



Edizione di giovedì 13 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

Legittimo affidamento in sede di verifica fiscale
di **EVOLUTION**

ADEMPIMENTI

Autodichiarazione Aiuti di Stato: la verifica finale
di **Carla De Luca**

ENTI NON COMMERCIALI

Guida alla riforma dello sport – prima parte
di **Guido Martinelli**

CRISI D'IMPRESA

Il nuovo Codice della Crisi e gli adeguati assetti organizzativi
di **Francesca Dal Porto**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le perizie nella scissione societaria
di **Ennio Vial**

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Eventi formativi 2022: le risposte alle vostre domande
di **Goffredo Giordano di MpO Partners**

CASI OPERATIVI

Legittimo affidamento in sede di verifica fiscale

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

[Scopri di più >](#)

È possibile invocare il principio del legittimo affidamento nella ipotesi in cui un contribuente, che in occasione di una prima verifica fiscale (in sede o anche a tavolino) non sia destinatario di alcuna censura circa la condotta posta in essere, successivamente riceva contestazioni proprio su tale condotta fiscale?

L'articolo 10, comma 2, L. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente) sancisce il principio del legittimo affidamento secondo cui, qualora il contribuente si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, anche se queste sono state successivamente modificate dall'amministrazione medesima, non sono irrogate sanzioni né richiesti interassi moratori; parimenti, sanzioni e interassi moratori non trovano applicazione qualora il comportamento del contribuente risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori della stessa amministrazione.

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



EVOLUTION
Euroconference

ADEMPIMENTI

Autodichiarazione Aiuti di Stato: la verifica finale

di Carla De Luca



I soggetti **beneficiari** degli aiuti richiamati dall'[articolo 1 D.M. MEF 11.12.2021](#) devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate, **entro il 30.11.2022**, un'autodichiarazione ex [articolo 47 D.P.R. 445/2000](#), nella quale attestano che l'importo complessivo degli aiuti frui **non supera i massimali** di cui alle Sezioni 3.1 e 3.12 del *Temporary Framework*, nelle diverse misure che sono state previste nel tempo.

Temporary Framework – sezione 3.1

PERIODO	SOGLIA
19.03.2020 – 27.01.2021	800.000 euro (100.000 per agricolo e 120.000 pesca e acquacoltura)
28.01.2021 – 31.12.2021	1.800.000 euro (225.000 per agricolo e 270.000 pesca e acquacoltura)

Temporary Framework – sezione 3.12

PERIODO	SOGLIA
13.10.2020 – 27.01.2021	3.000.000 euro (100.000 per agricolo e 120.000 pesca e acquacoltura)
28.01.2021 – 31.12.2021	10.000.000 euro (225.000 per agricolo e 270.000 pesca e acquacoltura)

Destinatari, dunque, sono gli operatori economici che hanno beneficiato delle misure di aiuto presenti nel modello (per le quali si applica il c.d. **"regime ombrello"**).

Ai fini del rispetto dei diversi massimali vigenti rileva, in conformità con la disciplina europea sugli aiuti di Stato, la **data di concessione di ogni singola misura agevolativa**.

Tale data non dovrà essere indicata nel modello ma dovrà essere **monitorata** al fine di individuare l'eventuale splafonamento.

Uno degli aspetti più ostici, che emergono nella compilazione pratica dell'autodichiarazione è

il reperimento degli aiuti concessi:

- alcune tipologie di **aiuto**, infatti, trovano la propria collocazione nella dichiarazione dei redditi (quadri RS ed RU),
- altri nel **cassetto fiscale**,
- altri nel registro **RNA**,
- altri ancora (ad esempio, alcuni crediti d'imposta) vanno individuati direttamente negli **F24**.

