



NEWS Euroconference

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di mercoledì 22 Marzo 2023

CRISI D'IMPRESA

Le segnalazioni dell'organo di controllo nel Codice della crisi
di Valerio Sangiovanni

CASI OPERATIVI

Deducibilità delle spese di trasferta dei lavoratori dipendenti
di Euroconference Centro Studi Tributari

CRISI D'IMPRESA

Con quali strumenti di regolazione della crisi si può accedere alla transazione fiscale?
di Francesca Dal Porto

ENTI NON COMMERCIALI

Parte la riforma dello sport: guida agli adempimenti – terza parte
di Guido Martinelli

ADEMPIMENTI

Regolarizzazione delle violazioni formali entro il 31 marzo
di Alessandro Bonuzzi

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione: limiti al riporto delle perdite fiscali, delle eccedenze Ace e degli interessi passivi indeducibili
di Fabio Giommoni

BUSINESS ENGLISH

20 Key English Accounting Terms

di Tom Roper

CRISI D'IMPRESA

Le segnalazioni dell'organo di controllo nel Codice della crisi

di Valerio Sangiovanni



BILANCIO, VIGILANZA E CONTROLLI
Guida pratica alla redazione del bilancio e alla gestione di adempimenti e verifiche di sindaci e revisori

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

Uno dei principi ispiratori del Codice della crisi è l'emersione precoce della situazione di squilibrio finanziario. Così facendo, si evita che i debiti dell'imprenditore aumentino troppo. A questo fine alcune disposizioni del Codice della crisi impongono a diversi soggetti degli obblighi di segnalazione finalizzati ad avviare procedure che consentono di mitigare le conseguenze negative della situazione di crisi.

L'obbligo di segnalazione dell'organo di controllo

Il Codice della crisi punta a far emergere il prima possibile la crisi dell'impresa. L'esperienza passata – sotto la vigenza della Legge Fallimentare – mostra che la crisi si scopre in una fase avanzata, quando il passivo ha raggiunto livelli alti. Se si creano meccanismi atti a intercettare precocemente i segnali di crisi, si può ridurre il numero dei creditori insoddisfatti.

In questa prospettiva alcuni articoli del Codice della crisi riguardano le *“segnalazioni per la anticipata emersione della crisi”*: si tratta degli articoli da 25-octies a 25-undecies, D.Lgs. 14/2019 (c.d. Codice). Essi hanno a oggetto, più in dettaglio:

- la segnalazione dell'organo di controllo (articolo 25-octies, Codice);
- le segnalazioni dei creditori pubblici qualificati (articolo 25-novies, Codice);
- gli obblighi di comunicazione per banche e intermediari finanziari (articolo 25-decies, Codice);
- l'istituzione di un programma informatico di verifica della sostenibilità del debito (articolo 25-undecies, Codice).

Sono dei veri e propri sistemi di allerta, idonei a mettere sotto pressione gli amministratori della società, i quali non possono più ignorare la situazione di tensione finanziaria, pena

l'affermazione della loro responsabilità. Sono chiamati alla segnalazione soggetti interni all'impresa (come l'organo di controllo), oppure, esterni all'impresa (come i creditori pubblici qualificati, oppure, le banche): si tratta di coloro che, per la funzione svolta, possono per primi avere il sentore che l'esposizione debitoria della società non è più gestibile.

In questo articolo ci si sofferma in particolare modo sui doveri di segnalazione dell'organo di controllo. A questo riguardo la legge prevede che: *“l'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17”* (articolo 25-octies, Codice).

La legge fa riferimento all'organo di controllo, e dunque al collegio sindacale. Il collegio sindacale si deve interfacciare con l'organo amministrativo e dunque con il CdA (oppure, con l'amministratore unico).

Si prevede un obbligo di comunicazione per iscritto. La disposizione non è più precisa con riferimento al mezzo scritto da usarsi: può dunque usarsi qualsiasi mezzo che renda tracciabile la comunicazione. In primo luogo, vengono in considerazione la lettera raccomandata e la pec. Questi 2 mezzi garantiscono la prova sia dell'invio sia della ricezione. Più sicura è la pec, quantomeno se il testo della comunicazione viene scritto nel testo della *mail* e non consiste di un mero allegato. Fra l'altro, la pec giunge in tempo reale, diversamente dalla raccomandata, e garantisce la data certa della comunicazione.

La legge fa riferimento all'*“organo”* di controllo. Questo significa che la segnalazione deve provenire dal collegio sindacale nel suo complesso, e non da un singolo componente. Nella Spa si prevede che *“il collegio sindacale si compone di tre o cinque membri effettivi, soci o non soci”* (articolo 2397, comma 1, cod. civ.). Il collegio sindacale è un organo composto di più persone e ciò implica che la sua volontà deve essere manifestata mediante l'assunzione di un'apposita delibera. Si pone allora il problema se anche un singolo componente del collegio sindacale possa procedere alla segnalazione all'organo amministrativo. Seguendo un'interpretazione più restrittiva, trattandosi di un organo composto di più persone, la segnalazione dovrebbe essere preceduta da una delibera del collegio sindacale. Seguendo un'interpretazione meno restrittiva, potrebbe bastare una segnalazione del presidente del collegio sindacale: in questo caso occorre tuttavia che sia specificato nella segnalazione che il presidente agisce nell'interesse del collegio sindacale oppure, almeno, che si possa comunque desumere che esprime la volontà dell'intero collegio. Più problematica è un'iniziativa assunta da un singolo componente del collegio: la segnalazione parrebbe non provenire dall'*“organo”*, come richiesto dalla legge.

