

**Edizione di mercoledì 2 Novembre 2022**

## **CASI OPERATIVI**

**La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte del revisore**  
di **EVOLUTION**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Le imprese sociali: opportunità e convenienze**  
di **Guido Martinelli**

## **IVA**

**Prestazioni mediche esenti in ambito ospedaliero non convenzionato alla prova del mandato**  
di **Stefano Chirichigno**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**La non neutralità della trasformazione della società semplice in società commerciale**  
di **Ennio Vial**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Clausole di parziale intrasferibilità di partecipazioni**  
di **Fabio Landuzzi**

## CASI OPERATIVI

---

### ***La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte del revisore*** di **EVOLUTION**



***Il soggetto che sottoscrive la relazione di revisione è tenuto ai sensi del DPR 322/98 a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi. Quali sono le “regole” da seguire?***

La dichiarazione dei redditi delle società di capitali deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

È quanto emerge dal dettato normativo dell'articolo 1, comma 5, D.P.R. 322 del 22.07.1998, il quale aggiunge, altresì, che le dichiarazioni prive di tale sottoscrizione sono ritenute lo stesso valide ma, al soggetto incaricato della revisione, sarà applicata la sanzione amministrativa di cui all'articolo 9, comma 5, D.Lgs. 417/1998 – e successive modificazioni – ovvero il 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione, con un minimo di euro 250 e un massimo pari all'imposta effettivamente accertata.

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



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Le imprese sociali: opportunità e convenienze***

di **Guido Martinelli**



Tra le ultime iniziative assunte dal Governo Draghi vi è stato **l'avvio delle procedure** per l'ottenimento della autorizzazione, da parte della Unione Europea, per l'applicazione del titolo X del codice del terzo settore nonché **per la disciplina dell'[articolo 18 D.Lgs. 112/2017](#) sulle imprese sociali (comma 9)**.

Questo consentirà la partenza definitiva anche di questa parte della riforma del terzo settore che, sotto un certo profilo, presenta situazioni di **indubbio interesse** anche, ad esempio, per il mondo dello sport.

Come è noto, **possono essere imprese sociali tutti gli enti privati** (quindi anche le associazioni) **incluse le società e le cooperative disciplinate dal libro quinto del codice civile che esercitano in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale** (il cui elenco tassativo è previsto all'[articolo 2](#) del citato decreto) senza scopo di lucro *"adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alle loro attività"*.

Non possono essere imprese sociali le società costituite da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche e gli enti *"i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci e associati"*.

Come è noto, la disciplina delle imprese sociali è legata, sotto il profilo fiscale alla possibilità di "detassare" gli utili reinvestiti.

Infatti, **ai fini delle imposte dirette, è prevista la detassazione degli utili o degli avanzi di gestione che incrementino le riserve indivisibili dell'impresa in sospensione d'imposta**, effettivamente destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti.

**Tra le attività di interesse generale che potranno essere poste in essere dalle imprese sociali è**

**ricompresa anche l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche**; pertanto, l'ipotesi impresa sociale è l'unica possibilità, oggi esistente, per una società sportiva dilettantistica di capitali o cooperativa di diventare ente del terzo settore.

La circostanza che l'impresa sociale sia un **ente commerciale a tutti gli effetti** e a cui si applicano le **norme del reddito di impresa** porta a "facilitare" la gestione senza che sia necessario operare il "bilanciamento" tra attività commerciale e non commerciale prevista per gli altri enti del terzo settore. Ciò senza alcun tipo di aggravio sotto il profilo impositivo.

Fra gli **oneri** aggiuntivi va invece indicato l'obbligo, previsto dal comma 2 dell'articolo 9 della pubblicazione del **bilancio sociale**.

Per attività, come quella di natura **sportiva**, resta da chiarire come si possa applicare il principio, posto dal comma 1 dell'articolo 11, che prevede che siano previste: ***"adequate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività"***.