Mappatura degli aiuti da inserire

Per le principali misure agevolative elencate nella sezione I del quadro A del modello, vengono fornite due indicazioni:

TABELLA DI SINTESI DEGLI AIUTI COVID (REGIME OMBRELLO)

NORMA	ARTICOLO	CODICE	MISURA	DATA CONCESSIONE	MISURA AGEVOLATIVA
D.L. 34 / 2020 conv. L. 77/2020	Articolo 1 25		<p>“Contributo a fondo perduto”</p> <p>DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Rilancio (o dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 20)</p>		Data di erogazione del contributo a fondo perduto
D.L. 137/2020 conv. L. 176/2020	Articolo 1 2		<p>“Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive”</p> <p>DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 23)</p>		
	Articolo 1-bis	3	<p>“Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020”</p> <p>DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 27)</p>		
	Articolo 1-ter	4	<p>“Estensione dell'applicazione dell'articolo 1 ad ulteriori attività economiche”</p> <p>DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 23)</p>		
D.L. 172/2020	Articolo 2	5	<p>“Contributo a fondo perduto da destinare all'attività dei servizi di ristorazione”</p>		

D.L. 41/2021 Articolo 1 **6**

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 28);
 “Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici”

Articolo **7**
 1-ter

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Sostegni (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 31).

“Contributo a fondo perduto per le start-up”

D.L. 73/2021 Articolo 1, **8**
 commi
 da 1 a 4

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Sostegni – Start-up (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 32).

“Contributo a fondo perduto automatico”

Articolo 1, **9**
 commi
 da 5 a 15

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Sostegni Automatici (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 33).

“Contributo a fondo perduto per gli operatori stagionali”

Articolo 1, **10**
 commi
 da 16 a 27

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Sostegni Bis Stagionali (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 34).

“Contributo a fondo perduto perequativo”

Articolo 1, **11**
 comma
 30-bis

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Sostegni Perequativo (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 35).

“Contributo a fondo perduto per operatori con fatturato superiore a 10 milioni di euro”

D.L. 34/2020 Articolo **12**
 28

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, Decreto Sostegni e Sostegni Bis (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 36).

“Credito d’imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda”

D.L. 137/2020 Articolo 8 **13**

DOVE: dichiarazione dei redditi 2021, quadro RU, codice credito H8 (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 60)
 “Credito d’imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda”

DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto,

Data di presentazione della dichiarazione dei redditi (se anteriore al 30 giugno 2022) o data di approvazione della compensazione (presentazione del mod. F24 o data di maturazione del credito)

			Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 23)
			“Credito d’imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda” – (estensione ai mesi di ottobre novembre e dicembre 2020):
			DOVE: dichiarazione dei redditi 2021, quadro RU, codice credito H8 (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 60)
	Articolo 8-bis	14	“Credito d’imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda per le imprese interessate dalle nuove misure restrittive di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020”
			DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 23)
L. 178/2020	Articolo 1, comma 602	15	“Proroga gennaio-aprile 2021 del credito d’imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda per il settore turistico”
			DOVE: dichiarazione dei redditi 2022, quadro RU, codice credito H8 (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 60)
D.L. 73/2021	Articolo 4, commi da 1 a 2	16	“Estensione credito d’imposta per canoni di locazione”
			DOVE: dichiarazione dei redditi 2022, quadro RU, codice credito H8 (oppure: dichiarazione redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 60).
	Articolo 4, comma 2-bis	17	“Estensione credito d’imposta per canoni di locazione”
D.L. 34/2020	Articolo 120	18	“Credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro”
			DOVE: dichiarazione dei redditi 2021, quadro RU, codice credito I6 (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 63);
D.L. 34/2020	Articolo 129-bis	19	“Agevolazioni fiscali in materia di imposte dirette nel Comune di Campione d’Italia”
D.L. 41/2021	Articolo 5	20	“Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all’emergenza da COVID-19”
			DOVE: verificare ricezione avvisi bonari con la proposta di definizione agevolata e il successivo pagamento (dichiarazione dei redditi 2022, rigo RS401 cod. aiuto 42).
D.L. 34/2020	Articolo 21		“Disposizioni in materia di versamento dell’Irap”
			Data di presentazione della dichiarazione dei redditi (se anteriore al 30 giugno 2022) o data di approvazione della compensazione (presentazione del mod. F24 o data di maturazione del credito)
			Data di entrata in vigore della norma (23/03/2021)
			Data di entrata in vigore