Ma qual è il contenuto della comunicazione? L'organo di controllo deve far presente all'organo amministrativo che sussistono i presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17, Codice, ossia per l'avvio della procedura di composizione negoziata.

La segnalazione che ci sono i presupposti per la composizione negoziata

Una delle maggiori novità del Codice, rispetto alle previsioni della Legge Fallimentare, è la procedura di composizione negoziata della crisi. Si tratta di una procedura consistente nella nomina di un esperto da parte della CCIAA, che avvia delle trattative fra debitore e creditori e cerca di trovare – in via stragiudiziale – delle soluzioni alla crisi d'impresa.

Più precisamente: *“l'imprenditore commerciale o agricolo può chiedere la nomina di un esperto al segretario generale della camera di commercio ... quando si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e risulta ragionevolmente perseguitabile il risanamento dell'impresa”* (articolo 12, comma 1, Codice).

L'articolo 25-octies, comma 1, Codice, prevede che l'organo di controllo segnala all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la composizione negoziata. Questi presupposti sono quelli appena indicati:

1. la probabilità di crisi o insolvenza; e
2. la ragionevole perseguitabilità del risanamento dell'impresa.

Con riguardo alla nozione di *“crisi”* e di *“insolvenza”*, è di aiuto il medesimo Codice, che ne dà le definizioni.

Per crisi si intende: *“lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni dei successivi dodici mesi”* (articolo 2, lettera a), Codice).

Si tratta dunque di valutare se i flussi di cassa siano sufficienti per far fronte ai debiti dell'impresa. In presenza di un alto indebitamento, la crisi non sussiste quando l'impresa ha ingenti flussi di cassa: se gli introiti si mantengono elevati, si riuscirà a rientrare dai debiti.

L'insolvenza viene definita dalla legge come: *“lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni”* (articolo 2, lettera b), Codice).

L'insolvenza è più grave della crisi: ormai il debitore non riesce più a far fronte con regolarità ai propri debiti.

Si noti che presupposto della composizione negoziale non è l'insolvenza (sarebbe troppo tardi) né – a ben vedere – la crisi. L'imprenditore si deve, invece, trovare in una situazione di squilibrio, che rende però probabile l'insolvenza.

La composizione negoziata può poi essere avviata se è ragionevolmente perseguitabile il risanamento dell'impresa.

Dati tutti questi presupposti (probabilità di crisi o insolvenza + ragionevole possibilità di risanamento), l'organo di controllo deve comunicare per iscritto all'organo amministrativo che ci sono i presupposti per avviare la procedura di composizione negoziata.

La reazione dell'organo amministrativo alla diffida dell'organo di controllo

Ricevuta la comunicazione scritta da parte dell'organo di controllo, cosa può/deve fare l'organo amministrativo? In realtà non è di per sé obbligatorio avviare la procedura di composizione negoziata. Difatti la legge prevede che:

“la segnalazione ... contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese” (articolo 25-octies, comma 1, Codice).

L'organo di controllo deve assegnare un termine. Nella prassi il termine sarà quasi sempre assegnato nella misura massima prevista dalla legge di 30 giorni. Si consideri difatti che il termine serve all'organo amministrativo:

1. a rispondere alla sollecitazione dell'organo di controllo;
2. a “*intraprendere*” delle iniziative.

Dal testo della legge parrebbe insomma che non basti all'organo amministrativo rispondere, ma che si debba – nel termine – agire. Se così fosse, si comprenderebbe bene che il termine fissato dal Legislatore è troppo breve. Ipotizzare termini ancora più brevi – ad esempio, di 15 giorni – assegnati dall'organo di controllo all'organo amministrativo è irrealistico.

E poi, quali dovrebbero essere le iniziative assunte dall'organo amministrativo? Le alternative sono 2:

1. o attività di dismissione di *assets* (o di affitto di rami d'azienda) o altre attività volte a contenere i costi dell'esercizio dell'impresa, per ridurre l'esposizione debitoria; oppure
2. avviare la composizione negoziata.

La prima alternativa (attività di dismissione o di riduzione dei costi) non può essere intrapresa nel giro di poche settimane.

In altre parole, ciò che “*stonà*” nel testo della legge è l'uso del participio passato (“*intraprese*”) al posto di un'espressione rivolta al futuro (“*da intraprendersi*”). A meno che il Legislatore intenda qui riferirsi a iniziative che l'organo amministrativo “*intende*” intraprendere.

Continuando l'esame analitico della disposizione, essa prevede che: “*in pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile*” (articolo

25-octies, comma 1, Codice).

Le trattative cui si riferisce il testo della disposizione sono quelle indicate nel comma 2, articolo 12, Codice: *“l'esperto agevola le trattative tra l'imprenditore, i creditori ed eventuali altri soggetti interessati, al fine di individuare una soluzione per il superamento delle condizioni di cui al comma 1, anche mediante il trasferimento dell'azienda o di rami di essa”*.

La composizione negoziata consiste proprio in questo: si riconosce la situazione di grave indebitamento, si evita il ricorso all'Autorità giudiziaria e si affida a un esperto l'incarico di negoziare fra debitore e creditori, per trovare – in tempi brevi – delle soluzioni alternative rispetto alla liquidazione giudiziale.

