	$18.415 \times 24\% = \mathbf{4.419,60}$
COMMERCIANTI	$18.415 \times 24,48\% = \mathbf{4.507,99}$
COADIUTORI ART.NI <= 21 ANNI	$18.415 \times 23,70\% = \mathbf{4.364,36}$
COADIUTORI COMM.TI <= 21 ANNI	$18.415 \times 24,18\% = \mathbf{4.452,75}$

Il primo scaglione di reddito entro cui applicare l'aliquota contributiva "base" è stato determinato in 55.008 euro. Pertanto, la contribuzione massima dovuta (c.d. contributi eccedenti il minimale), nel caso in cui un contribuente realizzi un reddito imponibile ai fini previdenziali inferiore o uguale alla predetta soglia, è la seguente:

CATEGORIA	CONTRIBUTI ECCEDENTI IL MINIMALE
ARTIGIANI	$(55.008 - 18.415) \times 24\% = \mathbf{8.782,32}$
COMMERCIANTI	$(55.008 - 18.415) \times 24,48\% = \mathbf{8.957,97}$
COADIUTORI ART.NI <= 21 ANNI	$(55.008 - 18.415) \times 23,70\% = \mathbf{8.672,54}$
COADIUTORI COMM.TI <= 21 ANNI	$(55.008 - 18.415) \times 24,18\% = \mathbf{8.848,19}$

Il massimale di reddito annuo sui cui applicare le aliquote contributive è stato determinato, per il 2024, in:

- 91.680 euro, per i contribuenti con anzianità contributiva al 31.12.1995,
- 119.650 euro, per i soggetti privi di anzianità contributiva al 31.12.1995.

Come anticipato, qualora il contribuente superi la prima fascia reddituale fissata in 55.008 euro, dovrà applicare, al reddito eccedente (e comunque entro le soglie massimali sopra citate) le aliquote contributive maggiorate di 1 punto percentuale, come segue:

- artigiani: 25%;
- commercianti: 25,48%;
- coadiutori artigiani con età non superiore a 21 anni: 24,70%;
- coadiutori commercianti con età non superiore a 21 anni: 25,18%.

La contribuzione massima dovuta (c.d. contributi eccedenti il minimale), nel caso in cui un contribuente realizzi un reddito imponibile ai fini previdenziali superiore a 55.008 euro ma inferiore o uguale a 91.680 euro (119.650 per i soggetti privi di anzianità contributiva al 31.12.1995), è la seguente.

CATEGORIA	CONTRIBUTI ECCEDENTI IL MINIMALE
ARTIGIANI	$(91.680 - 55.008) \times 25\% = \mathbf{9.168,00}$
COMMERCIANTI	$(91.680 - 55.008) \times 25,48\% = \mathbf{9.344,03}$
COADIUTORI ART.NI ≤ 21 ANNI	$(91.680 - 55.008) \times 24,70\% = \mathbf{9.057,98}$
COADIUTORI COMM.TI ≤ 21 ANNI	$(91.680 - 55.008) \times 25,18\% = \mathbf{9.234,01}$

Come ribadito dall'Inps nella Circolare n. 33:

- minimale e massimale sono limiti individuali riferiti al singolo soggetto operante nell'impresa;

- i contributi "IVS" vanno calcolati sulla totalità dei redditi d'impresa dichiarati ai fini IRPEF (e non solo sul reddito derivante dall'attività che dà titolo all'iscrizione nella gestione di appartenenza).

Su tale ultimo aspetto, si ricorda che l'Istituto, con la Circolare 10.06.2021, n. 84 ha modificato il proprio orientamento, allineandosi alla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze 20.08.2019, n. 21540; 24.09.2019, n. 23790 e n. 23792; 26.09.2019 n. 24096 e n. 24097), affermando che *"devono essere esclusi dalla base imponibile contributiva i redditi di capitale attribuiti agli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali derivanti dalla partecipazione a società di capitali nella quale i lavoratori autonomi non svolgono attività lavorativa"*.

Pertanto, anche secondo l'Inps, dalla partecipazione in una società di capitali con apporto di solo capitale deriva reddito di capitale (e non reddito d'impresa) che non concorre alla base imponibile previdenziale degli iscritti alla Gestione "IVS".

## **SCADENZE CONTRIBUTIVE E MODELLI F24**

I contributi fissi Inps vanno versati in quattro rate annuali di pari importo, scadenti rispettivamente il 16.05 - 20.08 - 16.11 - 16.02 di ogni anno.

I contributi eccedenti il minimale vanno versati entro la scadenza di versamento delle imposte sui redditi e rispettivamente:

- saldo e primo acconto entro il 30.06 (o 30.07 con maggiorazione 0,40%) di ogni anno;
- secondo acconto entro il 16.12 di ogni anno (non più 30.11, in virtù dell'allungamento della rateazione disposta per il primo acconto al 16.12).

Quanto ai modelli F24, ai fini della compilazione della "Sezione Inps", oltre al codice della competente sede Inps, al numero di matricola del contribuente e al periodo di riferimento, va riportata la "causale contributo" utilizzando uno dei seguenti codici.

SOGGETTO OBBLIGATO	CAUSALE CONTRIBUTO MOD. F24	DESCRIZIONE
<b>ARTIGIANO</b>	AF	Contributi dovuti sul reddito minimale
	AP	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale
	APR	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale - rate
	API	Interessi su rate o per differimento
<b>COMMERCIANTE</b>	CF	Contributi dovuti sul reddito minimale
	CP	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale
	CPR	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale - rate
	CPI	Interessi su rate o per differimento

Si ricorda inoltre che, con la funzione "*Dati del Modello F24*" presente nel Cassetto previdenziale del sito web Inps, possono essere prelevate, direttamente dal soggetto interessato o dall'intermediario delegato, le comunicazioni con i dati e gli importi relativi al pagamento dei contributi dovuti.