Va ricordato che, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 89, comma 1, lett. c\), D.Lgs.117/2017](#) **le imprese sociali "sportive" saranno gli unici enti del terzo settore a poter continuare ad applicare la L. 398/1991.**

Va ricordato, in questo caso, che il comma 3 dell'articolo 3 del decreto sulle imprese sociali prevede la possibilità (quindi non l'obbligo) per detti enti di **distribuire una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili o degli avanzi di gestione annuali**, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti.

Nel caso in cui la nostra SSD impresa sociale abbia previsto in **statuto** questa possibilità, potrà considerarsi, come recita la norma, ancora una ***"una società sportiva dilettantistica di capitali senza scopo di lucro"*** ai fini della applicazione della L. 398/1991. Un chiarimento di prassi amministrativa sul punto appare opportuno.

Ma vi è un altro punto "critico" per il mondo dello sport, nella disciplina delle imprese sociali.

In particolare ci riferiamo all'[articolo 2, comma 3, D.Lgs. 112/2017](#), laddove viene previsto che i **proventi derivanti dalla gestione delle attività di interesse generale "siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi della impresa sociale"**.

E se l'attività di interesse generale prevista dovesse essere quella sportiva, proventi quali: ***"rapporti di sponsorizzazione, promopubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive"*** ai sensi di quanto previsto dal novellato comma 1 bis dell'[articolo 9 D.Lgs. 36/2021](#) saranno da ricondurre alle **attività diverse**.

**Questo potrebbe porre un grosso limite, ad esempio, alla possibilità di utilizzare l'impresa**

**sociale nella attività di gestione di impianti sportivi.**

## IVA

### ***Prestazioni mediche esenti in ambito ospedaliero non convenzionato alla prova del mandato***

di **Stefano Chirichigno**



Il settore ospedaliero sta lentamente assimilando la modifica normativa al regime Iva della propria attività *core* intervenuta a giugno scorso e motivata, con tutta evidenza, dall'obiettivo di **attenuare il carico impositivo indiretto** su un settore messo fortemente sotto pressione dagli eventi pandemici degli ultimi anni.

Che fossero questi gli obiettivi dell'[articolo 18 D.L. 73/2022](#) è difficile dubitare, così come è di tutta evidenza che le modifiche normative sono di interesse di quei soggetti che non operano (o nella misura in cui non operano) in **regime di convenzionamento** per effetto del quale possono applicare il **regime di esenzione Iva** per l'intera prestazione ospedaliera, ivi incluse le prestazioni mediche sottese, ai sensi del n. 19 dell'[articolo 10 D.P.R. 633/1972](#).

Ma come insegna la **Corte di Giustizia** (C-700/17, *Peters*, del 18.9.19), "*l'articolo 132, lett. b) e c) [n.d.r. corrispondenti rispettivamente ai nn. 19 e 18 del citato articolo 10 del decreto Iva] deve essere interpretato nel senso che prestazioni mediche fornite da un medico specialista possono rientrare nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista all'articolo 132, lett. c), della suddetta direttiva ove esse non soddisfino l'insieme delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, lett. b), della medesima.*"

Procedendo però con ordine, la principale novità del Decreto di giugno è la **riduzione dell'aliquota Iva applicabile alle prestazioni ospedaliere** (per l'appunto quelle non in regime di convenzionamento e, quindi, imponibili) **dall'ordinaria 22% a quella agevolata del 10%**.

Il beneficio – che verosimilmente in molti casi si sarà tradotto in buona misura in un aumento di redditività del settore, piuttosto che in una effettiva riduzione del prezzo per il paziente consumatore finale – beninteso supportando anche in questa maniera il settore, è sicuramente da accogliere con favore perché più che **dimezza il gap tra regime di convenzionamento e regime "privato"**, depotenziando arbitraggi più o meno arditi tra i due.

Come detto, con ogni probabilità motivata dalle medesime (buone) intenzioni è l'altra importante novella vale a dire aver "precisato" che **si rende applicabile il regime di esenzione "anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo"** (ultimo periodo aggiunto al n. 18 sopra citato).

Tralasciando il terzo (e in vero un po' confuso quanto a tecnica legislativa) intervento normativo relativo alle prestazioni cosiddette "di maggior *comfort*" ai pazienti, per il suo limitato impatto, quello che sta emergendo in questi mesi di applicazione della norma è che **"la strada per l'inferno è lastricata di buone intenzioni"**.