Cosa significa allora che il dovere di vigilanza del collegio sindacale permane durante le trattative? La disposizione vuole chiarire che il mero fatto che sia stata avviata la composizione negoziale non esclude la possibile responsabilità dell'organo di controllo, se questo non continua a vigilare sull'attività svolta dall'imprenditore.

La responsabilità del collegio sindacale

Il collegio sindacale è il primo organo, essendo interno alla società, che è in grado di *“intercettare”* la situazione di crisi. Ma che succede se l'organo di controllo non fa la segnalazione all'organo amministrativo, oppure, la fa troppo tardi? Si possono porre problemi di responsabilità civile del collegio sindacale.

La responsabilità del collegio sindacale è una fra quelle più ampie e più severe previste dall'ordinamento giuridico. La base normativa è costituita dall'articolo 2407, cod. civ., ai sensi del quale: *“i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico”* (articolo 2407, comma 1, cod. civ.).

Il problema è l'ampiezza dei doveri dei sindaci, i quali sono indicati nell'articolo 2403, cod. civ.: *“il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento”* (articolo 2403, comma 1, cod. civ.).

I sindaci devono adempiere con *“la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico”*, stabilisce la legge. Come è noto, l'articolo 1176, cod. civ., distingue fra:

1. diligenza ordinaria: *“nell'adempiere l'obbligazione il debitore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia”* (comma 1);
2. diligenza professionale: *“nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività”*

esercitata" (comma 2).

La diligenza che è richiesta al sindaco è certamente di tipo professionale, in quanto egli deve soddisfare requisiti di professionalità. Detta diligenza dipende, dice la legge, dalla natura dell'incarico. Si pensi, ad esempio, alle dimensioni e alla struttura della società, che possono essere molto diverse a seconda dei singoli casi. Per fare un esempio, il sindaco di una banca, di un'impresa di investimento o di un'impresa assicuratrice ha obblighi più ampi e più articolati di quelli di una comune Spa industriale o commerciale. Le banche, le imprese di investimento e le assicurazioni sono soggetti vigilati, con complesse normative tecniche di settore, che impongono al sindaco adempimenti e controlli maggiori.

Al fine di sottrarsi a responsabilità, il sindaco potrebbe provare ad addurre che i compiti che gli sono affidati sono talmente complessi che la sua responsabilità deve essere valutata con una certa bonarietà. In tema difatti di professioni intellettuali, la legge prevede che: *"se la prestazione d'opera implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o di colpa grave"* (articolo 2236, cod. civ.).

Bisogna tuttavia rilevare che la Corte di Cassazione ha escluso, proprio con riferimento ai sindaci, la possibilità di invocare l'articolo 2236, cod. civ., affermando che è configurabile *ex articolo 2407, cod. civ.*, la responsabilità dei sindaci i quali abbiano omesso di rilevare l'illegittima formazione e iscrizione in bilancio di determinate poste, essendo irrilevante che il relativo controllo possa richiedere la soluzione di questioni di speciale difficoltà.

L'articolo 2407, cod. civ., non specifica espressamente verso chi i sindaci siano responsabili. Così come avviene per gli amministratori, sono ipotizzabili una responsabilità verso la società e una responsabilità verso i terzi. La responsabilità verso la società ha fondamento contrattuale, in quanto i sindaci – con l'accettazione della nomina – instaurano un rapporto contrattuale con la società che devono vigilare. La circostanza è confermata dal fatto che i componenti del collegio sindacale percepiscono un compenso per la loro attività. Per quanto riguarda, invece, la responsabilità verso i terzi, si tratta di una forma di responsabilità *extra* contrattuale, per l'assenza di un vincolo contrattuale fra i sindaci e i terzi. I terzi verso cui può tipicamente sussistere responsabilità sono i creditori sociali che non riescono a ottenere pagamenti dalla società.

Si è visto sopra come l'articolo 2403, cod. civ., preveda che i sindaci abbiano un dovere molto ampio di controllo, addirittura sull'intera legge (e sullo statuto). Per *"legge"* si intendono da un lato le disposizioni tipiche del diritto societario, ossia quelle che riguardano la gestione della società. Sotto un altro profilo però i sindaci potrebbero essere ritenuti responsabili per qualsiasi altra violazione di legge posta in essere dagli amministratori della società.

La posizione dei sindaci è aggravata dal fatto che, secondo la giurisprudenza, il controllo che devono esercitare è di tipo sostanziale, e non solo formale. Questo principio è stato affermato in una sentenza della Corte di Cassazione. Si trattava del caso di una persona che aveva svolto il ruolo di sindaco di una banca. La Banca d'Italia aveva inflitto al sindaco la sanzione

amministrativa pecuniaria di 40.000 euro per la sua attività come componente del collegio sindacale di una banca. Le violazioni contestate erano gli illeciti di inesatte segnalazioni all'organo di vigilanza (articolo 106, Tub) e di omesse segnalazioni alle competenti Autorità (articolo 112, Tub).

Anzitutto, come si può notare, le contestazioni che determinano responsabilità (in questo caso amministrativa, ma il ragionamento non cambia in termini di responsabilità civile) possono essere tipiche del settore in cui opera la società. Fare il sindaco di una banca è molto più complesso che fare il sindaco di una piccola società industriale. Ma la questione centrale è che la Corte di Cassazione conferma le sanzioni amministrative applicate al sindaco affermando che il compito affidato al collegio sindacale consiste in un controllo non meramente formale, bensì sostanziale, destinato a estrarre anche con l'adozione di iniziative idonee a realizzare la funzionalità del complessivo sistema di controlli interni. La Cassazione specifica che il collegio sindacale, pur non dotato di un potere di surroga nei confronti del CdA (che si mostri impermeabile ai rilievi dell'organo di controllo), non si deve limitare a formulare tali rilievi, ma deve costantemente vigilare per verificare se le criticità riscontrate siano state rimosse.

