

## Edizione di venerdì 2 Aprile 2021

### CASI OPERATIVI

**Vincoli di destinazione ex articolo 2645 ter cod. civ.: quali utilizzi nella crisi d'impresa?**  
di EVOLUTION

### AGEVOLAZIONI

**Correzione degli errori nell'istanza per il contributo a fondo perduto**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

**Trasformazione regressiva e distribuzione delle riserve di rivalutazione**  
di Ennio Vial

### BILANCIO

**Deroga sulla continuità aziendale nel bilancio 2020**  
di Fabio Landuzzi

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**Niente Irap in caso di esercizio della professione in forma societaria**  
di Angelo Ginex

## CASI OPERATIVI

### **Vincoli di destinazione ex articolo 2645 ter cod. civ.: quali utilizzi nella crisi d'impresa?**

di EVOLUTION

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 >](#)

**In cosa consiste il vincolo di destinazione ex articolo 2645 ter cod. civ. e quali utilizzi può avere nell'ambito della crisi di impresa?**

L'articolo 2645-ter cod. civ. prevede la possibilità di trascrivere atti di destinazione, su beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri, per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'articolo 1322, comma 2, cod. civ.

Con tale trascrizione si ottiene l'effetto di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione, in modo che i beni sottoposti a vincolo e i loro frutti possano essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possano costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall'articolo 2915 cod. civ., comma 1, solo per i debiti contratti per tale scopo.



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

## AGEVOLAZIONI

### **Correzione degli errori nell'istanza per il contributo a fondo perduto**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

## STRALCIO DELLE CARTELLE E DEFINIZIONE DEGLI AVVISI BONARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

A partire **dal 30 marzo e fino al 28 maggio 2021** è possibile **presentare l'istanza** per il riconoscimento del **contributo a fondo perduto** di cui all'[articolo 1 D.L. 41/2021](#).

Si tratta del contributo per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione e di reddito agrario, titolari di partita Iva, residenti o stabiliti nel Territorio dello Stato, che nel secondo periodo di imposta antecedente al periodo di entrata in vigore del D.L. 41/2021, hanno conseguito un ammontare di **ricavi o di compensi non superiore a dieci milioni di euro** e hanno subito una **riduzione di fatturato medio mensile** nei due anni precedenti, almeno del 30%.

Il contributo a fondo perduto è erogato nel **rispetto dei limiti e delle condizioni** previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final **"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"**, e successive modifiche.

L'istanza deve contenere, innanzitutto, il codice fiscale del soggetto che richiede il contributo (e del suo rappresentante legale, nel caso di richiedente diverso da persona fisica). Gli altri dati da riportare sono quelli attestanti il **possesso dei requisiti** previsti e quelli necessari per determinare l'ammontare del contributo spettante, cioè la **fascia dei ricavi o compensi dell'anno 2019** e gli importi della **media mensile del fatturato** e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020. Il soggetto richiedente deve infine **operare la scelta** barrando alternativamente la casella relativa all'opzione di **accrédito sul conto corrente** o la casella relativa all'opzione di riconoscimento del **credito d'imposta** da utilizzare in compensazione.

Una volta presentata l'istanza, i **dati vengono controllati** e l'Agenzia delle entrate trasmette:

- alla Guardia di Finanza, per le attività di polizia economico-finanziaria, i dati e le

- informazioni contenute nelle istanze pervenute e relative ai contributi erogati;
- al Ministero dell'interno gli elementi informativi a disposizione in relazione ai soggetti richiedenti il contributo per i controlli.

In caso di errore nella compilazione, **come si può correggere un'istanza già presentata?**

Nel periodo indicato è possibile, in caso di errore, **presentare una nuova istanza**, in **sostituzione** di quella precedentemente trasmessa. **L'ultima istanza trasmessa** fino al 28 maggio 2021 **sostituisce** tutte quelle precedentemente inviate, per le quali non è stato già eseguito il mandato di pagamento del contributo, ovvero non sia stato comunicato il riconoscimento del contributo, nel caso di scelta di utilizzo dello stesso come credito d'imposta.