È ben vero infatti che la norma muove proprio dal sopra citato principio fissato dalla Corte di Giustizia secondo il quale, se una prestazione medica non riesce a godere nell'esenzione in quanto inserita nel contesto di una prestazione ospedaliera (quindi ad un paziente ricoverato) che non sia già esente (quindi le prestazioni in regime "privato" di cui ci stiamo occupando), deve comunque essere valutato se può godere dell'**esenzione in quanto prestazione medica** (quindi ai sensi del n. 18 invece che del n. 19 dell'articolo 10 in commento).

Tuttavia, i **parametri** scelti per tradurre in concreto tale possibilità appaiono prima ancora che troppo rigidi sistematicamente "schizoidi".

Il legislatore, infatti, **impone la meccanica ricerca di una fattura esente a monte da riaddebitare "tel quel" a valle**.

Forse l'obiettivo era anche quello di fare una **norma semplice** (ma è noto che le norme semplici sono sovente macroscopicamente inadeguate a gestire le complessità del contesto economico e sociale cui sono rivolte), o forse l'obiettivo era di **agevolare l'attività di controllo dell'Agenzia**, ma la sensazione che distinguere in base al regime Iva a monte sia difficilmente conciliabile con il principio ormai iper consolidato dell'irrelevanza della forma giuridica ai fini del regime di esenzione che ci occupa (per tutte C-141/00 Kugler del 27.9.01) è forte e chiara.

Viceversa, **non è chiaro come il legislatore intenda coordinare tale riaddebito euro per euro con i principi del mandato**.

È noto infatti che nella prassi è largamente invalso il ricorso al **mandato con rappresentanza per risolvere alla radice ogni dubbio e far beneficiare il paziente (ricoverato) della prestazione medica esente anche se per il "filtro" della struttura ospedaliera**, avvalendosi della trasparenza di tale filtro e sotto questo profilo la nuova norma non dovrebbe esplicare effetti di sorta.

Ma non è affatto chiaro come coordinare la norma con il mandato senza rappresentanza che, seppur non gode della totale trasparenza di quello con rappresentanza, almeno per quanto

attiene ai profili oggettivi dell'operazione **prevede che il regime Iva sia il medesimo tra mandante e mandatario e mandatario e terzo senza "imporre" una identità di importi tra le due operazioni**, al contrario fisiologicamente assorbendo nel medesimo regime Iva il *mark up* del mandatario ([articolo 13, comma 2, lett b, D.P.R. 633/1972](#)).

Ad avviso di chi scrive, l'unica soluzione "dignitosa" è di considerare il nuovo periodo aggiunto al n. 18 sopra citato come **norma speciale che non interferisce con l'ambito applicativo della disciplina generale sul mandato**, rendendosi applicabile a quei casi in cui un rapporto di mandato non è oggettivamente ravvisabile; rimane però irrisolvibile l'abomino in ambito Iva di aver **scomposto un corrispettivo unitario in due regimi Iva differenti** (va detto che l'idea di applicare l'Iva solo su parte del corrispettivo eccedente l'importo "in convenzione" era già nella circolare 40 del 14.04.1983, ma dai più derubricata a momento di aberrazione da lasciare all'oblio del tempo) che denota la **totale inconsapevolezza della caratteristiche intrinseche di un tributo sicuramente complesso** ma che deve alla sua raffinatezza concettuale il mezzo secolo di vita senza la minima crepa nel suo meccanismo applicativo indifferente a margini positivi o negativi in ogni step, arrivando comunque ed indefettibilmente a **tassare il valore aggiunto complessivamente alla fine formatosi in capo al soggetto individuato come consumatore finale** e quindi soggetto inciso dal tributo.



## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***La non neutralità della trasformazione della società semplice in società commerciale***

di **Ennio Vial**



La **trasformazione progressiva della società semplice** in società commerciale è inquadrabile nella fattispecie dell'[articolo 2500 octies cod. civ.](#), ossia della **trasformazione eterogenea**.

Il comma 1, infatti, prevede che *“I consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in una delle società disciplinate nei capi V, VI e VII del presente titolo”*.

