

Edizione di giovedì 11 Marzo 2021

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'8 marzo
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

Beni immateriali: la tutela giuridica legittima la rivalutazione
di Alessandro Carlesimo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria e libertà di stabilimento
di Marco Bargagli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La sorte dei “fondi tassati” nella scissione societaria parziale
di Fabio Landuzzi

CRISI D'IMPRESA

Concordato preventivo: il controllo del giudice si esercita sull'attuabilità del piano
di Euroconference Centro Studi Tributarî

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Operazioni straordinarie con società di servizi: attenzione agli Studi esercitati solo mediante C.E.D.
di Andrea Beltrachini di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'8 marzo

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **33esima puntata** di Euroconference In Diretta, come si consueva, si è aperta con l'analisi di tutte le novità della **scorsa settimana**, per poi dedicare spazio alle semplificazioni previste, fino al **31 marzo**, per gli **adeguamenti degli statuti delle organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e Onlus**.

Successivamente l'attenzione si è soffermata sulle detrazioni riconosciute nell'ambito degli interventi di **installazione dei pannelli solari fotovoltaici**, mentre, durante la sessione approfondimento, sono state illustrati gli **obblighi di compilazione del quadro RW** per i detentori di **criptovalute**.

Numerosi sono stati i **quesiti** ricevuti: le **risposte** verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma *Evolution*.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. ISCRIZIONE AL RUNTS E ASD

2. DETRAZIONE E SISTEMI DI ACCUMULO

1. ASSOCIAZIONE PRO LOCO: COSA CAMBIA DOPO IL 31.03?

Per aderire alla **Community** di **Euroconference** **In Diretta** ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Riduzione compenso amministratori: è necessaria la delibera assembleare?

Deducibilità compensi amministratori – Nel caso in cui il compenso degli amministratori viene ridotto per alcuni mesi è necessario anche in questo caso di fare una specifica delibera dall'assemblea?

A. S. SRL STP

L'articolo 2389 cod. civ. si limita a stabilire che *“I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea”*.

Con riferimento alla fattispecie prospettata dubbi però sussistono in merito all'applicabilità della teoria dell'incasso giuridico, in forza della quale la rinuncia ad un credito correlato a redditi tassati per cassa presuppone l'avvenuto incasso del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione gli importi.

Pare infatti comprendere che, nel caso prospettato, non sia stata l'assemblea a chiedere la riduzione del compenso, ma sia stato lo stesso amministratore a rinunciare allo stesso.

Un approccio prudentiale consiglierebbe dunque di formalizzare la volontà delle parti: se, dunque, la decisione è stata presa dall'assemblea, sarebbe bene richiamarla in un verbale assembleare.

9

Statuto associazione: possibile la “doppia” modifica?

Un'associazione ha già adeguato le disposizioni statutarie ricorrendo alle modalità “semplificate”. Se dovesse intervenire di nuovo sullo statuto, può rifarlo con le modalità “semplificate”?

D.F.

Sì, nel rispetto dei limiti indicati dalla norma.

Con la circolare del Ministero del Lavoro 13/2019 è stato infatti chiarito che la potestà modificativa dello statuto secondo il regime “semplificato” è destinata ad estinguersi solo allo spirare del termine del 31 marzo: un eventuale adeguamento statutario già intervenuto,

quindi, non consuma la potestà di apportare, entro lo stesso termine, ulteriori modifiche allo statuto secondo il regime “semplificato”.

8

Deducibilità TFM

Che adempimenti deve rispettare un'azienda che, d'ora in poi, voglia riconoscere, ad un amm.re già in carica, un compenso mensile e stabilire anche il relativo tfm?

A. A.

Per quanto riguarda il compenso è sufficiente la delibera assembleare.

Per quanto riguarda, invece, il TFM è necessario, ai fini dell'applicabilità del criterio di competenza, che il trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto.

In mancanza delle richiamate condizioni, secondo l'orientamento prevalente di prassi e giurisprudenza, i costi sono deducibili per cassa: sarà quindi necessario attendere l'esercizio di effettivo pagamento delle somme per poterle dedurre (si veda, per tutte, Cassazione, n. 26431/2018).