Il contribuente può inoltre **presentare una rinuncia** all'istanza precedentemente trasmessa, da intendersi come **rinuncia totale al contributo**. La rinuncia può essere trasmessa anche **oltre il termine del 28 maggio**. Anche la rinuncia, come già la presentazione dell'istanza, può essere presentata da un intermediario di cui all'[articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998](#) e successive modificazioni, con **delega di consultazione del cassetto fiscale** del richiedente, ovvero al servizio "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" del portale "Fatture e Corrispettivi".

Nel caso in cui l'istanza sia stata **accolta, ai fini del pagamento o del riconoscimento del credito d'imposta**, non è possibile trasmettere ulteriori istanze.

Le somme dovute a titolo di **restituzione del contributo erogato in tutto o in parte non spettante**, oltre **interessi e sanzioni**, richieste ai sensi dell'[articolo 25, comma 12, D.L. 34/2020](#), sono versate all'entrata del bilancio dello Stato con le modalità di cui all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), esclusa la compensazione.

Qualora dai controlli emerga che il **contributo sia in tutto o in parte non spettante**, l'Agenzia delle entrate procede alle **attività di recupero della parte di contributo non spettante**, irrogando:

- le **sanzioni** in misura corrispondente a quelle previste dall'[articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#) (nella **misura minima del 100% e massima del 200%**. Per tale violazione è esclusa la possibilità della definizione agevolata) e
- gli interessi dovuti ai sensi dell'[articolo 20 D.P.R. 602/1973](#), in base alle disposizioni di cui all'[articolo 1, commi da 421 a 423, L. 311/2004](#).

Resta ferma, **ricorrendone i presupposti**, l'applicabilità delle disposizioni di cui all'[articolo 316-ter cod. pen.](#) (**indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato**) che prevede alternativamente:

- la reclusione da 6 mesi a 3 anni,

- nel caso di contributo erogato di importo inferiore a 4.000 euro, la sanzione amministrativa da 5.164 euro a 25.822 euro, con un massimo di tre volte il contributo indebitamente percepito.

In caso di avvenuta erogazione del contributo, si applica l'[articolo 322-ter cod. pen. \(confisca\)](#).

Per evitare l'applicazione delle sanzioni piene il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito della rinuncia, può **regolarizzare l'indebita percezione, restituendo spontaneamente** il contributo ed i relativi interessi, versando le relative sanzioni mediante **ravvedimento operoso** con applicazione delle riduzioni di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

I versamenti sono effettuati mediante compilazione del modello F24, con **specifici codici tributo** e indicazioni fornite con apposita risoluzione.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### **Trasformazione regressiva e distribuzione delle riserve di rivalutazione**

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

### **L'UTILIZZO DELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE PER GESTIRE LA CRISI D'IMPRESA**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Una questione particolarmente interessante nelle operazioni di riorganizzazione aziendale attiene al regime fiscale della **distribuzione delle riserve in sospensione di imposta**. È evidente che il regime fiscale varia a seconda che le stesse siano iscritte nel bilancio di una società di capitali o di persone.

Nel primo caso le stesse risulteranno **tassate sia in capo alla società che in capo al socio**, in questo secondo caso come **dividendi**.

Ciò che tuttavia appare meno scontato è definire innanzitutto l'**anno di "competenza" di queste riserve**. In altre parole, supponendo di voler **distribuire nel 2021 una riserva di rivalutazione ex D.L. 185/2008**, vi è da chiedersi se il socio riceva utili del 2008, anno in cui è stata iscritta la riserva, o utili del 2021, anno in cui la riserva viene distribuita. La differenza non è di poco momento in quanto, nel primo caso la tassazione in capo al socio sarebbe pari all'Irpef sul **49,72%** dell'ammontare, mentre nel secondo caso la società dovrebbe operare una **itenuta del 26% a titolo di imposta**.

