

Edizione di martedì 30 Marzo 2021

CASI OPERATIVI

Violazione del principio dell'alterità: quali rimedi?

di EVOLUTION

AGEVOLAZIONI

Contributo a fondo perduto: modificate le istruzioni

di Lucia Recchioni

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasformazione regressiva della holding tra opportunità e criticità

di Ennio Vial

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta Mezzogiorno: dal 31 marzo il nuovo modello di comunicazione

di Debora Reverberi

DIRITTO SOCIETARIO

Startup innovative: illegittima la procedura senza notaio

di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Violazione del principio dell'alterità: quali rimedi?

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

LE DIFFERENTI TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO SOCIETARIO E L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE E DI PRASSI IN TEMA DI ABUSO DEL DIRITTO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In caso di cassazione con rinvio alla CTR, laddove il relativo giudizio si concluda con sentenza emessa da un collegio giudicante composto da un giudice che aveva partecipato all'emissione della pronuncia cassata, occorre proporre ricorso per ricusazione?

Nell'ambito del processo tributario, l'articolo 62, comma 2, D.Lgs. 546/1992 stabilisce che al giudizio di cassazione si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del menzionato decreto.

Con specifico riferimento al giudizio di rinvio, poi, l'articolo 63 D.Lgs. 546/1992 prevede che esso si svolga dinanzi alla Commissione tributaria provinciale o regionale cui la Corte di Cassazione rinvia.

La Suprema Corte cassa con rinvio quando:

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



AGEVOLAZIONI

Contributo a fondo perduto: modificate le istruzioni

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

L'IMPOSIZIONE FISCALE DIRETTA E INDIRETTA NELLA CESSIONE D'AZIENDA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nella giornata di ieri, **29 marzo**, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato il [provvedimento prot. n. 82454/2021](#) con il quale è stato **modificato** il precedente [provvedimento prot. n. 77923](#) dello scorso **23 marzo**, nonché le allegate **istruzioni per la compilazione dell'istanza per la richiesta del contributo a fondo perduto**.

Non è la prima volta che l'Agenzia delle entrate interviene sulle **istruzioni** recentemente pubblicate, avendo già in precedenza effettuato alcune **integrazioni**: in entrambi i casi, ad essere interessate delle novità sono le **società che hanno iniziato l'attività dal 2019**.

Le istruzioni pubblicate lo **scorso 23 marzo**, infatti, inizialmente prevedevano quanto segue: *“nel caso di partita Iva attivata anteriormente al 2019, il richiedente dividerà l'importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi realizzati nell'anno 2019 per 12 mesi. Nel caso invece di partita Iva attivata, ad esempio, il 25 marzo 2019, il richiedente dividerà l'importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi realizzati nell'anno 2019 per 9 mesi”*.

Con un primo aggiornamento, risalente al giorno successivo, l'Agenzia delle entrate è quindi intervenuta sul punto, precisando che, nel caso di partita Iva attivata il 25 marzo 2019 *“il richiedente dividerà l'importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi realizzati a partire dal mese di aprile per 9 mesi”*.

È quindi necessario prestare attenzione al fatto che **il fatturato del mese di attivazione della partita Iva non assume rilievo ai fini del calcolo** (come pare corretto ritenere nell'ambito del **calcolo di una media**).

Ben più rilevanti sono poi le modifiche previste con il provvedimento pubblicato nella giornata di ieri, il quale ha **eliminato** un **“disallineamento”** tra le precedenti **istruzioni** e il **dettato normativo**.

Il **primo provvedimento**, infatti, prevedeva l'applicazione del **contributo nella misura minima di**

1.000/2.000 euro per i “nati” dal 2019 anche nel caso in cui vi fosse stata una **riduzione del fatturato inferiore al 30%**.

Questa previsione, però, **non era supportata da alcun dato normativo**, in quanto l'[articolo 1 D.L. 41/2021](#) (c.d. “Decreto Sostegni”) si limita ad individuare specifiche **percentuali** che trovano applicazione in **tutti i casi di riduzione del fatturato, sussistendo i presupposti** per il riconoscimento del contributo.