	24		DOVE: sito del Registro Nazionale degli Aiuti (RNA) della norma (19/05/2020) all'indirizzo www.rna.gov.it/RegistroNazionaleTrasparenza/faces/pages/TrasparenzaAiuto.jspx , numero identificativo di riferimento della misura di aiuto (CAR) 19754
D.L. 34/2020	Articolo 177	22	“Esenzioni dall'imposta municipale propria IMU per il settore turistico” – Esenzione prima rata Imu 2020 della norma (19/05/2020) per gli immobili utilizzati nel settore turistico e per quelli in uso per allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni DOVE: dichiarazione Imu presentata per l'anno 2020 (entro il 30 giugno 2021) con casella ESENZIONE barrata.
D.L. 104/2020	Articolo 78, comma 1	23	“Esenzioni dall'imposta municipale propria per i settori del turismo e dello spettacolo” – esenzione seconda rata Imu 2020 per gli immobili utilizzati nel settore turistico, per quelli in uso per allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni, per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli e per gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili DOVE: dichiarazione Imu presentata per l'anno 2020 (entro il 30 giugno 2021) con casella ESENZIONE barrata
	Articolo 78, comma 3	24	“Esenzioni dall'imposta municipale propria per i settori del turismo e dello spettacolo” – esenzione 2021 Imu per immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli DOVE: verificare che nel cassetto fiscale non vi siano F24 relativi all'Imu per l'anno 2021 (quando ordinariamente dovrebbe essere versata e sempre che non si tratti di un omesso versamento)
D.L. 137/2020	Articolo 9	25	“Cancellazione della seconda rata Imu concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1” DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 23)
	Articolo 9-bis	26	“Cancellazione della seconda rata Imu concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici Ateco riportati nell'Allegato 2” DOVE: area riservata Agenzia delle Entrate, Fatture e Corrispettivi, Contributo a fondo perduto, Consultazione esito, decreto Ristori e Ristori bis (oppure: dichiarazione redditi 2021, rigo RS401 cod. aiuto 23)
L. 178/2020	Articolo 1, comma 599	27	“Esenzione prima rata Imu 2021 per gli immobili utilizzati nel settore turistico, per quelli in uso per allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni e per gli immobili

D.L. 41/2021	Articolo 6, 28 comma 5	destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili"	
	Articolo 6, 29 sexies	"Esonero dalla tariffa speciale del Canone Rai" "Esenzione dal versamento della prima rata dell'imposta municipale propria" – esenzione prima rata Imlu per gli immobili posseduti dai soggetti passivi per i quali ricorrono le condizioni per ottenere il contributo a fondo perduto (commi da 1 a 4)	Data di entrata in vigore della norma (23/03/2021) Data di entrata in vigore della norma (22/05/2021)

Gli aiuti della sezione II dell'autodichiarazione

La sezione II del quadro A ha carattere residuale, comprendendo gli aiuti, anche di **natura non fiscale**, che rientrano nelle sezioni 3.1. e 3.12 del *Temporary Framework* diversi da quelli già indicati nella sezione I.

Si ricorda che la sezione II va compilata esclusivamente se è stata compilata anche la sezione I del quadro A.

Le istruzioni si limitano a fornire alcuni esempi di aiuto da inserire nella sezione II, tra cui:

articolo 26 D.L. 34/2020	Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni
articolo 136-bis D.L. 34/2020	Rivalutazione dei beni delle cooperative agricole
articolo 48-bis D.L. 34/2020	Credito d'imposta per contenere gli effetti negativi sulle rimanenze finali di magazzino nel settore tessile, della moda e degli accessori

Per la compilazione della sezione II è utile ricordare che:

- al suo interno vanno inseriti esclusivamente gli aiuti riconducibili **all'emergenza Covid e rientranti nelle sezioni 3.1 e 3.12 del *Temporary Framework***;
- le **garanzie sui finanziamenti** (D.L. 23/2020) **rilevano solo se integrali** (per quelle al 90% va considerato nella sezione II solo l'abbuono del premio di garanzia);
- vi rientra la misura di **decontribuzione per l'anno bianco** ([articolo 1, comma 20, L. 178/2020](#)) e la **misura denominata "decontribuzione sud"** ([articolo 27 D.L. 104/2020](#));
- è consigliabile fare una verifica sul sito del RNA per intercettare gli aiuti residuali rientranti nel *Temporary Framework* 1 e 3.12, compresi quelli di **competenza regionale o comunale**;
- è richiesta la barratura della casella "altri aiuti", senza l'indicazione di alcun importo, salvo splafonamento.

ENTI NON COMMERCIALI

Guida alla riforma dello sport – prima parte

di Guido Martinelli



Il prossimo 1° gennaio potrebbe essere una data molto importante per il mondo dello sport e del terzo settore.