### **CONTRIBUTI AGEVOLATI INPS**

Nella Circolare n. 33 l'Inps ha ribadito, inoltre, che le modifiche apportate dalla Finanziaria 2023 ai requisiti di accesso al regime forfetario non hanno interessato l'applicazione del regime previdenziale agevolato.

Tale regime permette, ai contribuenti in possesso di determinati requisiti, di usufruire di una riduzione del 35% del versamento dei contributi Inps fissi ed eccedenti il minimale, previa domanda da presentare nel sito web dell'Istituto entro il 28.02 di ogni anno. Per le nuove attività d'impresa, avviate nel corso dell'anno, la domanda va presentata con la massima tempestività.

Il regime agevolato in questione può, quindi, continuare ad essere applicato e/o richiesto da parte dei titolari di reddito d'impresa iscritti alla Gestione "IVS" (esclusi, quindi, gli iscritti alla Gestione Separata Inps), in adozione del regime forfetario ex Legge 190/2014.

Pertanto, qualora siano soddisfatti i requisiti richiesti per l'applicazione del regime forfetario, la riduzione contributiva del 35% può essere operata nel 2024 dai seguenti soggetti e nei seguenti modi.

<b>SOGGETTI GIA' IN REGIME FORFETARIO NEL 2023</b>	Non sono necessari ulteriori adempimenti in quanto il riconoscimento della riduzione contributiva è "automatico", a meno che non venga presentata espressa rinuncia entro il 28.02 di ogni anno
<b>SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO DAL 01.01.2024</b>	È necessario presentare l'apposita comunicazione entro il termine (perentorio) del 28.02.2024
<b>NUOVE ATTIVITA' 2024 (c.d. in corso d'anno)</b>	È necessario <i>"comunicare tale volontà con la massima tempestività rispetto alla ricezione del provvedimento d'iscrizione, in modo da consentire all'Istituto la corretta e tempestiva predisposizione della tariffazione annuale"</i> .

Si ricorda, infine, che i soggetti che fino al 2023 hanno adottato il regime forfetario con il regime contributivo agevolato e, dal 2024, fuoriescono dal regime forfetario, devono comunicare all'Inps la revoca del regime contributivo agevolato entro il 28.02.2024.

In merito si rammenta che con il Messaggio 03.01.2019, n. 15, l'Inps ha precisato che il termine entro il quale trasmettere la rinuncia al regime contributivo agevolato a seguito della perdita dei requisiti "è fissato al 28 febbraio dell'anno per il quale si richiede il ripristino del regime ordinario". L'applicazione del regime contributivo "ordinario" scatta dal 01.01 dell'anno in cui la revoca è presentata (e non dall'anno successivo).

# L'Approfondimento

## La costituzione di società a responsabilità limitata

---

### PREMESSA

A norma dell'art. 2247 del Codice Civile le società sono definite partendo dal contratto sociale e precisamente: "Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili."

Elementi essenziali di ogni società sono pertanto:

- i conferimenti: non esiste società senza conferimenti, né può esserci un socio senza il relativo obbligo di conferire;
- l'esercizio in comune di un'attività economica: si tratta dello scopo-mezzo di ogni contratto sociale. L'esercizio dell'attività economica deve necessariamente essere ricondotto alla volontà di tutti i soci e implica necessariamente un rischio comune;
- la divisione degli utili: è lo scopo-fine del contratto di società. È insito nel concetto stesso di società lo scopo non soltanto di produrre utili (c.d. lucro oggettivo), ma anche di distribuirli tra i soci (c.d. lucro soggettivo).

In realtà secondo gli orientamenti ad oggi preferibili l'articolo 2247 c.c. definisce esclusivamente le società lucrative, ma non ad esempio le cooperative il cui scopo ultimo è quello mutualistico e non quello lucrativo in senso soggettivo, ma che sono inequivocabilmente società.

Da notare che ad oggi, per le società di capitali (e in casi specifici e circoscritti nel tempo anche per le società di persone), è venuto meno il requisito delle pluripersonali.

Come è noto infatti ad oggi le società a responsabilità limitata e le società per azioni possono sorgere ed operare anche con un unico socio.

Prima di trattare nello specifico delle SRL, è bene completare questa veloce panoramica sulle società in generale delineando le macro differenze tra società di persone e società di capitali, come individuate nella tabella sottostante.

	SOCIETA' PERSONALI	SOCIETA' DI CAPITALI
COSTITUZIONE	Efficacia non costitutiva dell'iscrizione al Registro Imprese	Efficacia costitutiva dell'iscrizione al R.I. dell'atto costitutivo
SOCI	Persone fisiche o giuridiche	Persone fisiche o giuridiche
CAPITALE	Non c'è capitale minimo	Capitale minimo fissato dalla legge
CONFERIMENTI	Qualsiasi entità suscettibile di valutazione economica	Denaro, beni in natura o crediti (prestazione d'opera o servizi solo a certe condizioni)
PARTECIPAZIONI	Trasferibili col consenso unanime dei soci	Liberamente trasferibili
AMMINISTRARZIONE	Tutti i soci e solo i soci (meno l'accomandante)	Uno o più soggetti anche non soci
RESPONSABILITA'	Illimitata per tutti i soci	Limitata al conferimento eseguito

## LA SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Passiamo ora ad analizzare nello specifico le società a responsabilità limitata (SRL), che sono la forma più diffusa di società nel nostro Paese.