Considerato, dunque, che **ai “nati” dal 2019 non è richiesta la riduzione del fatturato** per il **riconoscimento del contributo**, a questi deve ritenersi applicabile il **contributo nella misura ordinaria**, indipendentemente dalla **misura della percentuale di riduzione registrata**, fermo restando il riconoscimento della **misura minima di 1.000/2.000 euro**.

A queste conclusioni si sono dunque **allineate le istruzioni** pubblicate nella giornata di ieri.

Vediamo nel dettaglio cosa prevedevano, in passato, le istruzioni e come sono state oggi **modificate**.

Partite Iva attivate dopo il 31.12.2018	“Vecchie” istruzioni (provvedimento 23.03.2021)	“Nuove” istruzioni (provvedimento 29.03.2021)
Riduzione di almeno il 30% del fatturato	Il contributo è determinato applicando alla differenza la percentuale del 60, 50, 40, 30 o 20% , a seconda dell’ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (resta ferma la misura minima di 1.000/2.000 euro , se superiore)	Nessuna modifica
Riduzione del fatturato, ma non raggiunta la soglia del 30%	Il contributo è pari a 1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche	Istruzioni modificate. Il contributo è determinato applicando alla differenza la percentuale del 60, 50, 40, 30 o 20% , a seconda dell’ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (resta ferma la misura minima di 1.000/2.000 euro , se superiore)
Il fatturato è cresciuto nel 2020 o il fatturato è rimasto immutato	Il contributo è pari all’importo di euro 1.000 per le persone fisiche e di euro 2.000 per i soggetti diversi dalle persone fisiche	Nessuna modifica

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasformazione regressiva della holding tra opportunità e criticità

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE: NOMINA, VIGILANZA, VERIFICHE E RELAZIONE ANNUALE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **trasformazione di una holding** da **società di capitali** a **società in nome collettivo** o **società in accomandita semplice** offre diverse opportunità, sia a livello di risparmio di costi che a livello di tutela del patrimonio.

Sui costi è appena il caso di ricordare **l'assenza del collegio sindacale** e la **non necessaria predisposizione del bilancio civilistico**.

A livello di tutela si segnala la questione della **generale impignorabilità delle quote di una società di persone**.

Tra gli effetti collaterali un po' spiacevoli, tuttavia, si segnala, non ultimo in ordine di importanza, il **regime fiscale della trasparenza**.

I **dividendi** da questa percepiti verranno **imputati nel quadro H dei soci per il 58,14% del loro ammontare** o nella minore misura per quelli maturati in esercizi pregressi. Tale circostanza, se paragonata alla **pex** del 95% delle società i capitali, la rende un **veicolo inefficiente per la concentrazione della liquidità all'apice del gruppo** al fine di una ridistribuzione alle società interessate.

Un ulteriore aspetto da valutare attiene al profilo della **responsabilità dei soci della holding**. Al riguardo, l'[articolo 2500 sexies cod. civ.](#) prevede che, i soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata, **rispondono illimitatamente anche per le obbligazioni sociali** sorte anteriormente alla trasformazione.

L'inefficienza più rilevante, tuttavia, è quella che si manifesta a livello **fiscale**. Il problema non si pone tanto per le **perdite fiscali maturate in costanza di società di capitali**, per le quali opera la prioritaria compensazione con i redditi imponibili prima della imputazione ai soci, giusta la precisazione della [risoluzione 60/E/2005](#), quanto per l'**eccedenza degli oneri finanziari rispetto al RoI** che, secondo i chiarimenti della [circolare 29/E/2011](#), viene **persa**.

Un ulteriore problema attiene alla **tassazione degli utili maturati** durante la vita della società di capitali e distribuiti dalla società di persone.

Per evitare la tassazione degli stessi, in occasione della trasformazione, è necessario che questi vengano **iscritti in una riserva con indicazione della loro origine**.