La Corte di Cassazione evidenzia, sempre nella sentenza del 2020, che la complessa articolazione della struttura organizzativa della banca non può comportare l'esclusione o anche il semplice affievolimento del potere-dovere di controllo riconducibile a ciascuno dei componenti del collegio sindacale, i quali – in caso di accertate carenze nelle procedure aziendali – sono sanzionabili a titolo di concorso omissivo, gravando sui sindaci, da un lato, l'obbligo di vigilanza (in funzione non soltanto della salvaguardia degli interessi degli azionisti nei confronti di atti di abuso di gestione da parte degli amministratori, ma anche del controllo del corretto operato della banca, secondo parametri procedurali dettati dalla normativa regolamentare Consob e a garanzia degli investitori) e, dall'altro, l'obbligo legale di denuncia immediata alla Banca d'Italia e alla Consob, ai sensi dell'articolo 8, Tuf, delle violazioni delle norme dettate in tema di intermediazione mobiliare.

L'omesso controllo sugli amministratori

Nella prassi i sindaci vengono generalmente chiamati in causa unitamente agli amministratori, per il mancato controllo delle condotte di questi ultimi. La disposizione di riferimento è il comma 2, articolo 2407, cod. civ., secondo cui i sindaci: *“sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica”*.

La responsabilità di amministratori e sindaci è solidale. Ciò significa che il soggetto danneggiato (ovvero, la società o il creditore) può chiedere l'intero danno a tutti, oppure, ad alcuni soltanto degli amministratori e/o dei sindaci. Per fare un esempio, si immagini che il danno prodotto ammonti a 1.000.000 di euro e che vi siano 2 amministratori e 3 sindaci. Il

soggetto danneggiato chiederà all'Autorità giudiziaria che ciascuno dei 5 soggetti coinvolti venga condannato a pagare l'intero danno. Chi avrà poi pagato il danno, avrà azione di regresso nei confronti degli altri coobbligati in solido. Se dunque Tizio paga 1.000.000 di euro alla società danneggiata, e il danno è stato cagionato in misura uguale da tutti gli amministratori e i sindaci, Tizio potrà chiedere che ciascuno degli altri gli rimborsi la sua quota (nell'esempio fatto: 200.000 euro).

A questo riguardo la Corte di Cassazione ha specificato che il diverso rilievo causale di quanti (sindaci e amministratori) abbiano concorso alla causazione del danno assume rilievo nei soli rapporti interni fra coobbligati (ai fini dell'eventuale azione di regresso), e non anche nei rapporti esterni che legano gli autori dell'illecito al danneggiato, giusto il principio generale di solidarietà fra coobbligati.

Con riferimento all'obbligo di vigilanza dei sindaci, la Corte di Cassazione ha affermato come l'esercizio senza autorizzazione dell'attività assicurativa in un certo ramo fosse idonea a palesare una così macroscopica esorbitanza dell'attività sociale dall'ambito consentito che non sarebbe potuta sfuggire alla vigilanza diligente dei sindaci. Questa decisione della Cassazione ribadisce le particolari difficoltà di controllo dei sindaci nelle società vigilate da Autorità amministrative, come quelle bancarie, finanziarie e assicuratrici. Inoltre, il provvedimento evidenzia come il controllo dei sindaci riguardi anche i profili del diritto societario. Nel caso di specie, l'impresa assicuratrice aveva un determinato oggetto sociale e si accertò che aveva operato al di fuori del suo oggetto sociale, senza che i sindaci se ne accorgessero e sollevassero le dovute contestazioni.

Sempre con riferimento all'ampiezza dell'obbligo di vigilanza dei sindaci, la Corte di Cassazione ha deciso che integra violazione dei doveri di controllo imposti dall'articolo 2407, cod. civ., l'omessa vigilanza circa il compimento da parte dell'organo amministrativo di irregolarità di gestione per operazioni non riportate nella contabilità. E in un altro caso deciso sempre dalla Cassazione, si è stabilito che – laddove venga accertato che gli amministratori di una Srl abbiano compiuto false fatturazioni – i sindaci della società rispondono per omesso controllo degli amministratori.

Si è appena analizzata la normativa generale (contenuta nel codice civile) in tema di responsabilità dei sindaci. Va detto che le azioni di responsabilità contro i sindaci vengono generalmente esercitate dal curatore nell'ambito delle procedure concorsuali. Se viene difatti aperto il fallimento (ora, liquidazione giudiziale), il passivo non è in grado di soddisfare integralmente tutti i creditori, cosicché il curatore cerca di incrementare l'attivo anche mediante azioni in giudizio.

Il Codice statuisce che: *“il curatore, autorizzato ai sensi dell'articolo 128, comma 2, può promuovere o proseguire: ... tutte le altre azioni di responsabilità che gli sono attribuite da singole disposizioni di legge”* (articolo 255, Codice).

Le azioni più frequenti sono quelle contro gli amministratori. E, tuttavia, rispondendo i sindaci

per omesso controllo degli amministratori, l'azione di responsabilità viene generalmente estesa anche ai componenti del collegio sindacale.