La società a responsabilità limitata fino alla riforma del diritto societario del 2003 era trattata alla stregua di una società per azioni in miniatura, riprendendo per grande parte le norme che regolavano quest'ultimo tipo sociale.

Dopo il D.Lgs 6/2003 invece la SRL è stata dotata dal legislatore di una propria più marcata autonomia dal punto di vista normativo, discostandosi per certi aspetti molto dalla SPA per avvicinarsi più alle società di persone.

Leggendo gli articoli dettati in tema di SRL si nota infatti che, pur rimanendo una società di capitali, viene data importanza centrale alla figura del socio e alla sua personalità (non più identificata con la quota di capitale sottoscritto).

Con la previsione di regole proprie che regolano il tipo sociale SRL, non più derivate da

quelle della SPA, si è data importanza centrale all'autonomia statutaria e libertà di forme organizzative per le SRL.

Ne deriva ad oggi una rilevanza essenziale dello Statuto Sociale, che dovrebbe essere ritagliato sulle specifiche esigenze della singola società e del volere di quello specifico gruppo di soci, tenendo conto di necessità aziendali, esigenze lavorative, organizzative e di mercato.

L'atto costitutivo deve essere ricevuto da un Notaio e può avere la forma sia di contratto, quando la società è pluripersonale, ma anche di atto unilaterale, se la società sorge per volontà di un unico socio.

Il codice civile delinea poi l'iter per la costituzione della società prevedendo che entro dieci giorni dal ricevimento dell'atto il Notaio deve depositarlo presso il Registro delle Imprese competente. Il Registro delle Imprese constatata la regolarità formale dell'atto lo iscrive e la società viene ufficialmente ad esistere. Il controllo di merito sul contenuto dell'atto costitutivo, che un tempo era appannaggio del Tribunale che rilasciava l'omologa al termine del procedimento con esito positivo, viene oggi svolto preventivamente dal Notaio che riceve l'atto.

Ovviamente il fatto che l'iscrizione al Registro delle Imprese abbia efficacia costitutiva non significa che la sola sottoscrizione dell'atto costitutivo di società da parte dei soci sia privo di rilevanza. Infatti, anche prima dell'iscrizione al Registro Imprese, la sottoscrizione del contratto sociale è vincolante per i soci, che non possono più tirarsi indietro e rimangono obbligati ai conferimenti previsti nell'atto costitutivo; è vincolante anche per il Notaio perché una volta ricevuto l'atto ha il dovere di depositarlo presso il Registro delle Imprese.

L'atto costitutivo di una società a responsabilità limitata può inoltre essere dichiarato nullo dal giudice:

- quando non avviene per atto pubblico;
- quando l'oggetto sociale prevede lo svolgimento di attività illecite;
- quando mancano elementi essenziali come la denominazione o l'indicazione dell'oggetto sociale.

Queste nullità possono però essere "sanate": mediante rinnovazione per atto pubblico dell'atto costitutivo ricevuto in forma non solenne; oppure con delibera dell'assemblea straordinaria (per la modifica o l'indicazione dell'oggetto sociale e della denominazione).

Questa possibilità di sanare le nullità del contratto di società deriva dal fatto che la nullità di

diritto commerciale opera contrariamente a quella di diritto civile e in deroga al diritto comune. Infatti, le cause di nullità del contratto sociale operano ex nunc solo cioè dopo la pronuncia del giudice (e non ex tunc) e sono cause di nullità tassative (mentre nel diritto comune la nullità è il rimedio contro qualsiasi vizio non codificato del contratto; le cause di nullità sono cioè virtuali e non tassativamente elencate).

## **RESPONSABILITA' PRIMA DELL'ISCRIZIONE**

Ad ogni modo prima dell'iscrizione della società al Registro delle Imprese e quindi prima della sua venuta ad esistenza, poiché il soggetto giuridico società non esiste ancora non c'è nemmeno responsabilità della società e del patrimonio sociale per le obbligazioni eventualmente contratte dagli amministratori in nome della società.

Prima dell'iscrizione della società quindi, per le obbligazioni contratte in suo nome è solidalmente e illimitatamente responsabile chi ha agito e chi ha deciso o approvato l'operazione.

Dopo la venuta ad esistenza della società – se vi è la ratifica delle operazioni compiute – la responsabilità della società va ad aggiungersi a quella dei soggetti sopra menzionati.

È però essenziale che ci sia la spendita del nome sociale nel momento in cui viene assunta l'obbligazione e che successivamente l'operazione sia ratificata dalla società.

Pertanto, è da sottolineare come, nonostante l'efficacia costitutiva dell'iscrizione dell'atto costitutivo presso il Registro delle Imprese, gli atti posti in essere – con spendita del nome sociale – prima della venuta ad esistenza della società non sono nulli o annullabili, ma sono soltanto inefficaci.

Significa che sono sottoposti ad una duplice condizione sospensiva: dell'iscrizione della società nel Registro delle Imprese e della ratifica dell'atto da parte della società<sup>2</sup>. Non essendo nulli o annullabili il Notaio non può rifiutarsi di riceverli, ma dovrà rendere edotte le parti dell'inefficacia dell'atto posto in essere.