È prevista, infatti, l'entrata in vigore del “pacchetto” completo dei cinque decreti legislativi sullo sport approvati dal Governo sulla base delle deleghe contenute nella L. 86/2019.

Come è noto,

- il primo, il D.Lgs. 36/2021, contiene la disciplina delle **associazioni e società sportive dilettantistiche e professionistiche e del lavoro sportivo**,
- il secondo, il D.Lgs. 37/2021 quella degli **agenti degli atleti**,
- il terzo, il D.Lgs. 38/2021 tratta il tema della **gestione degli impianti sportivi**,
- il D.Lgs. 39/2021 introduce il nuovo **registro delle attività sportive dilettantistiche**
- e il D.Lgs. 40/2021, l'ultimo, l'unico già in vigore nella sua integralità dallo scorso 1° gennaio, detta le **norme di sicurezza per gli sport della neve**.

È importante poi sottolineare che **potrebbe giungere l'autorizzazione (che nel frattempo è stata richiesta) da parte della Unione europea all'applicabilità della novellata disciplina fiscale prevista dal codice del terzo settore**. Pertanto gli enti iscritti al Runts che svolgono come attività di interesse generale quella sportiva si potrebbero trovare a breve ad operare in uno scenario completamente diverso.

Il problema è dato dal condizionale che siamo stati costretti ad usare. Infatti, se nel versante del terzo settore l'arrivo della autorizzazione entro dicembre appare solo possibile, ben diversa è la situazione per quanta riguarda la **riforma dello sport**.

Infatti qui, almeno sotto il profilo legislativo, appare tutto **pacifico** che gli effetti dovranno decorrere dal prossimo 1° gennaio.

Ma insistenti sono le voci legate ai possibili diversi orientamenti del nuovo Governo e del nuovo Parlamento, che portano a considerare come **possibile un ulteriore differimento**, in special modo per la parte sul **lavoro sportivo**, già oggetto di modifica con il **correttivo**, che appare quella che “spaventa” di più per l’effetto impattante che potrebbe avere, secondo alcuni, in termini di costi e di adempimenti, nei confronti delle **associazioni e società sportive dilettantistiche**.

Differimento che, però, non appare privo di controindicazioni.

Infatti, ad esempio, una delle agevolazioni di maggior pregio contenute nel correttivo è quella della **riduzione alla metà dell'imponibile contributivo** per i contratti di lavoro sportivo autonomo.

Procrastinando la decorrenza degli effetti del D.Lgs. 36/2021 che la contiene, si andrebbe a **ridurre anche il periodo in cui il mondo dello sport potrà godere di detta agevolazione**.

Analogamente si manterrebbe in vita la disciplina sui **compensi sportivi** qualificati come redditi diversi, disciplina recentemente oggetto di una interpretazione molto restrittiva da parte della Suprema Corte di Cassazione rispetto alla prassi in essere che potrebbe incrementare il rischio di accertamenti all’interno dei sodalizi sportivi.

Il grave è che, questo ipotetico nuovo **differimento** dovrà essere deciso con un provvedimento legislativo e, pertanto, se così dovesse essere, conosciuto solo nella **stretta imminenza della data di avvio della riforma**.

Riservando ai successivi contributi una analisi operativa delle novità introdotte, deve essere rilevato come la riforma **modifica** in maniera netta la visione di alcuni istituti del mondo sportivo.

Basti pensare a come si siano avvicinati gli istituti del dilettantismo e del professionismo.

La **disciplina del lavoro sportivo è di fatto sostanzialmente la medesima**; anche le **SSD potranno distribuire in parte utili** potendo arrivare, con determinati presupposti e condizioni, addirittura all’80% (ricordo che le professionistiche possono distribuire fino al 90%, in quanto il 10% dei loro utili lo debbono per legge destinare alla attività giovanile).

Siamo arrivati, finalmente, ad una definizione di “sport” che potrebbe significare poter presto abbandonare la strada del “riconoscimento delle discipline sportive” da parte del Coni per poter definire come sportiva una attività praticata, come potrebbe essere per esempio la corsa nei sacchi.

Nasce il nuovo registro delle attività sportive gestito dal dipartimento sport per il tramite di sport e Salute spa alla cui iscrizione sono legate le certificazioni per l’effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica e le conseguenti agevolazioni fiscali.