7

Fotovoltaico e impianto di accumulo. Limiti di spesa per gli interventi

Il limite di 48.000 euro per il fotovoltaico è unico per impianto e accumulo?

O.R.

No, sono previsti due limiti distinti: uno per l'impianto solare fotovoltaico e l'altro per i sistemi di accumulo.

Deve tuttavia essere evidenziato che con la circolare 24/E/2020 l'Agenzia delle entrate aveva inizialmente richiamato un unico limite di spesa: tale orientamento è stato però successivamente rivisto con la risoluzione 60/E/2020.

6

Associazioni culturali e adeguamenti statutari

Le associazioni culturali possono adeguare lo statuto con modalità semplificate entro il 31-3-2021 o questa possibilità non le riguarda?

M. M.

Le speciali disposizioni in materia di adeguamenti statutari con modalità “semplificate” riguardano esclusivamente le OdV, le Aps e le Onlus.

Tutti gli altri enti potenzialmente rientranti tra gli Enti del Terzo Settore (associazioni, fondazioni, ecc.) dovranno adeguare lo statuto se sceglieranno di iscriversi al Runtts, ma non potranno farlo ricorrendo alle modalità “semplificate”.

5

Reimpatriati e “sanatoria Aire”

Dipendente da azienda inglese e residente ivi fino al novembre 2020. Redditi di lavoro pagati colà. No reddito in Italia mai iscritto AIRE. Nel mese di dicembre 2020 rientra in Italia e lavora presso un'azienda italiana. Può fruire norma reimpatrio?

G. F.

Il comma 5-ter inserito nell'articolo 16 D.Lgs. prevede quanto segue: “I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'Aire rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo”.

Il richiamato comma 5-ter, pertanto, non ha inteso modificare il periodo di possesso del requisito della residenza all'estero, ma ha comunque consentito di dimostrarne il possesso ai

sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, in assenza di iscrizione all'Aire.

#4

Iscrizione al Runts e ASD

Mi confermate che una ASD, essendo affiliata e iscritta al CONI, non deve procedere all'iscrizione al RUNTS?

G. M.

Le Asd possono scegliere di iscriversi al Runts ed assumere la qualifica di Ets. L'iscrizione al Coni, d'altra parte, non è alternativa a quella del Runts.

Tuttavia è necessario ricordare che le principali norme agevolative riservate alle Asd continuano a trovare applicazione anche dopo la completa entrata in vigore della riforma, ragion per cui valutazioni di convenienza spesso suggeriscono di non iscrivere le Asd al Runts.

3

Detrazione e sistemi di accumulo

Impianto fotovoltaico installato 4 anni fa. Nel 2020 installato accumulatore in sede di ulteriore ristrutturazione (non superbonus). È detraibile al 50% (art. 16) il costo dell'accumulatore?

B. IN D.

Possono beneficiare della detrazione le spese per l'installazione dei sistemi di accumulo integrati nell'impianto fotovoltaico, anche se l'installazione è successiva a quella dell'impianto stesso.

È tuttavia necessario evidenziare che l'installazione successiva del sistema di accumulo non dà diritto alla detrazione nel caso in cui l'impianto fotovoltaico non sia stato ammesso alla detrazione in quanto oggetto di tariffe incentivanti.

2

Superbonus e bed and breakfast

Qualora successivamente agli interventi agevolati con il superbonus il proprietario l'anno successivo volesse farne un bed & breakfast rischierebbe di vedersi riprese le agevolazioni ?

F. G. SRL

Con la risposta all'istanza di interpello n. 358/2020 l'Agenzia delle entrate è tornata a ribadire il suo orientamento secondo il quale è necessario verificare la natura residenziale dell'immobile tenendo conto della situazione post interventi, così come indicata nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori.

Pertanto è possibile beneficiare del superbonus se l'immobile non residenziale prima dei lavori lo diventi dopo (sempre che, lo si ribadisce, ciò sia indicato nel provvedimento amministrativo); al contrario si ritengono non ammessi al superbonus gli interventi che vedono un immobile residenziale trasformato in uno non residenziale.

Nel caso di specie è necessario verificare se l'intervento prevede delle modifiche idonee a rendere l'immobile idoneo allo svolgimento, in maniera imprenditoriale, dell'attività di bed and breakfast.