Altro aspetto particolare della responsabilità in tema di SRL è dettato dall'art. 2462 c.c. che prevede che l'unico socio risponde comunque illimitatamente delle obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui tutte le partecipazioni spettavano ad un unico soggetto se i conferimenti non sono stati eseguiti a norma dell'art. 2464 c.c. (versamento integrale dei tutte le quote

---

<sup>2</sup>Si discute se la ratifica debba avvenire con delibera dell'assemblea o dell'organo amministrativo, ma si propone per la prima soluzione, avendo poco senso una ratifica da parte dello stesso organo che ha eseguito l'atto da ratificare.

sociali) e fino a quando non è attuata la pubblicità dettata dall'art. 2470 c.c. (comunicazione di una personalità al Registro delle Imprese).

## ELEMENTI ESSENZIALI DELL'ATTO COSTITUTIVO

La costituzione e l'atto costitutivo delle SRL viene regolato dall'art. 2463 c.c.. *"La società può essere costituita con contratto o con atto unilaterale.*

*L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:*

- 1. il cognome e il nome o la denominazione, la data e il luogo di nascita o lo Stato di costituzione, il domicilio o la sede, la cittadinanza di ciascun socio;*
- 2. la denominazione, contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata, e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;*
- 3. l'attività che costituisce l'oggetto sociale;*
- 4. l'ammontare del capitale, non inferiore a diecimila euro, sottoscritto e di quello versato;*
- 5. i conferimenti di ciascun socio e il valore attribuito crediti e ai beni conferiti in natura;*
- 6. la quota di partecipazione di ciascun socio;*
- 7. le norme relative al funzionamento della società, indicando quelle concernenti l'amministrazione, la rappresentanza;*
- 8. le persone cui è affidata l'amministrazione e l'eventuale soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti (3);*
- 9. l'importo globale, almeno approssimativo, delle spese per la costituzione poste a carico della società.*

*Si applicano alla società a responsabilità limitata le disposizioni degli articoli 2329, 2330, 2331, 2332 e 2341.*

*L'ammontare del capitale può essere determinato in misura inferiore a euro diecimila, ma pari almeno a un euro. In tal caso i conferimenti devono farsi in denaro e devono essere versati per intero alle persone cui è affidata l'amministrazione.*

*La somma da dedurre dagli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato, per formare la riserva prevista dall'articolo 2430, deve essere almeno pari a un quinto degli stessi, fino a che la riserva non abbia raggiunto, unitamente al capitale, l'ammontare di diecimila euro. La riserva così formata può essere utilizzata solo per imputazione a capitale*

*e per copertura di eventuali perdite. Essa deve essere reintegrata a norma del presente comma se viene diminuita per qualsiasi ragione."*

Per procedere con la costituzione della società è necessario:

- che sia sottoscritto l'intero capitale sociale.

Non è invece necessario il contestuale versamento dell'intero capitale sociale sottoscritto (a meno che non si tratti di società unipersonale).

Al momento della sottoscrizione è obbligatorio versare almeno il 25% dell'intero capitale sociale. I decimi residui saranno versati dai soci su richiesta degli amministratori;

- che siano dettate le norme in tema di conferimenti (art. 2464 e 2465 c.c.);
- che sussistano le autorizzazioni o le altre condizioni previste dalla legge relativamente all'oggetto sociale della società.

Tra gli elementi essenziali dell'atto costitutivo non è più richiesta la durata della società: la SRL può avere durata indeterminata o illimitata.

Quando la durata della società è illimitata però è bene ricordare che ogni socio ha diritto di recedere dalla società in ogni momento con un preavviso di almeno 180 giorni.

Anche per questo è preferibile prevedere una durata del contratto di società, ma questa per quanto lunga deve sempre essere ragionevole.

Quando la durata è eccessivamente lunga tuttavia gli orientamenti maggioritari ritengono comunque la società contratta a tempo indeterminato.

La sede sociale è un altro elemento essenziale.

Oggi non è più richiesta l'indicazione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'indirizzo completo della sede sociale ma basta che sia identificato il Comune ove ha sede la società. Quindi ora le modifiche di indirizzo all'interno dello stesso comune non costituiscono più modifica statutaria.

L'indirizzo completo è però necessario per l'iscrizione dell'atto costitutivo in camera di commercio.

## **CAPITALE SOCIALE**

L'articolo 2463, comma 2, del c.c. stabilisce tra gli elementi essenziali dell'atto costitutivo delle SRL il capitale sociale minimo.

"L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:

[...]

4) l'ammontare del capitale, non inferiore a diecimila euro, sottoscritto e di quello versato;"  
ma poi al comma 4 specifica:

"L'ammontare del capitale può essere determinato in misura inferiore a euro diecimila, pari almeno a un euro. In tal caso i conferimenti devono farsi in denaro e devono essere versati per intero alle persone cui è affidata l'amministrazione".

I due commi quindi risultano contrastanti, ma ad oggi non si dubita più che questa mancanza di coordinamento debba risolversi nel senso di ritenere che il capitale sociale minimo per le SRL è quello previsto dal quarto comma e quindi 1 euro.

La soglia dei 10.000 euro è comunque anche oggi rilevante perché diverse sono le regole in tema di versamento del capitale e di formazione della riserva legale.

Nelle SRL con capitale inferiore ai 10.000 euro il capitale sociale deve essere interamente versato all'atto della costituzione (e non può versarsi solo il 25%) e i conferimenti devono necessariamente essere fatti in denaro (è precluso il conferimento di beni in natura, crediti o prestazioni d'opera o servizi).

Inoltre è diversa la quota di utili da accantonare per la formazione della riserva legale: nelle società con capitale di almeno 10.000 euro deve essere accantonato il 5% degli utili annui, mentre per SRL con il capitale inferiore a 10.000 euro gli utili da accantonare sono il 20% fino a che l'ammontare del capitale sociale e della riserva legale non raggiunge i 10.000 euro.