Pertanto la valutazione di cosa debba intendersi come attività sportiva dilettantistica viene sottratta al Coni e posta in capo ad una struttura operativa del Governo.

Viene prevista la possibilità, collegata alla iscrizione al citato registro, per le associazioni sportive non riconosciute, di richiedere la personalità giuridica anche in assenza di patrimonio minimo, contrariamente a quanto oggi previsto sia dal codice civile che da quello del terzo settore.

Questa possibilità è stata ed è oggetto di critica da parte dei commentatori che obiettano la **mancanza di garanzia** per il terzo creditore.

Va allora ricordato che viene prevista la possibilità di costituire **cooperative sportive** con responsabilità limitata in assenza di patrimonio, e questo viene dato per pacifico.

Ma allora ci si chiede **perché obbligarlo per le associazioni e non per le cooperative?**

CRISI D'IMPRESA

Il nuovo Codice della Crisi e gli adeguati assetti organizzativi di Francesca Dal Porto

Seminario di specializzazione

CRISI D'IMPRESA E OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il 15 luglio scorso è entrato in vigore il **nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza**, approvato con il D.Lgs. 14/2019 e più volte **modificato**, che si pone l'obiettivo di **allineare la nostra normativa alla Direttiva, c.d. Insolvency**, che fra le altre cose prevede che "... *I quadri di ristrutturazione preventiva dovrebbero innanzitutto permettere ai debitori di ristrutturarsi efficacemente in una fase precoce e prevenire l'insolvenza e quindi evitare la liquidazione di imprese sane*".

Affrontare **tardivamente** la crisi, quando ormai la continuità aziendale è compromessa, rappresenta un danno per l'intero sistema economico e per gli stessi creditori, che vedono in tal modo azzerarsi il residuo valore dell'impresa.

Il nuovo testo dell'[articolo 3, comma 4, CCII](#), relativo **all'adeguatezza delle misure e degli assetti in funzione della rilevazione tempestiva della crisi d'impresa**, inserito nella Sezione I relativa agli Obblighi dei soggetti che partecipano alla regolazione della crisi o dell'insolvenza, è stato rivisto con il D.Lgs. 83/2022.

La versione originaria dell'[articolo 3 del CCII](#) si limitava ad enunciare due importanti principi:

- il primo relativo **all'imprenditore individuale**, secondo cui lo stesso deve adottare **misure idonee** a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte;
- il secondo relativo **all'imprenditore collettivo**, secondo cui lo stesso deve adottare un **assetto organizzativo adeguato** ai sensi dell'[articolo 2086 cod. civ.](#), ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

Con la nuova redazione dell'[articolo 3 del CCII](#), sono stati indicate dal legislatore le caratteristiche che le misure (nel caso dell'imprenditore individuale) e gli assetti organizzativi (nel caso dell'imprenditore collettivo) devono avere, per essere **efficaci** nel riuscire a prevedere tempestivamente l'emersione della crisi di impresa.

In particolare, è ora richiesto che **le misure e gli assetti siano tali da consentire di:**

- a) **rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario**, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
- b) **verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi** e rilevare i segnali di cui al [comma 4](#) dello stesso articolo 3 CCII;
- c) ricavare le informazioni necessarie a **utilizzare la lista di controllo particolareggiata** e a **effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguitabilità del risanamento** di cui all'[articolo 13, comma 2, CCII](#).

La nuova stesura dell'articolo 3, entrato in vigore il 15 luglio scorso, prevede anche **un'elencazione di una serie di indici di “allarme” ai fini della rilevazione della crisi**.

Trattasi, in particolare di:

- a) esistenza di **debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni** pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b) esistenza di **debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni** di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- c) esistenza di **esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari** che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;
- d) esistenza di **una o più delle esposizioni debitorie previste dall'[articolo 25 novies, comma 1, CCII](#)** (per cui partono le segnalazioni da parte dei creditori pubblici qualificati).

Si ricorda che l'[articolo 375 CCII](#), intervenuto sull'[articolo 2086 cod. civ.](#), modificandone la rubrica ed inserendo un secondo comma che afferma che: *“l'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale”*, è già **entrato in vigore da tempo**.