In tal caso troverebbero applicazione i chiarimenti offerti dalla risposta all'istanza di interpello n. 570/2020.

1

Associazione pro loco: cosa cambia dopo il 31.03?

Dal 01 aprile 2021, se la pro loco, quindi associazione senza scopo di lucro, non ha adeguato il proprio statuto, viene meno l'opzione 398/91, come vengono tassate quindi le entrate istituzionali e commerciali?

G. B. M.

Il termine del 31 marzo, come indicato, assume esclusivamente rilievo ai fini della possibilità di procedere alle modifiche statutarie con modalità "semplificate" (possibilità, tra l'altro, riservata soltanto ad Aps, Odv e Onlus).

Il Codice del Terzo Settore, effettivamente, prevede la disapplicazione del regime 398/1991 alle associazioni senza fini di lucro, alle associazioni pro-loco e alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

Purtuttavia, queste novità troveranno applicazione dal termine individuato dall'articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo Settore, ovvero dal periodo d'imposta successivo a quello in cui interviene l'autorizzazione della Commissione europea, e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Runts (termine così individuato dall'articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo Settore).

Dal 1° aprile, dunque, non vi sarà l'automatica disapplicazione del regime di cui alla L. 398/1991.

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



AGEVOLAZIONI

Beni immateriali: la tutela giuridica legittima la rivalutazione

di **Alessandro Carlesimo**

Seminario di specializzazione

EXCEL: STRUMENTO UTILE PER AUMENTARE LA PRODUTTIVITÀ IN STUDIO E AZIENDA

Scopri le sedi in programmazione >

L'[articolo 110 D.L. 104/2020](#) ha introdotto la **possibilità di rivalutare i beni delle imprese Oic adopter** risultanti dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, in deroga agli ordinari criteri di **valutazione** previsti dall'[articolo 2426 cod. civ.](#) e dai Principi Contabili.

La rivalutazione può, in via opzionale, assumere **rilevanza fiscale** a costi relativamente contenuti, mediante il prelievo con **imposta sostitutiva** ad aliquota ridotta del **3%**.

Concentrando l'attenzione sulla **nozione di bene rivalutabile**, il regime individua i seguenti **elementi patrimoniali**:

- **beni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili** (ad esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa);
- **attività immateriali** rappresentate da beni giuridicamente tutelati (cfr. [circolare 14/E/2017](#));
- **partecipazioni**, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate.

Di converso, restano **esclusi** dal novero dei beni rivalutabili le seguenti attività:

- **avviamento e oneri pluriennali**, trattandosi di beni privi di autonomia giuridica (salva la possibilità di applicare la disciplina del **riallineamento** di cui al comma 8 dell'[articolo 110 D.L. 104/2020](#));
- **partecipazioni non di controllo o di collegamento**;
- **partecipazioni** iscritte nella voce CIII destinata ad accogliere le **attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni**.

Ulteriori due condizioni sono espressamente richieste dalla legge:

- **la detenzione del bene a titolo di proprietà**;

- **l'iscrizione del bene nel bilancio chiuso al 31.12.2019.**

Il requisito dell'iscrizione in bilancio è stato di recente approfondito **dalla DRE della Lombardia nella risposta all'interpello n. 904-2406/2020.**

Nella vicenda *de quo*, l'Amministrazione veniva interrogata in ordine alla possibilità di applicare la disciplina rivalutativa al **know how internamente generato**, rappresentato da informazioni/esperienze industriali segrete e, come tali, meritevoli di tutela giuridica, allorché tali elementi, pur aventi utilità pluriennale ed essendo suscettibili di valorizzazione economica, non fossero **mai stati capitalizzati nell'attivo patrimoniale in quanto i relativi costi risultavano contabilizzati indistintamente tra le voci del conto economico** degli esercizi di sostenimento.