La ratio di questa diversa disciplina è quella di evitare la sottocapitalizzazione delle società e dare stabilità al capitale sociale.

Come ultima nota sul capitale della SRL in generale è bene ricordare che, tralasciando la normativa dettata in tema di PMI, la quota di capitale sottoscritta da ogni socio è unica ma è divisibile (contrariamente alle azioni delle SPA che sono indivisibili, in quanto rappresentano l'unità minima in cui è diviso il capitale sociale, ma un socio può sottoscriverne e detenerne diverse).

Ogni socio di SRL è pertanto titolare di un'unica quota, più o meno a grande a seconda del valore nominale del capitale che ha sottoscritto, e non di un multiplo di quote. Acquistando altre quote della stessa società si incrementerà solo il valore dell'unica quota detenuta, ma non sarà mai titolare di due o più quote distinte.

## MODALITA' DI APPORTO DEL CAPITALE SOCIALE (CONFERIMENTI)

Si è detto che normalmente il capitale sociale viene apportato dai soci in denaro e può essere versato, al momento dell'atto costitutivo, soltanto il 25% dell'ammontare del capitale sociale sottoscritto.

Questo però non è l'unico modo che i soci hanno di liberare il capitale sociale sottoscritto.

Come per tutte le società infatti, anche per le SRL è possibile prevedere conferimenti di crediti o di beni in natura ed è anche possibile (a differenza di quanto accade nelle SPA) che il socio liberi la propria quota di capitale mediante il conferimento di opere o servizi.

L'art. 2464 commi 1-4 c.c. recita come segue:

*"Il valore dei conferimenti non può essere complessivamente inferiore all'ammontare globale del capitale sociale.*

*Possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica.*

*Se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.*

*Alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro e l'intero soprapprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare. I mezzi di pagamento sono indicati nell'atto. Il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; in tal caso il socio può in ogni momento sostituire la polizza o la fideiussione con il versamento del corrispondente importo in danaro."*

Quando il capitale è versato solo per il 25% gli amministratori potranno richiedere in ogni tempo ai soci il versamento dei "decimi" mancanti. Qualora la società non venisse ad esistenza, i "decimi" già versati potranno essere ritardi dai conferenti non prima che siano decorsi 90 giorni dall'atto costitutivo.

Quanto ai mezzi di pagamento da indicare nell'atto si reputano mezzi idonei l'assegno circolare (e il vaglia postale), il bonifico bancario in favore di uno degli amministratori (il quale poi provvederà a girare la somma ricevuta sul conto corrente della società una volta aperto) o la consegna nelle mani degli amministratori della somma in contanti ove possibile secondo

le norme in tema di antiriciclaggio.

Sebbene nulla dica la legge, nella prassi non si ritiene idoneo versare il capitale sociale mediante assegno bancario perché questo potrebbe non andare a buon fine compromettendo così la capitalizzazione della società.

L'ultimo periodo del quarto comma dell'art. 2464 c.c. stabilisce poi che la somma di denaro può essere sostituita dalla stipula di una polizza assicurativa o di una fideiussione bancaria (con caratteristiche determinate).

È bene evidenziare come la polizza vada a sostituire soltanto il versamento, configurandosi come un metodo alternativo al pagamento di denaro, e non anche il conferimento che rimane conferimento di denaro (non diviene per il fatto della prestazione della polizza un conferimento ad esempio di credito).

La polizza o l'assicurazione hanno solo valore di garanzia tanto che il socio può in ogni momento versare la somma dovuta liberando e sostituendo la polizza assicurativa o la fideiussione.

E questo a differenza di quanto avviene quando la polizza assicurativa viene prestata a fronte del conferimento d'opera: qui la polizza ha valore di adempimento dell'obbligazione assunta dal socio e non di garanzia.

## **CONFERIMENTI DIVERSI DAL DENARO**

Nelle SRL è possibile conferire tutti gli elementi dell'attivo patrimoniale suscettibili di valutazione economica.

Per questi conferimenti cd. in natura vigono delle previsioni specifiche:

- devono essere espressamente previsti dallo Statuto (in alternativa in sede di aumento serve l'unanimità dei soci);
- serve una perizia di stima che ne attesti il valore almeno pari a quello ad essi attribuito dai soci nell'atto costitutivo;
- devono essere interamente liberati al momento della sottoscrizione (non c'è possibilità di versare solo il 25%).

Ai sensi dell'art. 2465 c.c. la relazione di stima deve essere redatta da un esperto nominato dai soci (non dal Tribunale come per le SPA) iscritto all'Albo dei Revisori Contabili o da una società di revisione. La relazione dovrà poi essere asseverata con giuramento di fronte ad un Notaio o al cancelliere del Tribunale e deve poi essere allegata all'atto costitutivo (o al

verbale di aumento di capitale).

## **CONFERIMENTO D'OPERA O DI SERVIZI**

Rientra tra i conferimenti in natura anche il conferimento di opera o di servizi.

Anche in questo caso, quindi, sarà necessario redigere una perizia di stima. Inoltre nell'atto costitutivo deve prevedersi il periodo entro il quale il capitale si intende liberato attraverso la prestazione d'opera e infine anche in questo caso è possibile prestare una fideiussione o una polizza al posto dell'opera.

Come anticipato in questo caso la polizza o la fideiussione non hanno funzione di garanzia ma hanno funzione di adempimento: il conferimento rimane quello dell'opera ma invece di essere liberato progressivamente giorno per giorno prestando l'opera, con la fideiussione il conferimento è immediatamente e interamente liberato.