Tornando all'esame dei doveri di segnalazione dell'organo di controllo, l'articolo 25-octies, Codice, specifica che *"in pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile"*.

Si è visto che la composizione negoziata è caratterizzata da trattative fra debitore e creditori gestite e mediate dall'esperto nominato dalla CCIAA. Il rischio paventato dal Legislatore è che il collegio sindacale, nella fase delle trattative, smetta di vigilare sulla società. La disposizione appena riportata evita che ciò avvenga: il sindaco deve continuare a vigilare. Corollario della regola è che il sindaco potrebbe essere chiamato in responsabilità con gli amministratori in caso di omessa vigilanza.

La legge prevede poi che: *"la tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile"* (articolo 25-octies, comma 2, Codice).

La disposizione stabilisce che i sindaci hanno, in questo contesto, 2 doveri:

1. segnalare tempestivamente all'organo amministratore la sussistenza dei presupposti per l'avvio della composizione negoziata;
2. vigilare sull'andamento delle trattative.

Nel corso delle trattative, gli amministratori della società rimangono in carica; la legge prevede che: *"nel corso delle trattative l'imprenditore conserva la gestione ordinaria e straordinaria dell'impresa"* (articolo 21, comma 1, Codice).

Poiché gli amministratori gestiscono, il collegio sindacale deve continuare a vigilare anche durante le trattative.

L'amministratore che prima segnala tempestivamente e poi vigila anche durante le trattative è esentato da responsabilità? La disposizione non statuisce questa conseguenza, limitandosi a dire che dette condotte *"sono valutate ai fini della responsabilità"*. Il pericolo è che il collegio sindacale non abbia per nulla vigilato nei mesi e anni precedenti l'apertura della composizione negoziata, salvo poi cercare di andare esente da responsabilità, avviando la procedura di composizione negoziata e addebitando ogni conseguenza negativa agli amministratori (e all'esperto). La diligenza dei sindaci nell'effettuazione della segnalazione deve essere considerata dal giudice, ma non può implicare automaticamente esenzione da responsabilità. I giudici sono chiamati a valutare tutte le circostanze del singolo caso, per vedere se e in che misura residui una responsabilità dei componenti dell'organo di controllo.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Bilancio, vigilanza e controlli](#)".

CASI OPERATIVI

Deducibilità delle spese di trasferta dei lavoratori dipendenti di Euroconference Centro Studi Tributari



Corso per dipendenti
SPESE DETRAIBILI E DEDUCIBILI IN DICHIARAZIONE
accedi al sito >

Domanda

La società di diritto italiano Alfa sostiene costi relativi a immobili concessi in uso ai dipendenti della controllata Beta (società di diritto romeno con succursale in Italia), con la quale ha sottoscritto un contratto di appalto (riparazioni e manutenzioni di meccanica altamente specializzata, ovvero il core *business* di Alfa; che per inciso opera anche per il tramite di dipendenti propri) che prevede per l'appunto che siano a "carico del mandante (Alfa) i costi relativi all'alloggio dei tecnici romeni (di Beta). Il tutto affinché i prestatori di manodopera (dipendenti di Beta come di Alfa) alloggino nei pressi dei cantieri dei clienti di Alfa, che ottiene, tra l'altro, dei *bonus* correlati alla diminuzione dei fermi macchina dei suoi clienti.

Il contratto, pur trattandosi di rapporto ITA => ITA, è stato oggetto di verifica in termini di congruità dei "prezzi di trasferimento" e non sono emerse eccezioni di sorta.

Ci si chiede se tutte le spese sostenute a favore del personale di società "terza" (Beta) relative ad affitto/locazione, utenze e mobilio siano deducibili per Alfa o violino l'articolo 109 e l'articolo 95 comma 2, Tuir perché non direttamente riferibili ad Alfa. Il tutto anche in considerazione di un non chiaro concetto di coerenza economica/antieconomicità (assenza di vantaggio economico, competitivo e strategico), da correlarsi alla non contestata competenza ed esistenza delle spese in discussione, che viene eccepito in quanto graverebbe su Alfa l'onere di provarlo.

Le spese in parola (spese sostenute per l'alloggio di dipendenti di altra società) sono deducibili per Alfa, e se sì indipendentemente dalla prova del vantaggio economico correlato, o violano in ogni caso il dettato normativo dell'articolo 109 e/o 95, Tuir?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



CRISI D'IMPRESA

Con quali strumenti di regolazione della crisi si può accedere alla transazione fiscale?

di Francesca Dal Porto

Master di specializzazione

PROFESSIONISTI PER LA GESTIONE D'IMPRESA E LA PREVENZIONE DELLA CRISI

[Scopri di più >](#)

Con l'entrata in vigore del nuovo codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, si sono moltiplicati gli strumenti a disposizione dell'imprenditore per la gestione della crisi di impresa.

Oltre agli strumenti già noti e presenti nella legge fallimentare (**concordato preventivo** – [articolo 84 CCII](#), **accordi di ristrutturazione dei debiti** – [articoli 57, 60, 61 CCII](#), **piani attestati di risanamento** – [articolo 56 CCII](#), **convenzione di moratoria** – [articolo 62 CCII](#)), si sono aggiunti la **composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa** (articoli 12 e seguenti), il **concordato semplificato** per la liquidazione del patrimonio (ma solo all'esito della composizione negoziata – [articolo 25 sexies CCII](#)), il **piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione** ([articolo 64 bis CCII](#)).