Alla luce di quanto precede si fanno quindi sempre più stringenti e precisi gli obblighi posti a carico dell'amministrazione delle imprese, che sempre di più dovrà far ricorso a **strumenti di gestione periodica** calibrati nel livello di analisi e nella frequenza sulla base della dimensione dell'impresa, quali ad esempio:

- la predisposizione di **situazioni contabili periodiche**, con relativa analisi reddituale e finanziaria,
- **budget previsionali** su base pluriennale,
- **rendiconti finanziari**,
- **report sullo stato complessivo dei crediti** e sull'attività di recupero per quelli più datati,
- **report sullo stato dei debiti**, con evidenza di quelli che in particolare possono far scattare gli obblighi di segnalazione o che possono rappresentare segnali di allarme ai sensi dello stesso articolo 3.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le perizie nella scissione societaria

di Ennio Vial



La normativa del codice civile prevede, in diversi casi, la predisposizione di una **relazione di stima in ipotesi di scissione societaria**.

La prima norma sul tema è costituita dall'[articolo 2506 ter, comma 2, cod. civ.](#), il quale prevede che *“la relazione dell’organo amministrativo menziona, ove prevista, l’elaborazione della relazione di cui all’articolo 2343 e il registro delle imprese presso il quale tale relazione è depositata”*.

In sostanza, la norma fa riferimento alla **relazione di stima predisposta nelle S.p.A.** in caso di **conferimento**.

È bene evidenziare, tuttavia, come nell’operazione di scissione, anche se la beneficiaria risulta preesistente, **non si configura un’operazione di conferimento**, bensì di assegnazione dei beni.

Ci si può, quindi, chiedere quando risulti applicabile [l’articolo 2343 cod. civ.](#) oppure [l’articolo 2465 cod. civ.](#), previsto in tema di **società a responsabilità limitata**.

L’ipotesi potrebbe essere, ad esempio, quella in cui il **patrimonio** assegnato alla società beneficiaria risulta **iscritto in bilancio ad un valore superiore rispetto all’ammontare di patrimonio contabile** estromesso dalla società scissa.

Il caso, ad esempio, potrebbe essere quello della **scissione con patrimonio netto negativo**.

Si supponga che la società scissa assegna alla beneficiaria un immobile dal valore contabile di euro 1.000 ed un mutuo del valore contabile di euro 1.500. Si ipotizzi, per comodità, che il valore economico dell’assegnazione sia comunque **positivo**, in quanto l’immobile risulta iscritto ad un **valore nettamente inferiore a quello di mercato**. A fronte di un patrimonio netto negativo di euro 500 alla beneficiaria viene trasferito un **patrimonio economico positivo**. Affinché questo patrimonio possa essere iscritto al maggior valore e permettere, quindi, alla beneficiaria di incrementare il proprio patrimonio netto a seguito della scissione, è richiesta

una perizia di stima ai sensi dell'[articolo 2343 cod. civ. o 2465 cod. civ..](#)

In tal senso, peraltro, si pone anche la **massima dei Notai di Milano n. 72/2005**.

Supponiamo, a questo punto, per semplicità, che **non vi sia alcun incremento contabile del patrimonio** iscritto nel bilancio della beneficiaria. In altre parole, ipotizziamo che il valore contabile del patrimonio, che fuoriesce dalla scissa, sia **esattamente pari a quello che viene iscritto nella beneficiaria**.

Se la scissione può dirsi **omogenea**, ad esempio, da società di capitali a società di capitali, il problema della perizia, precedentemente illustrato viene meno, in quanto sfuma l'esigenza di tutelare i terzi.

Il legislatore, tuttavia, si preoccupa di **tutelare i soci** coinvolti nella scissione prevedendo una perizia che attesti il rapporto tra i valori della società scissa e della società beneficiaria.

Ovviamente, l'esigenza non si pone nelle ipotesi di **scissione proporzionale**. In questo caso, infatti, poiché i soci conservano nella società scissa, e acquisiscono nella società beneficiaria delle quote che presentano le medesime carature presenti nella società scindenda, la determinazione del valore economico della scissa e della beneficiaria perde di interesse e la **perizia**, quindi, appare **superflua**.

Per questa ragione, pertanto, l'[articolo 2506 ter, comma 3](#), prevede che *“la situazione patrimoniale prevista dall'articolo 2501-quater e le relazioni previste dagli articoli 2501-quinquies e 2501-sexies, non sono richieste quando la scissione avviene mediante la costituzione di una o più nuove società e non siano previsti criteri di attribuzione delle azioni o quote diversi da quello proporzionale”*.