La polizza o la fideiussione servono a conciliare il principio dell'integrale liberazione delle quote mediante conferimenti in natura con le peculiari caratteristiche del conferimento d'opera o di servizi.

È importante sottolineare infine come l'integrale liberazione non coincide con la mancanza di obblighi residui in capo al socio: nel caso di specie l'obbligo residuo è quello di prestare l'opera, cui si è obbligato.

Particolari sono poi le vicende che riguardano la partecipazione del socio d'opera che meritano di essere, se pur brevemente, analizzate.

### Trasferimento della quota del socio d'opera.

#### Inter vivos

La quota è liberamente trasferibile ma resta da vedere la sorte dell'obbligo di prestare l'opera:

1. senza accordi resta obbligato alla prestazione d'opera il cedente non più socio;
2. se il cedente vuole essere liberato e la prestazione d'opera è infungibile le parti si accordano con la società per sostituire l'opera con una somma di denaro. Serve il consenso della società;
3. se il cedente vuole essere liberato e la prestazione è fungibile può subentrare nell'obbligo l'acquirente. Serve il consenso della società quale creditore ceduto. Serve che il cessionario presti nuova fideiussione.

## Mortis causa

L'obbligo non può restare in capo al socio d'opera:

1. la società può escutere la fideiussione per impossibilità di eseguire l'opera da parte del socio d'opera;
2. l'erede può versare la differenza in denaro svincolando la polizza;
3. l'erede subentra nella prestazione d'opera prestando una nuova fideiussione.

## In caso di perdite

La prestazione del socio d'opera è un costo a tutti gli effetti e, pertanto, fa parte del risultato d'esercizio. Andrà quindi ad incrementare la perdita e qualora la stessa superi il terzo del capitale sociale, si dovrà andare dal notaio per la ricapitalizzazione.

Nel caso si addivenga ad una riduzione del capitale per perdite la quota del prestatore d'opera viene ridotta proporzionalmente come tutte le altre.

In aggiunta il Comitato Triveneto dei Notai con la massima I.A.5 ha specificato:

" [...] 3) la riduzione del capitale per perdite conseguenti alla svalutazione dell'obbligazione conferita (*prestazione d'opera*), in seguito all'accertamento secondo le norme in tema di bilancio di un minor valore della stessa, deve necessariamente interessare proporzionalmente tutte le partecipazioni esistenti e non solo quelle liberate mediante il conferimento di detta obbligazione; [...]"

Quindi in caso di svalutazione della prestazione d'opera che porta a una riduzione del capitale saranno ridotte proporzionalmente tutte le quote e non solo quella del prestatore d'opera.

NB.: è bene ricordare che, a differenza delle società di persone dove il socio può prestare l'opera senza che questa sia capitalizzata (cioè senza avere un valore quantificato della quota di capitale "sottoscritta") questa eventualità non è mai possibile nelle SRL dove (ed è per questo che è fondamentale la perizia di stima) il valore del conferimento e della corrispondente quota spettante al socio è sempre definito nell'atto costitutivo.

Non si pone mai il problema quindi del valore (almeno nominale) della quota e così in caso di trasformazione di società non si dovrà ricorrere al secondo comma dell'art. 2500-quater c.c.

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

Nelle SRL è possibile conferire ovviamente anche un'azienda o un ramo d'azienda.

Servirà, come sempre, una perizia di stima ai sensi dell'art. 2465 c.c. la cui data di riferimento sia aggiornata a non oltre 120 giorni prima della data dell'atto.

Il conferimento di azienda si atteggia esattamente come un trasferimento o una cessione di azienda, l'unica differenza è che il corrispettivo invece di essere un prezzo è la quota di partecipazione al capitale della società conferitaria.

Da questo discende che sono applicabili al conferimento di azienda tutti gli articoli del codice civile dettati in tema di cessione di azienda e così l'art. 2557 (divieto di concorrenza), 2558 (successione nei contratti), 2559 (crediti) e 2560 (debiti).

Riassumendoli brevemente:

Il divieto di concorrenza: è effetto naturale della cessione; può essere derogato solo con espressa pattuizione; deve essere contenuto entro determinati limiti (es. temporale 5 anni) per non escludere del tutto la libertà di impresa di chi ne è soggetto; vige anche per i soci illimitatamente responsabili; è riferito all'iniziare una nuova impresa; per violarlo basta un danno potenziale.

La successione nei contratti: è automatica; per evitarla serve pattuizione espressa e contraria; rileva per i contratti relativi all'esercizio dell'azienda di carattere non personale; può essere ceduto o trasferito anche il contratto di locazione dell'immobile ove è sita l'attività (Art. 36 – L. 392/1978); il terzo può recedere solo per giusta causa; passano i contratti di lavoro subordinato.

La cessione dei crediti: è automatica; serve specifica pattuizione per escludere certi crediti; ha effetto verso il debitore quando è da questo conosciuta o accettata (iscrizione del trasferimento d'azienda in CCIAA determina conoscibilità, non conoscenza); senza pattuizione contraria, il creditore cedente non presta alcuna garanzia in ordine ai crediti aziendali.

La cessione dei debiti: non è automatica; il cedente non è liberato dai debiti sorti anteriormente alla cessione/conferimento; il cessionario (SRL new-co) risponde solo dei debiti che risultano dai libri contabili; per il passaggio dei debiti preesistenti serve apposita pattuizione (accollo) e il consenso del creditore ceduto.