La difficoltà dell'imprenditore e di chi lo assiste sta nel cercare di capire quale tra gli strumenti disponibili meglio si adatta alla situazione e alle esigenze dell'impresa e dei creditori che devono essere soddisfatti.

Diversi, infatti, nelle varie soluzioni prospettate, sono i costi della procedura, la flessibilità e l'autonomia contrattuale lasciate alle parti, l'eventuale ingerenza di un soggetto terzo nella gestione (anche di nominale giudiziale), l'intervento del Tribunale, la possibilità di ricorrere a misure protettive, le tempistiche e la durata delle stesse procedure, la documentazione richiesta, ecc..

Non da ultimo, un fattore discriminante nella scelta tra le varie opzioni è la **possibilità di ristrutturare anche il debito tributario e contributivo**.

Infatti, tale posta debitoria ha in genere un ruolo di primo piano nelle situazioni contabili delle imprese, visto che, in caso di crisi e di difficoltà, spesso il **creditore tributario e previdenziale** è

il primo ad essere sacrificato, facendo sì che si incrementino a volte anche in misura esponenziale tale tipologia di debiti.

Non tutti gli strumenti di regolazione proposti dal legislatore offrono le stesse possibilità di gestione del debito tributario e previdenziale.

In particolare, **solo alcuni strumenti danno all'imprenditore la possibilità di proporre ai rispettivi creditori il pagamento di tale tipologia di debiti con una falcidia**, ossia in modo parziale così da ottenere uno stralcio rispetto al debito originario.

In particolare, l'[articolo 63 CCII](#) disciplina **l'ipotesi di transazione su crediti tributari e contributivi**, ma solo limitatamente al caso in cui l'imprenditore abbia avviato le **trattative che precedono gli accordi di ristrutturazione disciplinati dagli articoli 57, 60 e 61 CCII**.

Quindi, nel caso in cui l'imprenditore scelga la strada degli **accordi di ristrutturazione** previsti dagli [articoli 57, 60 e 61 CCII](#) (ex [articolo 182 bis LF](#)), potrà accedere alla possibilità di proporre il pagamento parziale (o anche dilazionato) dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori.

Il legislatore in tale caso richiede però **l'attestazione di un professionista** indipendente che si esprima circa la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale (ex fallimento).

La proposta di transazione fiscale, con gli altri documenti richiesti, è quindi depositata presso gli **uffici** competenti che dovranno **decidere se aderire o meno alla proposta**, su parere conforme della competente direzione regionale.

L'[articolo 88 CCII](#) disciplina **l'ipotesi di transazione fiscale nel caso di presentazione di un piano di concordato preventivo** ex [articolo 84 CCII](#).

Quindi, anche nel caso in cui l'imprenditore scelga la strada del **concordato preventivo** (sia esso in continuità o meno), potrà accedere alla appetibile norma che prevede la proposta di transazione fiscale per i debiti tributari e contributivi.

Anche in questo caso, l'[articolo 88 CCII](#) chiede **l'attestazione di un professionista indipendente** che dovrà illustrare la convenienza della proposta rispetto all'ipotesi di liquidazione giudiziale.

Inoltre, si ricorda l'esistenza della norma di particolare favore (detta *cram down*) contenuta nel comma 2bis dell'[articolo 88 CCII](#), secondo cui il tribunale **omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie**, quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali previste e, anche sulla base delle risultanze della relazione

del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente o non deteriore rispetto all'alternativa liquidatoria.

Analoga norma è prevista anche nell'ambito degli **accordi di ristrutturazione**.

Nel caso di **piano attestato di risanamento** ex [articolo 56 CCII](#), invece **la possibilità di una transazione fiscale non è contemplata**, di conseguenza l'imprenditore dovrà proporre ai creditori tributari e previdenziali l'integrale pagamento.

Anche nel caso dei nuovi istituti del **piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (PRO)** ex [articolo 64 bis CCII](#) e del **concordato semplificato** ex [articolo 25 sexies CCII](#), non è prevista la possibilità della transazione fiscale.

Per quanto riguarda la **composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa**, per cui il legislatore **non ha previsto la possibilità di proporre una transazione fiscale** ai creditori tributari e previdenziali, rendendo di fatto poco appetibile lo strumento per quelle imprese che hanno grosse pendenze fiscali e contributive, sembrava potesse esserci un'apertura in tale senso.

In realtà, il decreto legge approvato nel Consiglio dei Ministri del 16 febbraio 2023 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 24 febbraio 2023 (D.L. 13/2023), recante *“Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e del piano nazionale degli investimenti complementari al PNRR (PNC), nonché per l'attuazione delle politiche di coesione e della politica agricola comune”*, all'articolo 38 ha introdotto alcune **modifiche al Codice della Crisi d'Impresa**, in particolare **in materia di composizione negoziata, ma senza prevede la transazione fiscale**.

Tuttavia tra le modifiche se ne segnala una che potrebbe contribuire a rendere più appetibile lo strumento: tra le misure premiali di cui all'[articolo 25bis CCII](#), è stata **modificata al comma 4 la durata del piano di rateazione, concesso dall'Agenzia delle Entrate**, in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà dell'impresa.