A ben vedere, **la norma non contempla espressamente la società semplice**, ma si ritiene che la casistica non debba essere intesa come **tassativa**.

Inoltre, la norma **non considera le trasformazioni in società di persone commerciali** (snc e sas) ma si ritiene che si tratti di una mera svista del legislatore.

L'[articolo 171, comma 2, Tuir](#) prevede che la **trasformazione**, effettuata ai sensi dell'[articolo 2500-octies cod. civ.](#), di un **ente non commerciale** in società soggetta all'imposta di cui al Titolo II si considera **conferimento** limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso.

Questa impostazione è stata peraltro confermata dalla DRE del Piemonte nella **risposta ad interpello n. 46754 del 20.07.2007** non resa ufficiale dall'Agenzia delle Entrate.

L'[articolo 67, comma 1, lett. n\), Tuir](#) stabilisce che sono **redditi diversi** (se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente) **“le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti”**.

In caso di **passaggio di beni immobili**, si applicano le regole ordinariamente previste per le persone fisiche private.

Pertanto, in caso di **aree edificabili** la plusvalenza è sempre rilevante.

Diversamente, in caso di **terreni agricoli e fabbricati**, in presenza di aree fabbricabili o di beni posseduti da meno di 5 anni si avrebbe la tassazione della plusvalenza, in base all'[articolo 67, comma 1, lettera b\), Tuir](#), mentre la tassazione è esclusa in caso di detenzione ultra quinquennale.

Appurato ciò, si deve valutare **come si deve calcolare la plusvalenza**. In assenza di un corrispettivo di cessione, la plusvalenza deve essere determinata come **differenza tra il valore normale ed il costo storico**.

Il principio del valore normale è stato **confermato dalla relazione governativa al D.Lgs. 344/2003**.

Analoghe considerazioni valgono anche in ipotesi di **passaggio di partecipazioni**.

Sia che si tratti di **partecipazioni qualificate** che di **partecipazioni non qualificate**, la plusvalenza è comunque assoggettata a tassazione con l'imposta sostitutiva del 26%.

È possibile per la società semplice **affrancare il costo storico delle quote** assoggettando il valore normale all'imposta straordinaria, sfruttando le varie leggi di rivalutazione che man mano vengono riproposte.

Una ultima considerazione, infine, va fatta in relazione all'**imposizione indiretta**.

La **trasformazione eterogenea progressiva di società semplice** è operazione non rilevante ai fini Iva e soggetta ad imposta di registro in misura fissa.

L'irrilevanza Iva appare **scontata** in considerazione del fatto che la società semplice, di godimento o per lo sfruttamento dei beni al fine di ritrarre una rendita, è generalmente dotata solo di un codice fiscale.

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### ***Clausole di parziale intrasferibilità di partecipazioni***

di **Fabio Landuzzi**



In alcune particolari situazioni, potrebbe essere di interesse dei soci di società di capitali evitare che si possa ricorrere ad un **disinvestimento solo parziale delle partecipazioni** possedute dai soci, e che perciò il socio uscente possa avere solo l'alternativa tra **conservare la propria partecipazione per intero** oppure **alienarla ma sempre e solo per il 100%** della stessa.

Se a questa previsione si aggiungesse anche il divieto di alienare la partecipazione (sempre per intero) ad una pluralità di aventi causa, allora l'ulteriore scopo di una siffatta clausola sarebbe anche quello di **evitare un eccessivo frazionamento** delle partecipazioni sociali.

Si tratta, in altre parole, di clausole che certamente **limitano la libera circolazione delle partecipazioni**, in merito alle quali si è di recente espresso il Consiglio Notarile di Milano nella **Massima n. 201** giungendo ad una **conclusione positiva**, ossia nel senso che siffatte clausole sarebbero **legittime** e **non integrerebbero un divieto assoluto di alienazione delle partecipazioni** (ex [articolo 2355-bis, comma 1, cod. civ.](#)) e né un'ipotesi di **"intrasferibilità" delle stesse** (ex [articolo 2469, comma 2, cod. civ.](#)).