Il problema è che in occasione della loro **futura distribuzione**, la società di persone avrà difficoltà ad **operare la ritenuta alla fonte del 26%**, atteso che l'[articolo 27 D.P.R. 600/1973](#) la ammette solo per i dividendi distribuiti dalle società di capitali.

Di fatto, la **trasformazione regressiva non permette di adottare la contabilità semplificata**, pena una **tassazione di tutte le riserve in bilancio**, non solo quelle in sospensione di imposta. In relazione a queste ultime, è interessante ricordare anche la [risposta all'istanza interpello n. 505 del 10.12.2019](#), la quale, richiamando la [risposta 332/2019](#), ribadisce che la **riserva in sospensione d'imposta** – che, virtualmente, confluisce tra le **riserve di utili propriamente dette** nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa distribuzione – **deve considerarsi formata, ai fini fiscali, con utili prodotti nel medesimo periodo d'imposta**.

In sostanza, la riserva è formata con **utili non relativi all'esercizio in cui la stessa è stata creata**, ma con **utili del momento in cui viene distribuita**.

Sulla base di queste premesse, la [risposta n. 505/2019](#), affrontando il caso di una **riserva distribuita da una società di persone** a seguito di una trasformazione regressiva, prevede che la distribuzione del saldo attivo non affrancato concorre a formare il reddito della società in tale periodo d'imposta, secondo le regole previste per le **società di persone** e non ai sensi dell'[articolo 170, comma 5 Tuir](#), (tassazione come società d capitali) il quale presuppone, viceversa, che **la riserva sia già confluita ai fini fiscali prima della trasformazione societaria regressiva tra le riserve di utili propriamente dette**.

Interessante, infine, potrebbe anche essere un approfondimento in merito alla **trasformazione di una holding in una impresa individuale o in un trust**.

In questi casi si deve far riferimento ai principi contenuti rispettivamente nello **Studio del consiglio nazionale del Notariato n. 545-14/I del 9 settembre 2014** e nello **Studio n. 17-2013/I del 16 gennaio 2013**.

In questi casi la **trasformazione** pare ammissibile solo in ipotesi di **holding che svolge anche una attività operativa**, in quanto l'operazione di trasformazione di società in ditta individuale o in trust poggia la sua fattibilità sul fatto che, ai sensi dell'[articolo 2500-septies cod. civ.](#), è **ammessa la trasformazione di società di capitali in comunione di azienda**.

L'impresa individuale sarebbe una **comunione di azienda** con un **unico proprietario comunista** mentre, nel caso del **trust**, la comunione è rappresentata dal vincolo del trust e dal fatto che gli ex soci hanno la posizione di **beneficiari del trust stesso**.

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta Mezzogiorno: dal 31 marzo il nuovo modello di comunicazione

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

IL MODELLO 231 IN PRATICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

A partire dal 31.03.2021 le comunicazioni per l'autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno vanno effettuate con il nuovo modello approvato dal [provvedimento n. 65238/2021 del direttore dell'Agenzia delle entrate](#).

Per la **trasmissione telematica** del modello sarà resa disponibile da tale data la **versione aggiornata del software CIM17**.

Il modello di comunicazione in esame è concepito sia per richiedere **l'autorizzazione alla fruizione, sia per comunicare le eventuali rettifiche o rinunce** alle seguenti misure agevolative:

- **credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno**, di cui all'[articolo 1, commi 98 – 108, L. 208/2015](#) e ss.mm.ii.;
- **credito d'imposta Sisma Centro Italia**, di cui all'[articolo 18-quater, D.L. 8/2017](#) convertito con modificazioni dalla L. 45/2017;
- **credito d'imposta per investimenti nelle Zone Economiche Speciali (c.d. ZES)**, di cui all'[articolo 5, comma 2, D.L. 91/2017](#) convertito con modificazioni dalla L. 123/2017;

Si tratta di tre crediti d'imposta che premiano gli **investimenti (anche in leasing) in macchinari, impianti e attrezzature varie**, facenti parte di un **progetto di investimento iniziale** e destinati a strutture produttive nuove o già esistenti ubicate nelle seguenti zone assistite:

- regioni del Mezzogiorno ovvero **Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Abruzzo e Molise**;
- **Zone Economiche Speciali**;
- **comuni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo colpiti dagli eventi sismici iniziati dal 24.08.2016**, di cui agli [allegati 1, 2](#) e [2-bis al D.L. 189/2016](#).