Sic et simpliciter, il contribuente chiedeva se **la tutela legale di cui gode il patrimonio conoscitivo in possesso dell'azienda** potesse di per sé essere sufficiente a legittimare la rivalutazione sia civilistica che fiscale ex [articolo 110 D.L.104/2020](#), **surrogando il requisito della formale rappresentazione nel bilancio del know how.**

Per comprendere la **ratio** sottostante il parere fornito dall'Agenzia, occorre preliminarmente ripercorrere l'assetto normativo applicabile all'istituto in commento, per espresso **rinvio di legge.**

In proposito, il requisito dell'iscrizione nell'attivo incontra alcune deroghe rinvenibili nell'[articolo 2 D.M. 162/2001](#). Nella disposizione, in particolare, **si riconosce anche la possibilità di rivalutare i beni il cui valore netto contabile è nullo.**

La norma si riferisce, segnatamente, ai **beni completamente ammortizzati** ed a quelli di **valore unitario inferiore a 516,46 euro** il cui onere è stato imputato integralmente al conto economico.

Inoltre, con riferimento ai beni che hanno esaurito la residua possibilità di impiego, si opera un distinguo che tiene conto della diversa tecnica contabile che solitamente distingue l'ammortamento dei beni di diversa natura: si prevede infatti che possano essere rivalutati i **beni materiali completamente ammortizzati, iscritti nel bilancio, il cui valore è integralmente abbattuto dal fondo ammortamento** (per effetto dell'applicazione del metodo di rettifica fuori conto), ed i **beni immateriali, completamente ammortizzati, purché siano "tutt'ora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia"**, indipendentemente dall'istituzione o meno del fondo rettificativo.

In questo modo, vengono **pacificamente ammessi al regime anche gli asset immateriali legalmente riconosciuti ed integralmente ammortizzati** mediante il processo di ammortamento *"in conto"*, metodo che porta all'azzeramento diretto del valore bene che, al termine della vita utile, non è più rinvenibile nei conti dell'attivo fisso accesi a costi pluriennali.

Tale assunto porterebbe a ritenere, in via analogica, rivalutabili anche i costi di **quegli asset immateriali che, parimenti, non risultano nel bilancio in quanto mai iscritti nell'attivo.**

Su questa falsariga l'Agenzia, preso atto dell'attitudine dei beni a ricevere la protezione legale (sia nell'esercizio chiuso al 2019 che in quello chiuso al 2020), ha accolto la soluzione proposta dall'interpellante, estendendo la rivalutazione **non soltanto ai beni non presenti nell'attivo dello stato patrimoniale per cause legate al completamento dell'ammortamento, ma anche agli intangibili (muniti di tutela giuridica) non risultanti in bilancio poiché i relativi costi non sono stati mai capitalizzati.**

A contrariis, ne deriverebbe una **disparità di trattamento rispetto ai beni di valore inferiore a 516,46 euro**, anch'essi mai sospesi nell'attivo e transitati direttamente a conto economico (in virtù della deroga precedentemente accordata dall'OIC 16).

Dunque, la posizione dell'Ufficio **sembra discostarsi dalle precedenti conclusioni cui giungeva l'Amministrazione nel 2004 (risposta a interpello n.954-394/2004)**, in cui veniva negata la rivalutazione di beni immateriali "spesati" al conto economico, sul presupposto che gli stessi potessero assumere consistenza economica soltanto laddove l'impresa valutasse, all'atto della rilevazione iniziale, la funzione pluriennale, procedendo a ripartirne il costo in più esercizi.

Nella fattispecie più recente, invece, si è ritenuto che **il rilievo giuridico del bene costituisca un indizio idoneo ad integrare la prova legale dell'esistenza di risorse identificabili e valorizzabili sotto il profilo economico.**

Tuttavia, l'incontestabilità di un siffatto assetto di regole **meriterebbe una opportuna conferma in sede nazionale, diretta a sgombrare il campo da ogni dubbio interpretativo** in ordine alla possibilità di rivalutare beni immateriali **non capitalizzati, ma potenzialmente capitalizzabili** in virtù della loro utilità pluriennale, nonché del riconoscimento giuridico che gli viene attribuito.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria e libertà di stabilimento

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

I REDDITI ESTERI NEL MODELLO REDDITI ED IL MONITORAGGIO FISCALE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con il termine “**esterovestizione societaria**” si è soliti indicare la **dissociazione** tra la “**residenza fiscale reale**” della società o dell’ente (**localizzata in Italia**) e la “**residenza fiscale fittizia**” (situata **formalmente all’estero**, perlopiù in **Stati o territori a fiscalità privilegiata**, in corrispondenza della **sede legale**).