La disamina che conduce alla liceità di tali **clausole di parziale intrasferibilità** delle partecipazioni, ed anche alla verifica degli effetti del loro eventuale inserimento in statuto, viene tuttavia condotta in modo differente a seconda che si tratti di Srl o una SpA.

**Nella Srl** l'ammissibilità della clausola di parziale intrasferibilità sarebbe il frutto di una **diretta applicazione dell'articolo 2469, comma 2, cod. civ.**, nella parte in cui esso ammette la possibilità che *"l'atto costitutivo preveda l'intrasferibilità delle partecipazioni"*; perciò, non vi sarebbe **alcun dubbio circa la legittimità** di una clausola che regola l'intrasferibilità non assoluta ma solo parziale delle partecipazioni dei soci.

Semmai, la questione da porsi è se tale clausola possa innescare un **diritto di recesso per il socio** ai sensi dello stesso [comma 2 dell'articolo 2469 cod. civ.](#)

A questo interrogativo, la Massima dà una risposta **negativa** in quanto giudica il divieto (solo parziale) di trasferimento delle partecipazioni come **non annoverabile nella nozione di intrasferibilità** delle stesse, così che sarebbe ammesso il loro inserimento a statuto anche senza la previsione del diritto di recesso del socio.

Depone in questo senso, a parere del Notariato milanese, il fatto che non vi siano dubbi circa la legittimità di clausole che dispongano la **indivisibilità della quota di partecipazione** al capitale della Srl, **in deroga al generale principio** della sua divisibilità; situazione che, in assoluto, potrebbe in concreto condurre proprio alla conclusione di una **trasferibilità della partecipazione solamente per l'intero**, esattamente come si avrebbe nel caso di una clausola che espressamente escludesse solo la parziale trasferibilità della quota.

Spostando invece il **punto di osservazione sulla SpA**, il **piano normativo cambia** poiché **la legge non consente**, diversamente dalla Srl, una clausola di **divieto assoluto di trasferimento** delle azioni.

L'[articolo 2355-bis cod. civ.](#) consente che lo statuto possa sottoporre il trasferimento delle azioni **a particolari condizioni** ma che si possa **vietare il trasferimento delle azioni solo** *“per un periodo non superiore a cinque anni dalla costituzione della società o dal momento in cui il divieto viene introdotto”*.

Peraltro, nella misura in cui una clausola di **intrasferibilità parziale delle azioni** fosse ritenuta legittima ed inserita nello statuto della SpA sarebbe giocoforza **riservato all'azionista il diritto di recesso** ex [articolo 2437, co. 2, lett. b\), cod. civ.](#) (a meno che lo statuto non escluda l'applicazione di questa causa di recesso legale).

Si pone poi un ulteriore tema: se il **divieto di trasferimento parziale delle azioni** debba soggiacere al suddetto **limite temporale massimo dei 5 anni** di cui al [2355-bis cod. civ.](#)

A parere della Massima 201 tale limite temporale **non dovrebbe valere nel caso in esame**, poiché non si verterebbe nell'ambito di un divieto di trasferimento assoluto, bensì appunto solo parziale.

Depone a favore della liceità di tale clausola anche nella SpA il fatto che **non sono riconosciute come forme di divieto di trasferimento** delle azioni, e quindi **non ricadono nel limite temporale dei 5 anni**, ad esempio le **clausole che precludono**:

1. **l'alienazione delle azioni nei confronti di alcuni soggetti**;
2. alcuni **specifici negozi giuridici**, come la donazione;
3. la **costituzione di pgni** sulle azioni; ecc..

Il principio di base, quindi, è che nella sostanza la clausola per essere legittima **non deve essere tale da creare un impedimento assoluto al trasferimento delle azioni**.

Tutto ciò incontra però **un limite inderogabile** in tutti i casi in cui si verifica una **causa di recesso legale inderogabile** ex [articolo 2437, comma 1, cod. civ.](#), rispetto alla quale **non si possono determinare sui soci limiti al diritto** di poter recedere anche solo *parzialmente*, ossia in relazione ad alcune delle azioni, e non necessariamente a tutte le azioni di cui sono titolari.