L'aggiornamento del modello di comunicazione e delle relative istruzioni è motivata dalla necessità di dare attuazione alle seguenti proroghe delle discipline agevolative disposte dalle Leggi di Bilancio 2020 e 2021:

- **proroga al 31.12.2022 del credito d'imposta ZES**, di cui all'[articolo 1, comma 316, L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020);
- **proroga al 31.12.2022 del credito d'imposta Mezzogiorno**, di cui all'[articolo 1, comma 171, L. 178/2020](#) (c.d. Legge di Bilancio 2021).

Al contrario **non risulta prorogato al biennio 2021/2022 il credito d'imposta Sisma Centro Italia**: le istruzioni al modello di comunicazione precisano infatti che i righi del quadro B “Dati della struttura produttiva” relativi agli investimenti in impianti, macchinari e attrezzature effettuati nell’anno 2021 non possono essere compilati per tale agevolazione.

Se da un lato infatti il [comma 218 dell'articolo 1, L. 160/2019](#) ha prorogato il **credito Sisma fino al 31.12.2020**, nella L. 178/2020 è assente l’ulteriore proroga al **31.12.2022**.

Il nuovo modello di comunicazione è composto, analogamente al precedente, dal frontespizio e dai seguenti quattro quadri:

- dati relativi al progetto d’investimento e al credito d’imposta;
- **dati della struttura produttiva, aggiornati con i righi da B19B a B22B destinati agli investimenti realizzati nell’anno 2021 e alle altre eventuali agevolazioni in impianti, macchinari e attrezzature nonché al credito d’imposta spettante**;
- elenco soggetti sottoposti alla verifica antimafia;
- altre agevolazioni concesse o richieste inclusi gli aiuti “*de minimis*”.

La fruizione dei crediti d’imposta per investimenti in beni strumentali destinati a strutture produttive in zone assistite non è dunque automatica, bensì **subordinata all'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della comunicazione** in esame, nella quale devono essere indicati i dati degli investimenti agevolabili e del credito d’imposta del quale è richiesta l’autorizzazione alla fruizione.

Il beneficiario può utilizzare il credito d’imposta maturato **esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D. Lgs. 241/1997](#), tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate, **a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito d’imposta**.

DIRITTO SOCIETARIO

Startup innovative: illegittima la procedura senza notaio

di Euroconference Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

LE PROCEDURE PER L'AVVIO DELL'ATTIVITA' D'IMPRESA: ADEMPIMENTI TELEMATICI ED ENTI COINVOLTI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la **sentenza n. 2643, pubblicata ieri, 29 marzo**, il Consiglio di Stato ha **accolto il ricorso proposto dal Consiglio Nazionale del Notariato**, con il quale è stato richiesto l'annullamento del D.M. 17.02.2016, in forza del quale è ammessa la costituzione di **startup innovative** per mezzo di **atti redatti in forma elettronica, senza necessità di autentica della sottoscrizione**.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 10-bis, D.L. 3/2015 “*Al solo fine di favorire l'avvio di attività imprenditoriale e con l'obiettivo di garantire una più uniforme applicazione delle disposizioni in materia di start-up innovative e di incubatori certificati, l'atto costitutivo e le successive modificazioni di start-up innovative sono redatti per atto pubblico ovvero per atto sottoscritto con le modalità previste dagli articoli 24 e 25 del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. L'atto costitutivo e le successive modificazioni sono redatti secondo un modello uniforme adottato con decreto del Ministro dello sviluppo economico e sono trasmessi al competente ufficio del registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, e successive modificazioni*”.