Originariamente, infatti, il legislatore prevedeva che l'Agenzia delle Entrate concedesse, su istanza dell'imprenditore, sottoscritta anche dall'esperto, un piano di rateazione fino a un massimo di 72 rate mensili delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta, Iva e Irap non ancora iscritte a ruolo e relativi accessori. Il nuovo decreto, estendendo il piano di rateazione, **prevede che l'Agenzia delle Entrate conceda all'imprenditore fino a 120 rate mensili in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà dell'impresa** rappresentata nell'istanza depositata ex [articolo 25-bis](#) comma 4 e sottoscritta dall'esperto.

ENTI NON COMMERCIALI

Parte la riforma dello sport: guida agli adempimenti – terza parte

di Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

DISCIPLINA DEI RAPPORTI DI LAVORO NELLO SPORT E NEL TERZO SETTORE: I CONTRATTI TIPO

[Scopri di più >](#)

Proseguendo l'analisi avviata con il [precedente contributo](#), il secondo gruppo da "classificare" saranno i **collaboratori amministrativo – gestionali**.

Abbiamo già accennato che trattasi di soggetti, che in questo caso possono anche non essere tesserati, che si occupano della gestione organizzativa e amministrativa della sportiva.

Nei loro confronti **non si applica la presunzione di collaborazione coordinata e continuativa per prestazioni di durata inferiore alle 18 ore**.

Pertanto, si porrà inizialmente un problema di inquadramento precisando che, comunque, anche per gli amministrativo – gestionali **non si applica la presunzione di rapporto di lavoro subordinato** nel caso in cui la collaborazione sia organizzata dal committente ai sensi dell'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 81/2015](#).

Ciò in quanto l'eccezione di cui alla lettera d), del comma 2 di detta norma non ha effetto solo verso i lavoratori sportivi ma verso tutti i prestatori d'opera di un sodalizio sportivo.

Gli adempimenti degli amministrativo-gestionali non potranno essere assolti tramite il registro delle attività sportive ma sarà necessario rispettare tutti gli adempimenti previsti per le ordinarie tipologie di rapporto di lavoro.

Detto rapporto potrà essere svolto in maniera professionale (con partita Iva) o con rapporto di lavoro subordinato.

Nel caso si applicheranno le norme ordinarie per tale tipologia di rapporti.

Ove, invece, sussistessero gli estremi della collaborazione coordinata e continuativa, allora troverà applicazione sia il calcolo del contributo previdenziale sul 50 per cento del provento, sia le due fasce di esonero dei 5.000 euro ai fini previdenziali e 15.000 ai fini fiscali previste

per la generalità degli altri lavoratori sportivi.

Nel caso in cui un prestatore d'opera inquadrabile come lavoratore sportivo o collaboratore amministrativo-gestionale fosse anche **dipendente di una amministrazione pubblica** sarà necessario acquisire, in fase di costituzione del rapporto, apposita autorizzazione a detta prestazione rilasciata dalla amministrazione di appartenenza.

Un terzo gruppo sono **gli addetti agli impianti sportivi**.

Rientrano in questa categoria tutti gli operatori a vario titolo sull'impianto: custodi, manutentori, addetti alle pulizie, giardinieri, addetti ai punti vendita (ristoro e merchandising), cassiera, addetto al marketing.

Tali funzioni potranno essere esternalizzate (ossia affidate con accordo di appalto di servizi ad aziende terze regolarmente iscritte alla Camera di Commercio) o svolte tramite personale dipendente. Non appaiono praticabili soluzioni diverse.

In caso di assunzione questa dovrà avvenire con iscrizione alla gestione spettacolo dell'Inps.

Infine la figura degli **amministratori**, ossia dei componenti dei consigli direttivi o di amministrazione di una Asd o Ssd riconosciuta ai fini sportivi.

Nessun ostacolo a riconoscere un compenso, purché questo non sia di ammontare tale da poter essere considerato una distribuzione indiretta di utili.

Gli amministratori non sono lavoratori sportivi; godono soltanto, ai sensi del già citato [**articolo 2, comma 2, D.Lgs. 81/2015**](#) della possibilità di essere inquadrati come collaboratori coordinati e continuativi, non applicandosi anche a loro la presunzione di lavoro subordinato prevista.

Qui si pone un problema piuttosto diffuso nel mondo dello sport.

L'amministratore (spesso Presidente) che svolga anche funzioni di istruttore.

Al fine di poter godere delle agevolazioni di cui all'[**articolo 67 Tuir**](#) si inquadrava come **volontaria la prestazione di amministratore e retribuita quella di istruttore**.

Si ritiene che questa strada sia **difficilmente percorribile, in specie in quelle situazioni in cui il ruolo dell'amministratore è prevalente** (spesso accade che è proprietario dei macchinari, che gli altri componenti del direttivo sono legati da rapporto di parentela, che non esiste una delibera di nomina come istruttore, ecc.).

Appare preferibile inquadrare tutto come compenso amministratore e assoggettarlo ai conseguenti adempimenti senza ricorso alle facilitazioni previste per il lavoro sportivo.

Per tutti i lavoratori sarà necessario garantire il rispetto delle vigenti disposizioni in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, per quanto compatibili con le modalità della prestazione sportiva.

Agli stessi dovrà essere garantito anche il controllo medico della idoneità alla mansione, ove non riferita all'esercizio della pratica sportiva.

Ove all'interno del sodalizio fossero presenti **istruttori o direttori tecnici** che sono stati regolarizzati alla luce di quanto previsto dal D.M. 15.03.2005, a far data dal 1° luglio, avranno diritto all'assicurazione previdenziale e assistenziale prevista dal D.Lgs. 36/2021 a meno che non optino, entro sei mesi dall'entrata in vigore del decreto, per il mantenimento del regime previdenziale già in godimento.