La [risposta ad interpello n. 332/2019](#) ha chiarito che la riserva in sospensione d'imposta – che, virtualmente, confluiscerebbe 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, “*il momento impositivo è individuato nel periodo di imposta in cui le predette riserve sono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio*”.

Dobbiamo quindi concludere, nel nostro caso, che trova applicazione la **itenuta alla fonte del 26%**.

Altra complicazione si ha nel momento in cui la società di capitali si è nel frattempo **trasformata regressivamente**.

Ebbene, atteso che si tratta di una riserva del 2021, la stessa è considerata **riserva di utili di società di capitali** in quanto la riserva è stata ereditata da una srl oppure si tratta di una **riserva di rivalutazione di una società di persone**? Ove dovessimo orientarci verso la prima soluzione, le difficoltà sarebbero non poche, atteso che la **società di persone** si vedrebbe costretta a **pagare l'Ires** sulla riserva e ad operare una ritenuta del 26% sui dividendi che non pare ammessa dall'[articolo 27 D.P.R. 600/1973](#).

La questione è stata risolta dalla successiva [risposta ad interpello n. 505 del 10.12.2019](#).

Nel caso di specie, nel 2014 Alfa si è trasformata regressivamente da Srl a Sas. Dopo la trasformazione, ha mantenuto iscritta in bilancio la riserva di rivalutazione immobili *ex articolo 15 D.L. 185/2008* con l'indicazione della **originaria destinazione**, ha continuato ad adottare il **regime contabile ordinario** e ha consentito il monitoraggio della riserva, indicandone l'importo nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi.

Poiché Alfa **non ha affrancato il saldo attivo di rivalutazione**, la riserva così iscritta ha assunto la qualifica di **riserva di utili in sospensione d'imposta**.

L'Agenzia, valorizzando le conclusioni della precedente [risposta n. 332/2019](#), conclude che **il periodo di formazione della riserva corrisponde al 2018**: 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, del Tuir** (tassazione come società di 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**.

In sostanza, la confluenza nelle **riserve di utili** di società di capitali non c'è perché **la riserva non ha natura degli utili dalla costituzione ma dalla distribuzione**.

## BILANCIO

### **Deroga sulla continuità aziendale nel bilancio 2020**

di Fabio Landuzzi

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 >](#)

L'[articolo 38-quater, comma 2, D.L. 34/2020](#), come convertito con modifiche dalla L. 77/2020, dispone che nella predisposizione del **bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020**, la valutazione delle voci e della **prospettiva della continuazione dell'attività** di cui all'[articolo 2423-bis, comma 1, n. 1\), cod. civ.](#), può comunque essere effettuata **sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio** chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Prosegue la norma prescrivendo che, in questo caso, le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite anche mediante il **richiamo delle risultanze del bilancio precedente**.

Restano tuttavia **ferme tutte le altre disposizioni** relative alle informazioni da fornire nella **Nota integrativa** e nella **Relazione sulla gestione**, comprese quelle relative ai **rischi** e alle **incertezze** derivanti dagli eventi successivi, nonché alla **capacità dell'azienda** di continuare a costituire un **complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito.

L'Oic è recentemente intervenuto con la pubblicazione del **Documento Interpretativo 8** approvato e divulgato nella versione definitiva nel marzo 2021.

Si ribadisce nell'Interpretativo 8 che la norma si applica solamente ai **soggetti Oic Adopter**, anche nella redazione del **bilancio consolidato**.