L’**individuazione della residenza fiscale effettiva** esplica **dirette conseguenze** sotto il **profilo impositivo**, in quanto la persona giuridica **residente nel territorio dello Stato** è assoggettata a tassazione per i redditi **ovunque prodotti nel mondo**, in base al principio della **tassazione su base mondiale** (c.d. “*world wide taxation*”).

Di conseguenza, individuata una società esterovestita la stessa dovrà poi **presentare la dichiarazione dei redditi in Italia**, con **attribuzione coattiva** di un **codice fiscale** e di un numero di **partita Iva**.

Anche la giurisprudenza di legittimità ha nel tempo **definito l’esterovestizione**, qualificata come la **fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all’estero**, in particolare in un Paese con un **trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale**, allo scopo di **sottrarsi al più gravoso regime nazionale**.

Tuttavia il fenomeno in rassegna, per **assumere una connotazione abusiva**, deve avere come risultato **l’ottenimento di un vantaggio fiscale** che deve risultare, da un **insieme di elementi oggettivi**, lo **scopo essenziale dell’operazione** (cfr. *ex multis*, **Corte di cassazione**, Sezione 5° civile, con le [sentenze n. 33234/2018](#) e [33235/2018](#), pubblicate in data 21.12.2018).

Per **contrastare il fenomeno in rassegna**, l’[articolo 73, comma 3, Tuir](#) illustra gli elementi di **radicamento con il territorio dello Stato**, **alternativi tra di loro**, che consentono di **riqualificare la residenza fiscale in Italia di un soggetto non residente** che **formalmente ha stabilito all’estero la propria sede legale**.

A livello domestico, **le società, gli enti ed i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o l'**oggetto principale** nel **territorio dello Stato**.

Di contro, in **ambito internazionale**, per dirimere casi di **dual residence** e, simmetricamente, **evitare profili di doppia imposizione economica**, l'**articolo 4, paragrafo 3, del modello Ocse di Convenzione** prevede che, nell'ipotesi in cui **una società sia considerata residente in due diversi Stati**, la **residenza fiscale della persona giuridica** sarà individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti** (denominato **mutual agreement**), che dovrà tenere conto del **luogo di direzione effettiva** (*place of effective management*), del **luogo di costituzione** (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*) e di **ogni altro fattore rilevante** (*any other relevant factors*).

Sempre la giurisprudenza di legittimità ([Corte di cassazione, sentenza n. 14527/2019](#)), ha stabilito che una *holding* di partecipazioni che **non svolge una reale attività commerciale**, disponendo **di una struttura amministrativa modesta con limitati costi di gestione**, che consegue in un altro Stato membro specifici **benefici fiscali**, non costituisce di per sé una **costruzione di puro artificio**, attribuendo preminente valore alla **libertà di stabilimento prevista dal diritto comunitario**.

Ulteriori importanti **principi di diritto** sono stati enunciati dalla **suprema Corte di cassazione**, con la recentissima [ordinanza n. 6476/2021](#) del **09.03.2021**, che si è nuovamente pronunciata su un caso di **esterovestizione societaria** fornendo, contestualmente, **interessanti spunti interpretativi** anche in tema di **diritto comunitario e libertà di stabilimento**.

Anzitutto, **richiamando una serie di precedenti sentenze** espresse *in apicibus*, gli Ermellini hanno sancito che al fine di **stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia**, assume **rilevanza decisiva** il fatto che **l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività di impresa avvenga nel territorio italiano**, nonostante la società **abbia localizzato la propria residenza fiscale all'estero** (Corte di cassazione, [sentenza n. 16697 del 21.06.2019](#); Corte di cassazione, [sentenza n. 33234 del 21.12.2018](#); Corte di cassazione, sentenza n. 2869 del 07.02.2013).

I Supremi Giudici hanno precisato che la **nozione di "sede dell'amministrazione"**, in quanto **contrapposta alla "sede legale"**, deve **ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva"**, intesa come il **luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente** e si **convocano le assemblee** e cioè il **luogo deputato, o stabilmente utilizzato**, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – **degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente**.