Tutti questi aspetti è bene che siano regolati nell'atto costitutivo o nell'atto di conferimento con apposite previsioni.

NB: il conferimento d'azienda costituisce vero e proprio trasferimento e il trasferimento dei beni aziendali deve seguire le regole dettate in tema di trasferimento di quel determinato tipo di bene. Così, se dell'azienda fanno parte beni immobili, serve la documentazione richiesta per la compravendita immobiliare (provenienza, urbanistica, APE, CDU etc.).

L'azienda può essere conferita anche quando l'imprenditore individuale che ne è titolare l'ha costituita e la conduce in forma di impresa familiare ai sensi dell'art. 230-bis c.c.

Alla luce di ciò è bene ricordare che ai sensi del citato articolo il familiare che presta in modo continuativo la propria attività nell'impresa familiare ha diritto:

- al mantenimento;
- a partecipare agli utili dell'impresa;
- ai beni acquistati con gli utili;
- agli incrementi dell'azienda anche per avviamento.

Inoltre, ai sensi del quinto comma dell'art. 230-bis c.c. "In caso di divisione ereditaria o di trasferimento dell'azienda i partecipi di cui al primo comma hanno diritto di prelazione sull'azienda. Si applica, nei limiti in cui è compatibile, la disposizione dell'articolo 732.".

Per questi motivi il familiare collaboratore che non volesse partecipare alla costituenda società, ha diverse opzioni:

1. può cedere la propria quota di partecipazione all'impresa familiare, ma solo a soggetto familiare che vi possa partecipare e con il consenso degli altri collaboratori familiari;
2. i collaboratori vengono liquidati prima dell'atto e non partecipano alla società;
3. i collaboratori vengono liquidati prima dell'atto e conferiscono denaro in sede di conferimento della nuova società;
4. i collaboratori conferiscono nella nuova società il credito vantato nei confronti dell'imprenditore individuale (serve la perizia anche per il credito) .

In tal modo si liquida il diritto dei familiari agli incrementi patrimoniali dell'impresa familiare con una quota societaria e ciò può avvenire anche in misura "non proporzionale";

5. il collaboratore familiare presta il proprio consenso al conferimento rinunciando così ad ogni pretesa in ordine all'impresa familiare.

Da notare comunque che, di fatto, l'unico titolare dell'impresa familiare rimane sempre e solo l'imprenditore che ne ha la libera disponibilità nei confronti dei terzi.

Le norme sull'impresa familiare hanno infatti valenza solamente interna per cui, in caso di violazione, l'imprenditore può essere chiamato a risarcire il danno ai collaboratori, ma gli atti sono validi ed efficaci.

Prima di concludere analizziamo brevemente gli ultimi due aspetti legati al capitale sociale delle SRL.

Il primo è regolato dal comma 2 dell'art. 2465 c.c. ed è l'acquisto di beni da soci o da amministratori.

Quando questo acquisto avviene:

1. per un corrispettivo pari o superiore ad 1/10 del capitale sociale;
2. nei 2 anni dall'iscrizione della società nel registro delle imprese;

deve essere autorizzato dai soci, salvo deroga nell'atto costitutivo.

In questo caso il cedente deve presentare relazione di stima del revisore contabile o della società di revisione.

La ratio è ovviamente di tutelare l'integrità e l'effettività del capitale sociale.

A differenza della SPA, in caso di acquisto di beni dai soci o dagli amministratori, non serve né il preventivo deposito della relazione di stima presso la sede sociale né il deposito del verbale di assemblea ordinaria che autorizza l'acquisto presso il competente Registro delle Imprese, questo perché l'art. 2465 richiama espressamente solo l'art. 2343 comma 2 e il 2343-bis commi 4 e 5, non richiama il terzo comma dell'art. 2343-bis c.c.<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup>Art. 2343-bis.

Acquisto della società da promotori, fondatori, soci e amministratori.

L'acquisto da parte della società, per un corrispettivo pari o superiore al decimo del capitale sociale, di beni o di crediti dei promotori, dei fondatori, dei soci o degli amministratori, nei due anni dalla iscrizione della società nel registro delle imprese, deve essere autorizzato dall'assemblea ordinaria.

L'alienante deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società ovvero la documentazione di cui all'articolo 2343-ter primo e secondo comma contenente la descrizione dei beni o dei crediti, il valore a ciascuno di essi attribuito, i criteri di valutazione seguiti, nonché l'attestazione che tale valore non è inferiore al corrispettivo, che deve comunque essere indicato.

La relazione deve essere depositata nella sede della società durante i quindici giorni che precedono l'assemblea. I soci possono prenderne visione. Entro trenta giorni dall'autorizzazione il verbale dell'assemblea, corredato dalla relazione dell'esperto designato dal tribunale ovvero dalla documentazione di cui all'articolo 2343-ter, deve essere depositato a cura degli amministratori presso l'ufficio del registro delle imprese.

Le disposizioni del presente articolo non si applicano agli acquisti che siano effettuati a condizioni normali nell'ambito delle operazioni correnti della società né a quelli che avvengono nei mercati regolamentati o sotto il controllo dell'autorità giudiziaria o amministrativa.

In caso di violazione delle disposizioni del presente articolo gli amministratori e l'alienante sono solidalmente responsabili per i danni causati alla società, ai soci ed ai terzi.

Il secondo e ultimo argomento che si analizzano sono le conseguenze in caso di mancata esecuzione dei conferimenti da parte del socio.