Come precisa l'Interpretativo 8 la norma introduce **una facoltà**, che può essere esercitata solo se ricorrono **determinate condizioni**, limitata solo ed esclusivamente alle disposizioni e ai principi contabili all'uopo identificati, **non estendibile in via analogica** ad altri ambiti e che **non riduce i doveri di completezza delle informazioni** nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Lo scopo della norma è infatti quello di *"evitare che l'applicazione dei normali criteri di valutazione, in particolare quelli concernenti la prospettiva della continuità aziendale, possa*

*enfatizzare (con evidenti conseguenze pro-cicliche) gli effetti negativi che l'emergenza in atto sta comportando”.*

Quanto alle **condizioni di esercizio della deroga**, ciò è consentito se:

1. nell'**ultimo bilancio approvato anteriormente** a quello in cui tale deroga viene esercitata (ad esempio, bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019), la **valutazione delle voci di bilancio** è stata compiuta nella **prospettiva della continuazione** dell'attività in applicazione del par. 21 o del par. 22 dell'Oic 11; oppure
2. nel predisporre il **bilancio dell'esercizio precedente** (2019), la società ha **applicato quanto previsto dall'articolo 38-quater, comma 1, 77/2020**, oppure quanto era disposto [articolo 7 D.L. 23/2020](#) (in vigore sino al 18 luglio 2020).

**Al di fuori di queste due circostanze**, la deroga di cui al **comma 2** dell'articolo 38-quater **non è esercitabile**, e quindi il bilancio dovrà essere predisposto nel pieno rispetto del **principio di continuità aziendale** secondo i canoni ordinari della sua applicazione.

Non è infatti possibile usufruire della deroga se nel bilancio approvato riferito all'esercizio precedente (ad esempio, il bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019) la società aveva già dichiarato di trovarsi già nelle **condizioni di cui al par. 23 o al par. 24 del principio contabile Oic 11**.

Quindi, se ricorrono le condizioni e la società decide di avvalersi della deroga, il **bilancio 2020** viene redatto applicando **tutti i principi contabili in vigore, a sola eccezione** dei par. 23 e 24 **dell'Oic 11**, e del par. 59, lett. c), dell'Oic 29.

Con l'esercizio della deroga si introduce una sorta di **virtuale presunzione di continuità aziendale** nella redazione del bilancio dell'esercizio 2020 che, tuttavia, potrebbe essere non pienamente corrispondente alla **situazione reale dell'impresa**, ponendo perciò un tema di spiccata attenzione per amministratori, revisori e organi di controllo della società.

La deroga, nel tradursi in modo particolare nella **disapplicazione dei suddetti paragrafi dell'Oic 11**, e solo di quelli, **non esonera** perciò gli **amministratori, alla data di redazione del bilancio**, dall'interrogarsi circa la **sussistenza della continuità aziendale**; sono infatti solo gli effetti sulle valutazioni di bilancio che potranno essere congelati dall'impatto altrimenti prodotto dalle **incertezze significative** o addirittura dalla **insussistenza della continuità aziendale** al momento della predisposizione del bilancio.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Niente Irap in caso di esercizio della professione in forma societaria**

di Angelo Ginex

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 tema di **Irap**, l'esercizio di un'**attività professionale** nell'ambito di un'organizzazione costituita da una **società**, di cui il professionista è **socio e amministratore**, non realizza il presupposto impositivo costituito dall'**autonoma organizzazione**. È questo il principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 9071 depositata ieri 1° aprile**, che enuncia alcune importanti precisazioni con specifico riferimento alla professione di **medico radiologo**.

La vicenda in esame trae origine dal **tacito diniego** opposto dall'Amministrazione finanziaria all'**istanza di rimborso dell'Irap**, che era stata presentata, per l'appunto, da un **medico radiologo**, sul presupposto che egli **non** si avvalesse, nell'esercizio della professione, di un'**autonoma organizzazione** e che pertanto non fosse tenuto a corrispondere detta imposta.

Al contrario, l'Amministrazione finanziaria riteneva che il suddetto **presupposto impositivo** risultasse **integrato**, dal momento che il medico radiologo era **socio di maggioranza e amministratore** della società Alfa e che si avvaleva, nell'esercizio della propria attività di radiologo, delle **apparecchiature** di cui questa era dotata.