Il problema, pertanto, rimane per le scissioni **non proporzionali**.

Ipotizziamo il caso di una **scissione asimmetrica** dove Alfa, detenuta al 50% da Tizio e al 50% da Caio si scinde a favore della neocostituita Beta. A seguito dell'operazione Tizio diviene l'unico socio di Alfa e Caio diviene l'unico socio di Beta. Si tratta di un'**operazione utile a separare i destini dei soci e a risolvere i problemi connessi all'esistenza di eventuali dissidi**.

Anche in questo caso, tuttavia, la **perizia** può essere **evitata**.

Infatti, l'[articolo 2506 ter, comma 4, cod. civ.](#) prevede che *“Con il consenso unanime dei soci e dei possessori di altri strumenti finanziari che danno diritto di voto nelle società partecipanti alla scissione l'organo amministrativo può essere esonerato dalla redazione dei documenti previsti nei precedenti commi”*.

L'esonero, tuttavia, **non viene concesso di default** dal legislatore ma deve essere **accordato** dai soci. La *ratio* della previsione è collegata al fatto che la perizia, in questo caso, non è posta

nell'interesse dei terzi, bensì nell'interesse dei soci. Se questi ritengono che la ripartizione dei valori tra le due società risulti adeguata possono **superare anche la perizia**.

Segnaliamo, ad ogni buon conto, come tale circostanza non legittimi operazioni di scissione asimmetrica con **assegnazioni non proporzionali alle quote di partecipazione**. In questo caso, infatti, l'Agenzia delle Entrate potrebbe contestare una **donazione indiretta**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Eventi formativi 2022: le risposte alle vostre domande

di Goffredo Giordano di MpO Partners

Convegno di aggiornamento

LE OPERAZIONI DI CESSIONE ED AGGREGAZIONE DI ATTIVITÀ PROFESSIONALI

Scopri di più >

Sta per concludersi l'anno formativo 2022 di MpO in collaborazione con Euroconference.

Gli eventi, validi ai fini del riconoscimento dei crediti formativi per la formazione professionale continua per i commercialisti, consulenti del lavoro e avvocati, dal titolo *“Le operazioni di cessione ed aggregazione di attività professionali – STP, fusioni e acquisizioni professionali”*, hanno registrato un'ottima risposta in termini di presenze in aula.

Il programma del convegno è il seguente:

Cessioni ed aggregazioni tra studi professionali

- La prassi in Italia
- La struttura delle operazioni M&A di studi professionali
- La cessione di uno studio professionale e le regole fiscali (Cenni)

La valutazione dello studio del Commercialista/Consulente del Lavoro

- Che valore ha uno studio professionale?
- I metodi di valutazione di uno studio professionale
- La valutazione di uno studio professionale attraverso casi pratici
- Il metodo MpO: L'analisi di regressione per il calcolo del multiplo del fatturato

I modelli di aggregazione professionale

- Le motivazioni che spingono alla cessione/aggregazione tra professionisti
- Illustrazione di casi pratici di operazioni M&A tra professionisti
- Il contratto di cessione/aggregazione tra studi professionali: gli accordi tra le parti

STP

- Aspetti fiscali
- Aspetti legali
- Aspetti previdenziali

Pertanto, è stata dedicata particolare attenzione agli aspetti inerenti la prassi (con qualche cenno alla fiscalità relativa a tali operazioni), la determinazione del valore economico dello studio in ottica di cessione (con approfondimento della tecnica statistica della regressione), la normativa che regolamenta le operazioni di cessione ed acquisizione e le principali clausole contrattuali ed alcuni spunti di riflessione sulle Società tra Professionisti.

Molto interessati anche le domande di approfondimento pervenute dai presenti sia in aula sia a mezzo mail.

Tra le tante ne abbiamo selezionate alcune.

D: L'articolo 54 comma 1-quater del TUIR prevede espressamente che rientrano tra i redditi di natura professionale i "corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela". La stessa terminologia è utilizzata anche nelle istruzioni della compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche. Si può cedere un cliente di cui non si ha la disponibilità materiale come, ad esempio, un PC o un'autovettura?