Anche la **giurisprudenza elaborata dalla Corte di giustizia UE** (sentenza del 28.06.2007, *Planzer Luxembourg Sàrl*), ha evidenziato che la **nozione di sede dell'attività economica** **"indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultimo (punto 60)"**.

Inoltre l'esterovestizione, tesa ad **accordare prevalenza al dato fattuale** dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui ha sede legale la società, non contrasta con la libertà di stabilimento.

Avuto riguardo al **diritto comunitario**, i giudici unionali richiamano la **sentenza della Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas** la quale, con riferimento al fenomeno della **localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società**, ha stabilito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per **fruire di una legislazione più vantaggiosa** non **costituisce per sé sola un abuso di tale libertà**.

Tuttavia, una **misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento** è ammessa se **concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la normativa dello Stato membro interessato**.

Interessanti considerazioni circa la natura della **"struttura di puro artificio"**, seppure formulate in tema di **beneficiario effettivo** e **Treaty Shopping**, sono state formulate da parte della **Corte di giustizia dell'Unione europea**, nelle **sentenze** pubblicate in data **26.02.2019** riguardanti i **"casi danesi"** (**cause riunite C-116/16** e C- 117/16 – riferite all'**applicazione della direttiva comunitaria "madre-figlia"**- e cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – riguardanti il trattamento fiscale della direttiva "interessi-canonici").

Sullo specifico tema, i Giudici Unionali hanno espresso un orientamento spiccatamente **"antielusivo"** proprio nei confronti di quelle **strutture societarie di "puro artificio"** costituite, in assenza di **valide ragioni economiche**, al solo scopo di **ottenere un indebito risparmio d'imposta**.

A tal fine, la **costruzione di puro artificio** può essere individuata in un **gruppo societario** che non riflette una **reale sostanza economica**, ma risulta caratterizzato da una **struttura puramente formale** avente come **obiettivo principale**, ovvero **uno degli obiettivi principali**, il **conseguimento di un indebito vantaggio fiscale** in contrasto con **normativa tributaria applicabile**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La sorte dei “fondi tassati” nella scissione societaria parziale

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nell'ambito di un'operazione di **scissione parziale**, quando è pacifico che i **fondi per rischi ed oneri** che sono stati **trasferiti alla beneficiaria** nell'ambito del compendio oggetto della scissione sono stati **costituiti dalla scissa** nei precedenti periodi d'imposta con **accantonamenti che non rientrano tra quelli deducibili** ex [articolo 107 Tuir](#), la società **beneficiaria è ammessa ad operare le variazioni in diminuzione** del proprio imponibile in corrispondenza dell'**utilizzo di tali fondi tassati**, senza che a tale fine sia per essa necessario **provare la precedente “tassazione” degli accantonamenti** avvenuta in capo alla società scissa.

Infatti, imporre alla beneficiaria di dover a tale fine provare che il **“saldo iniziale” dei fondi tassati** ad essa trasferiti, ossia il valore di tali poste esistente alla data in cui ha avuto efficacia la scissione, sia stato formato da **accantonamenti fiscalmente non dedotti dalla scissa**, presupporrebbe in via mediata **un'inammissibile attività di accertamento** svolta in capo alla società scissa.

Questo, in sintesi, il principio affermato nella **sentenza della Corte di Cassazione n. 10122 del 28.05.2020** che offre **spunti interessanti** in tema di **bilanciamento fra onere della prova e trasferimento delle c.d. “posizioni soggettive”** in presenza di operazioni straordinarie, come nel caso di specie in cui si tratta di una scissione parziale.

La vicenda trae origine dalla contestazione eccepita in capo ad una **società beneficiaria** di una scissione societaria parziale relativa alla **presunta indebita effettuazione di una variazione in diminuzione** del proprio reddito imponibile in corrispondenza dell'**utilizzo di un fondo del passivo** che la stessa aveva ricevuto in occasione dell'operazione di scissione; alla società beneficiaria era stata negata tale diminuzione del reddito imponibile in quanto non sarebbe stata in grado di **provare che il fondo** in questione era stato **formato da accantonamenti non dedotti dalla società scissa** al momento della loro imputazione nella contabilità di quest'ultima.