La norma di riferimento è l'art. 2466 c.c. titolata "Mancata esecuzione dei conferimenti", il quale recita:

*“Se il socio non esegue il conferimento nel termine prescritto, gli amministratori diffidano il socio moroso ad eseguirlo nel termine di trenta giorni.*

*Decorso inutilmente questo termine gli amministratori, qualora non ritengano utile promuovere azione per l'esecuzione dei conferimenti dovuti, possono vendere agli altri soci in proporzione alla loro partecipazione la quota del socio moroso. La vendita è effettuata a rischio e pericolo del medesimo per il valore risultante dall'ultimo bilancio approvato. In mancanza di offerte per l'acquisto, se l'atto costitutivo lo consente, la quota è venduta all'incanto.*

*Se la vendita non può aver luogo per mancanza di compratori, gli amministratori escludono il socio, trattenendo le somme riscosse. Il capitale deve essere ridotto in misura corrispondente.*

*Il socio moroso non può partecipare alle decisioni dei soci.*

*Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche nel caso in cui per qualsiasi motivo siano scadute o divengano inefficaci la polizza assicurativa o la garanzia bancaria prestate ai sensi dell'articolo 2464. Resta salva in tal caso la possibilità del socio di sostituirle con il versamento del corrispondente importo di danaro.”*

Questa evenienza si ha quando:

- il socio non effettua nel termine il conferimento cui si è obbligato;
- scade la polizza o la fideiussione prestata.

In questi casi gli amministratori diffidano il socio moroso a effettuare il versamento dei decimi o la concessione di una nuova garanzia entro 30 giorni.

Se il socio non provvede gli amministratori possono:

1. agire per l'esecuzione dei conferimenti nei confronti del socio moroso se lo ritengono utile;
2. vendere la partecipazione agli altri soci in proporzione alla partecipazione posseduta per il valore risultante dall'ultimo bilancio approvato;
3. vendere all'incanto la partecipazione se l'atto costitutivo lo prevede;

4. in mancanza di offerte di acquisto da parte degli altri soci o di compratori, escludere il socio, trattenendo le somme riscosse e riducendo il capitale sociale.

Da notare che, legittimati a vendere la partecipazione del socio moroso, sono gli amministratori (vendita di bene altrui); inoltre la vendita avverrà sempre per l'intero valore della partecipazione anche se liberata solo per il 25%, così che all'esito della vendita la partecipazione risulterà interamente liberata.

Con la vendita della partecipazione del socio moroso non si intende pertanto soltanto punire il socio per il mancato conferimento di fatto escludendolo dalla società, ma anche tutelare l'effettività e l'integrità del capitale sociale.

Il socio moroso non partecipa alle decisioni dei soci. Cosa significhi in concreto è però dibattuto:

- il socio non vota e non interviene nelle decisioni;
- il socio non vota ma può intervenire.

La questione è importante per il calcolo dei quorum costitutivi e deliberativi.

## CONCLUSIONI

Siamo giunti al termine di questo primo excursus sulla fase costitutiva della Società a Responsabilità Limitata.

Nel prossimo intervento si tratterà di un altro tema fondamentale ossia l'oggetto sociale, oltre agli altri aspetti legati alle Srl.

Si segnala, per coloro che fossero interessati ad approfondire ai seguenti testi, che sono stati presi a riferimento anche per la redazione del presente contributo:

- L. Genghini.P. Simonetti, "LE SOCIETA' DI CAPITALI E LE COOPERATIVE" (Tomo Secondo), Seconda Ed.
- G.F. Campobasso, "DIRITTO COMMERCIALE", " Diritto delle società, Ottava Ed.
- alle massime notarili indicate nel testo.

## Le prossime scadenze



---

26 febbraio 2024

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine entro cui presentare in via telematica gli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni / servizi resi, registrati o soggetti a registrazione, relativi a gennaio (soggetti mensili).

---

28 febbraio 2024

### **ROTTAMAZIONE QUATER**

Termine entro cui versare la terza rata prevista dalla rottamazione quater.

---

29 febbraio 2024

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine di versamento dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse senza IVA nel quarto trimestre 2023.

---

### **COMUNICAZIONI PERIODICHE IVA**

Termine entro cui versare i dati delle liquidazioni periodiche relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre per i contribuenti mensili e al quarto trimestre 2023 per i soggetti trimestrali.

---

### **DICHIARAZIONE MENSILI**

Termine entro cui inviare la dichiarazione IVA IOSS del mese di gennaio relativa alle vendite a distanza di beni importati (in spedizioni di valore intrinseco non superiore a € 150) da parte dei soggetti iscritti allo Sportello unico per le importazioni (IOSS).

---

### **STAMPA REGISTRI CONTABILI**

---

---

Termine entro cui procedere con la stampa dei libri contabili (registri IVA, libro giornale, incassi e pagamenti, ecc.) relativi al 2022 da parte di imprese / lavoratori autonomi.

---

### **INAIL**

Termine di invio telematico all'INAIL della denuncia retributiva annuale.

---

18 marzo 2024

### **LIQUIDAZIONE IVA – SALDO ANNUALE**

Termine per la liquidazione IVA riferita al mese di febbraio e versamento dell'imposta dovuta, oltre che del saldo IVA 2023, in un'unica soluzione o in forma rateale.

---

### **IRPEF – RITENUTE ALLA FONTE REDDITI LAVORO DIPENDENTE/AUTONOMO**

Termine per versare le ritenute operate a febbraio relative a redditi di lavoro dipendente e assimilati (collaboratori coordinati e continuativi – codice tributo 1001) e delle ritenute operate a febbraio per redditi di lavoro autonomo (codice tributo 1040).

---