R: Per dare una risposta esaustiva a questa domanda occorre approfondire il contenuto della sentenza della Corte di Cassazione n. 2860/2010. Infatti, in questa sede la Suprema Corte nell'affermare che è lecito e valido il contratto di trasferimento a titolo oneroso della clientela dello studio professionale ma che la stessa non si concretizza in una cessione in senso tecnico ma di una serie di obbligazioni che le parti assumono. Obbligazioni positive di fare e negative di non fare.

Uno degli obblighi principali che assume il professionista cedente è quello di presentazione della clientela al professionista acquirente al fine di creare un nuovo rapporto fiduciario (concetto di canalizzazione della clientela professionale).

D: Quanto dura l'affiancamento per un consulente del lavoro? È un'attività retribuita?

R: La durata del periodo di affiancamento varia al variare di due variabili:

1. il numero dei clienti;
2. l'intensità del rapporto fiduciario tra il professionista e la propria clientela.

Di conseguenza, maggiore è il numero dei clienti e più forte è l'intensità del rapporto, più

lungo è il tempo necessario per il trasferimento del rapporto fiduciario e quindi della fidelizzazione della clientela da parte del professionista aggregante.

Le operazioni M&A di studi professionali, infatti, si differenziano dalle cessioni d'aziende proprio nel fatto che esse hanno bisogno di tempo. Possiamo, infatti, definire le operazioni M&A di studi professionali come operazioni a formazione progressiva. Pertanto, a differenza dell'M&A aziendale, lo studio professionale non si paga in un'unica soluzione ma in periodo di tempo che varia al variare delle caratteristiche specifiche dello studio.

Mediamente per lo studio di un consulente del lavoro (ma anche per uno studio di un commercialista) il periodo di affiancamento è di 12 mesi.

Per quanto concerne la remunerazione del periodo di affiancamento questo è compreso nel prezzo pagato dall'acquirente.

Dai dati in nostro possesso rileviamo che nella quasi totalità delle operazioni di cessione dello studio professionale il professionista cedente resta nella struttura in qualità di collaboratore.

In questo caso, qualora la collaborazione preveda un compenso, tale collaborazione deve essere contrattualizzata a parte.

D: E' possibile costituire una STP s.r.l. a socio unico?

R: Si, ad oggi gli ordini professionali iscrivono, nell'apposita sezione delle società tra professionisti, anche quelle a socio unico.

D: il conferimento della clientela di uno studio organizzato sotto forma di ditta individuale in una STP s.r.l. è un'operazione fiscalmente rilevante? Anche se la STP s.r.l. è a socio unico?

R: Come già ampiamente chiarito, anche molto recentemente, dall'Amministrazione Finanziaria il reddito prodotto dalle STP è da considerarsi reddito d'impresa. Lo studio professionale, invece, genera redditi di lavoro autonomo.

Sul trattamento fiscale del conferimento (e anche della trasformazione) di uno studio professionale in una STP con le risposte 107 e 125 del dicembre 2018 l'Agenzia delle Entrate ha affermato che non è un'operazione che può godere del regime di neutralità fiscale (così come per le operazioni di riorganizzazione aziendale).

Pertanto, in caso di conferimento (ma anche di trasformazione) di uno studio individuale in STP (anche unipersonali) tale operazione è fiscalmente rilevante e occorre ricondurre il tutto

nell'ambito del combinato disposto degli articoli 9 e 54 del TUIR.

Infine, si precisa che nell'ambito di tali operazioni esse possono essere strutturate, in presenza di specifiche condizioni, attraverso negozi giuridici (indicati dalla stessa Agenzia delle Entrate a seguito di interPELLI) che consentono la non tassabilità del conferimento della clientela in StP.

D: La STP è il soggetto obbligato al versamento del contributo integrativo (del 4% per i commercialisti ed i consulenti del lavoro). Nel caso di soci non soggetti al contributo integrativo previdenziale come si ripartiscono i contributi stessi?

R: Partiamo dal presupposto che i Regolamenti delle Casse di Previdenza dei diversi Ordini Professionali prescindono dalla natura del reddito prodotto dalla STP.

Pertanto, la STP è tenuta ad applicare la maggiorazione percentuale a titolo di contributo integrativo su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari IVA.

Nel caso in cui nella compagine societaria siano presenti anche soci non professionisti (e quindi non iscritti a casse previdenziali) ciascun professionista iscritto ha diritto alla maggiorazione della sua quota riproporzionandola.

[Continua a leggere qui](#)