La questione si incardina perciò in **una dimensione strettamente probatoria**, ed ha una valenza

generale di grande interesse poiché risponde all'interrogativo circa il fatto che incomba o meno in capo all'**avente causa dell'operazione straordinaria** – nel caso di specie, la beneficiaria della scissione – **l'onere di provare** l'intervenuto **assoggettamento ad imposizione del saldo iniziale del fondo** del passivo ricevuto dal dante causa (società scissa).

L'elemento dirimente che si evince dal testo della sentenza in commento risiede nel fatto che si tratti di **fondi per i quali è "pacifico" che non fosse ammessa la deduzione** fiscale al momento della loro formazione, essendo esclusi dal tassativo elenco di cui all'[articolo 107 Tuir](#); **diversamente ragionando**, sottolineano i Giudici della Cassazione, ovvero se fosse domandato alla beneficiaria di dover dimostrare a tale fine che il fondo in oggetto è stato formato con **accantonamenti non dedotti dalla società scissa**, si verrebbe a determinare una *"inammissibile attività di accertamento nei confronti di altro soggetto rispetto al quale, per quello che qui interessa, la beneficiaria della scissione rimane estranea"*.

A questo riguardo, non appare neppure confacente il richiamo alla disposizione di cui all'[articolo 173, comma 13, Tuir](#), a mente del quale le **beneficiarie della scissione parziale** sono **responsabili in solido e illimitatamente** per le obbligazioni tributarie derivanti dalle violazioni commesse dalla scissa anteriormente all'efficacia operazione di scissione.

La **"posizione soggettiva"** di cui si tratta, costituita dal **diritto alla futura effettuazione della variazione in diminuzione** dell'imponibile, è **direttamente e specificamente connessa all'elemento patrimoniale** a cui afferisce, ossia **il fondo tassato**; perciò, se il fondo fa parte del compendio trasferito alla beneficiaria, allora la posizione soggettiva (ovvero, il **diritto alla variazione in diminuzione del reddito al momento del suo utilizzo**) spetterà a questa società.

Per il **principio di neutralità e di continuità dei valori fiscali** della scissione, la **beneficiaria acquisirà** perciò **tale posizione** senza dover soggiacere ad altri ulteriori oneri probatori che la porrebbero nella condizione, talora pressoché impossibile, di dover **dimostrare fatti accaduti** in un periodo precedente e **riferiti ad un altro soggetto**, dovendo accedere a **documentazione** che potrebbe essere per la stessa società **neppure reperibile**.

Diversamente, ad altra e **diversa conclusione** si dovrebbe giungere **laddove la contestazione** in capo alla beneficiaria fosse conseguenza di un **precedente accertamento avvenuto presso la società scissa**, da cui fosse emersa l'omessa effettuazione della variazione in aumento al momento dell'iscrizione dell'accantonamento presso la società scissa.

CRISI D'IMPRESA

Concordato preventivo: il controllo del giudice si esercita sull'attuabilità del piano

di Euroconference Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

CORSO GESTORI DELLA CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'**ordinanza n. 6709**, depositata ieri, **10 marzo**, rappresenta un utile spunto per tornare ad analizzare gli aspetti legati alla **verifica della fattibilità della proposta di concordato preventivo**.

Il caso riguarda una società dichiarata **fallita** a seguito della **declaratoria di inammissibilità della proposta di concordato preventivo**.

Il **Tribunale**, infatti, aveva evidenziato:

- che la misura del **3,72%**, prevista per il **pagamento del debito chirografario**, fosse un evidente segnale dell'**inidoneità ad assicurare** il pur minimale **soddisfacimento dei creditori**;
- che la domanda di concordato si fondava sul **valore di realizzo** di un immobile **indebitamente sovrastimato**.

La **Corte d'Appello**, tuttavia, **revocava la dichiarazione di fallimento**, ritenendo che il **sindacato del tribunale** non potesse avere ad oggetto la **percentuale di soddisfacimento dei creditori**; la valutazione si era quindi risolta in un **sindacato sulla fattibilità economica della proposta**.