Il **Ministero dello sviluppo economico** è quindi successivamente intervenuto con il **D.M. 17.02.2016**, che, all'articolo 1, prevede la possibilità, in **deroga** a quanto previsto dall'articolo 2463 cod. civ., di costituire **startup innovative** nella forma di **società a responsabilità limitata** per mezzo di **atti redatti in forma elettronica e firmati digitalmente** da ciascuno dei sottoscrittori, nel caso di società pluripersonale, o dall'unico sottoscrittore nel caso di unipersonale, **in totale conformità allo standard allegato sotto la lettera A** allo stesso **decreto**. La stessa disposizione **esclude quindi la necessità di un'autentica di sottoscrizione**.

Il documento informatico, in forza del medesimo decreto, deve essere presentato all'ufficio del **registro delle imprese**, che, effettuate le verifiche previste, dispone **l'iscrizione provvisoria della società nella sezione ordinaria del registro**, con apposita annotazione, e, su istanza, l'iscrizione nella **sezione speciale**. In caso di **cancellazione della sezione speciale** per motivi sopravvenuti, la società iscritta in ossequio all'illustrata procedura mantiene comunque l'iscrizione nella **sezione ordinaria, senza alcuna necessità di modificare o ripetere l'atto**, fino ad eventuali

revoche statutarie.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, quindi, come anticipato, ha chiesto **l'annullamento del D.M. 17.02.2016**, vedendosi però respinto il ricorso dal **TAR Lazio** e proponendo pertanto **appello al Consiglio di Stato**.

Il Consiglio di Stato ha accolto l'appello, stabilendo che **il decreto si è spinto oltre le materie che gli erano state riservate dalla legge**, ponendosi, dunque, in contrasto con la stessa.

La fonte primaria ([articolo 4, comma 10 bis, D.L. 3/2015](#)) si limita infatti a rimettere ad un decreto la **predisposizione di un modello conforme**; il decreto, invece, all'**articolo 1, comma 2**, espressamente prevede che *"L'atto costitutivo e lo statuto, ove disgiunto, sono redatti in modalità esclusivamente informatica e portano l'impronta digitale di ciascuno dei sottoscrittori apposta a norma dell'art. 24 del C.A.D."*.

Alla luce di quanto appena esposto, inoltre, il Consiglio di Stato ha ritenuto di dover accogliere un'**altra censura** proposta dal Consiglio Nazionale del Notariato: quella secondo la quale le previsioni in esame **violano le Direttive 2009/201/CE e 2017/1132/UE**.

Al fine di tutelare sia i soci che i terzi, si rende infatti necessario un **controllo di legalità** in sede di **costituzione, modificazione ed estinzione delle società di capitali**: come stabiliscono le citate **Direttive**, *"in tutti gli Stati membri la cui legislazione non preveda, all'atto della costituzione, un controllo preventivo, amministrativo o giudiziario, l'atto costitutivo e lo statuto di società e le loro modifiche devono rivestire la forma dell'atto pubblico"*.

Nel nostro **Ordinamento al conservatore** spetta un **controllo meramente formale**, ma, come evidenziato nella sentenza in esame, il **D.M. 17.02.2016** ha **illegittimamente ampliato l'ambito dei controlli dell'Ufficio del registro**, in **assenza di un'adeguata copertura legislativa**.

Un'ultima precisazione riguarda, infine, la sorte delle **startup innovative costituite senza il ricorso alla forma dell'atto pubblico**, per le quali l'[articolo 24 D.L. 179/2012](#) prevede, in caso di perdita dei requisiti, la **conservazione dell'iscrizione alla sezione ordinaria**, pur essendo prevista la cancellazione della sezione speciale.

Come evidenziato dal Consiglio di Stato, deve **escludersi** che il **decreto** possa giungere ad incidere sulla formazione delle **S.r.l. ordinarie**, ragion per cui **l'iscrizione alla sezione ordinaria può permanere solo per le startup costituite con atto pubblico**.