L'**impugnazione** di tale diniego, dinanzi alla competente CTP, sortiva **esito positivo**, ma, a seguito del **ricorso in appello** alla CTR del Veneto da parte dell'Amministrazione, tale **decisione** veniva **annullata**, con conseguente conferma della **legittimità del diniego opposto**.

Pertanto, il medico radiologo proponeva **ricorso in Cassazione** lamentando segnatamente la **violazione dell'articolo 2 D.Lgs. 446/1997**, in quanto i giudici del gravame avevano ritenuto che la sua **attività professionale** fosse **autonomamente organizzata**.

In particolare, il contribuente evidenziava una **netta separazione** tra il **ruolo societario** e **l'attività libero-professionale**, sostenendo che *"la sua attività, all'interno della società, esulava dall'attività professionale, che veniva svolta presso altre strutture, e che egli si avvaleva della*

*strumentazione di questa, ma che non vi erano collaboratori”.*

L'Amministrazione finanziaria, invece, valorizzava la circostanza che il medico radiologo rivestisse un **ruolo** nella citata società e che questa costituisse uno **studio medico**, pur non operando alcun significativo riferimento – come sottolineato dai giudici di vertice – alla tipologia delle **risorse umane** impiegate, alle **dotazioni strumentali** a disposizione e all'**oggetto concreto** dell'offerta imprenditoriale.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha osservato come i giudici di appello, focalizzandosi sul ruolo del medico radiologo quale **socio e amministratore** della società, abbiano **erroneamente** desunto che questo si avvalesse, per la sua attività professionale, del **supporto organizzativo** e della **strumentazione** di tale società, così traendo da tale assetto un **potenziamento** della sua **capacità reddituale**.

Al contrario, è stato evidenziato che secondo l'orientamento di legittimità, che può ritenersi consolidato, **il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione non risulta soddisfatto dall'esercizio dell'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui professionista è socio e, nella specie, anche amministratore** (cfr., [Cass. ord. 2/09/2016, n. 17566](#)).

Inoltre, la Suprema Corte ha rammentato che **il giudice del merito è chiamato ad accettare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva**, ovvero la sussistenza o meno di un'eventuale **eccedenza**, rispetto al **minimo indispensabile** per l'esercizio della professione, della dotazione dei **mezzi strumentali** a disposizione del professionista e delle specifiche **modalità qualitative e quantitative** delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale (cfr., [Cass. ord. 27/06/2019, n. 17245](#)).

Nel caso di specie, invece, come evidenziato dai giudici di legittimità, **la CTR del Veneto non ha operato tale accertamento, così violando l'[articolo 2 D.Lgs. 446/1997](#)**.

Peralterò, è stata sottolineata la **difficoltà** di poter affermare, con specifico riferimento alla figura del **medico radiologo**, che le apparecchiature di cui questo si avvale **eccedano il minimo indispensabile** per l'esercizio della professione.

Invero, il **medico radiologo**, come noto, si deve necessariamente avvalere di **apparecchiature** che, per loro natura, pur in caso di una **dotazione minima**, hanno comunque caratteristiche di **elevato livello tecnologico e di costo**, tali da non poter essere considerate eccedenti rispetto all'*id quod plerumque accedit* e idonei a differenziare la potenzialità reddituale tra i vari radiologi.

Pertanto, affinché si possa considerare la dotazione strumentale, in campo radiologico, **al di sopra del livello minimo indispensabile**, è necessario che essa sia idonea ad assicurare una **gamma di applicazioni non possibili con una dotazione basica**, e soprattutto che tali caratteristiche siano **accertate in concreto**, solo così materializzandosi il presupposto

impositivo. Tuttavia, nella specie, come già detto, **tale accertamento non è stato compiuto.**

Sulla scorta di tali considerazioni, quindi, il **ricorso** proposto dal medico radiologo è stato **accolto**, con conseguente **cassazione** della sentenza impugnata e **rinvio** alla CTR del Veneto in diversa composizione per un nuovo esame.