Sul punto la Corte d'Appello evidenziava infatti che il **sindacato del giudice** può riguardare, oltre la **fattibilità giuridica** del piano, i profili di **fattibilità economica** solo per quanto ritiene la **manifesta inidoneità a raggiungere gli obiettivi**; ogni **ulteriore valutazione** deve essere invece **rimessa ai creditori**.

Le conclusioni raggiunte dalla Corte d'Appello non sono state però condivise dalla **Corte di Cassazione**, la quale è tornata a richiamare la nota sentenza delle **Sezioni Unite n. 1521/2013**, con la quale è stato enunciato il seguente **principio di diritto**: "**Il giudice ha il dovere di**

*esercitare il **controllo di legittimità sul giudizio di fattibilità della proposta di concordato**, non restando questo escluso dalla attestazione del professionista, mentre resta **riservata ai creditori la valutazione in ordine al merito del detto giudizio**, che ha ad oggetto la **probabilità di successo economico del piano ed i rischi inerenti**; il **controllo di legittimità del giudice** si realizza facendo applicazione di un unico e medesimo parametro nelle diverse fasi di ammissibilità, revoca ed omologazione in cui si articola la procedura di concordato preventivo; il controllo di legittimità si attua **verificando l'effettiva realizzabilità della causa concreta** della procedura di concordato; quest'ultima, da intendere come obiettivo specifico perseguito dal procedimento, non ha contenuto fisso e predeterminabile essendo dipendente dal tipo di proposta formulata, pur se inserita nel generale quadro di riferimento, finalizzato al superamento della situazione di crisi dell'imprenditore, da un lato, e all'assicurazione di un soddisfacimento, sia pur ipoteticamente modesto e parziale, dei creditori, da un altro".*

Seppure, dunque, la **verifica della fattibilità da parte del giudice non possa estendersi alla convenienza della proposta** di concordato preventivo (soprattutto con riferimento alla misura minima di soddisfacimento dei creditori), la **Corte di Cassazione** ha evidenziato come il **controllo del giudice debba essere esercitato anche sull'attuabilità del piano di concordato** "dovendo giungere a dichiarare l'inammissibilità della domanda, ove del primo sia **esclusa la idoneità a realizzare effettivamente la causa concreta**, da intendersi come obiettivo specifico perseguito con la singola proposta".

Se il piano, pertanto, manifesta una **assoluta inettitudine** al raggiungimento degli obiettivi prefissati il controllo del giudice può estendersi anche sulla **realizzabilità dei fatti**.

Se la **proposta è implausibile** può essere dunque **sindacata dal giudice**, mentre ai creditori deve essere riservata la **valutazione di convenienza di una proposta plausibile**.

Alla luce di quanto esposto, dunque, **la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso proposto dal Fallimento**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Operazioni straordinarie con società di servizi: attenzione agli Studi esercitati solo mediante C.E.D.

di **Andrea Beltrachini di MpO & Partners**



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

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:

Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

In un precedente contributo ho parlato delle operazioni di M&A di Studi caratterizzate dalla compresenza di una società di servizi, la cui attività può essere trasferita mediante un contratto di cessione d'azienda/di ramo d'azienda o di affitto con diritto di riscatto (<https://mpopartners.com/articoli/attivita-professionale-affiancata-societa-servizi-affitto-azienda/>).

Ho usato il termine “compresenza” proprio perché, secondo il modello tradizionalmente vigente, il CED/società di servizi, che svolge l'attività di registrazione/conservazione dei dati, è affiancato al professionista (individuale/Studio Associato/STP) che tiene i rapporti con la clientela dello Studio e si occupa della consulenza e di tutte le altre **attività c.d. riservate**.

Nella prassi, tuttavia, si incontrano spesso realtà in cui tutte le attività a favore della clientela vengono svolte da **soggetti non iscritti agli Albi**.

Ferma l'ovvia necessità di una valutazione caso per caso, si può comunque affermare che la **totale assenza di una figura professionale** concreta seriamente il rischio di risvolti penali e, più precisamente, di una pronuncia di condanna per **esercizio abusivo di professione**.

Continua a leggere su
<https://mpopartners.com/articoli/operazioni-straordinarie-societa-servizi-studi-esercitati-solo-mediante-ced/>