ADEMPIMENTI

Regolarizzazione delle violazioni formali entro il 31 marzo

di Alessandro Bonuzzi

Master di specializzazione

PROCESSO TRIBUTARIO: DALLA RIFORMA ALLA TREGUA FISCALE

Scopri di più >



Il Legislatore della Legge di bilancio 2023 ha riproposto, nell'ambito della cosiddetta **tregua fiscale**, la possibilità di **regolarizzare** le **violazioni, irregolarità, inosservanze** di **obblighi** e **adempimenti** di **natura formale** commessi **fino al 31 ottobre 2022**, mediante il versamento di una **sanzione in misura fissa per anno solare** e la **rimozione** della violazione, irregolarità o omissione.

La sanatoria riguarda **tutti i contribuenti** senza che vi siano limitazioni soggettive di sorta e le **violazioni**:

- le cui sanzioni sono previste entro **limiti minimi e massimi o in misura fissa**, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo;
- costituite da inosservanze di formalità e adempimenti in grado di **ostacolare l'attività di controllo**, anche solo in via potenziale. Diversamente, d'altro canto, si sarebbe in presenza di una violazione **"meramente formale"**, non sanzionabile ex articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997.

Rientra nell'ambito operativo della regolarizzazione delle violazioni formali anche la **tardiva emissione**, mediante trasmissione al SdI, delle **fatture elettroniche** e dei **corrispettivi giornalieri telematici**, laddove non abbia inciso sulla corretta determinazione e liquidazione dell'Iva. Ciò assume **particolare rilevanza** a seguito della pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle entrate dello scorso 6 marzo che ha dato attuazione alla **promozione dell'adempimento spontaneo** mediante l'invio di specifiche comunicazioni (cd. **alert o lettere di compliance**) ai soggetti titolari di partita Iva per i quali risultano emerse tardività nella **trasmissione delle fatture elettroniche e dei corrispettivi giornalieri telematici**.

Per ammissione della **circolare 11/E/2019**, recante chiarimenti sull'**analogia regolarizzazione** prevista dall'**articolo 9, commi da 1 a 8 D.L. 119/2018**, nonché della **circolare 2/E/2023**, si devono ritenere altresì regolarizzabili le seguenti fattispecie:

1. presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati (ossia, c.d. **“dichiarazioni irregolari”**), ovvero errata indicazione o incompletezza dei **dati relativi al contribuente** (ex [articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
2. omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dati delle liquidazioni periodiche Iva (**LIPE**), se l'Iva risulta assolta;
3. omessa, irregolare o incompleta presentazione dei **modello Intra** di cui all'[articolo 50, commi 4 e 6, D.L. 331/1993](#);
4. **irregolare tenuta e conservazione** delle **scritture contabili** (ex [articolo 9 D.Lgs. 471/1997](#)), se la violazione non ha prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta;
5. omessa restituzione dei **questionari** inviati dall'Agenzia delle entrate o da altri soggetti autorizzati, o restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritieri (ex [articolo 11, comma 1, lettera b, D.Lgs. 471/1997](#));
6. omissione, incompletezza o inesattezza delle **dichiarazioni d'inizio o variazione dell'attività** di cui all'[articolo 35 D.P.R. 633/1972](#), ovvero delle dichiarazioni di cui agli [articoli 35-ter e 74-quinquies, D.P.R. 633/1972](#) (ex [articolo 5, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#));
7. erronea compilazione della **dichiarazione d'intento** di cui all'[articolo 8, comma 1, lettera c\), D.P.R. 633/1972](#) che ha determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa anziché la relativa integrazione (ex [articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
8. **anticipazione di ricavi o posticipazione di costi** in violazione del principio di **competenza**, se la violazione non ha inciso sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento (ex [articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#));
9. **tardiva trasmissione** delle **dichiarazioni** da parte dell'intermediario (ex [articolo 7-bis Lgs. 241/1997](#));
10. irregolarità o omissioni compiute dagli **operatori finanziari** (ex [articolo 10 D.Lgs. 471/1997](#));
11. omessa o tardiva comunicazione dei dati al **STS** (ex articolo 3, comma 5-bis, D.Lgs. 175/2014);
12. omessa comunicazione della **proroga o risoluzione del contratto di locazione** soggetto a **cedolare secca** (ex [articolo 3, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. 23/2011](#));
13. violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle **operazioni imponibili ai fini Iva**, se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione dell'imposta (ex [articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
14. violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle **operazioni non imponibili, esenti o non soggette Iva**, se la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (ex [articolo 6, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#));
15. **detrazione** dell'Iva erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta a causa di un **errore di aliquota** e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode (ex [articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#));
16. irregolare o omessa applicazione dell'**inversione contabile**, in assenza di frode (ex [articolo 6, commi 9-bis, 9-bis.1 e 9-bis.2, D.Lgs. 471/1997](#)), se l'Iva risulta, ancorché

irregolarmente, assolta;

17. omessa iscrizione al **VIES** (ex [articolo 11 D.Lgs. 471/1997](#));

18. omesso esercizio di **opzioni** nella **dichiarazione annuale**, sempre che sia stato tenuto un **comportamento concludente** conforme al regime contabile o fiscale scelto in conformità a quanto disposto dal D.P.R. 442/1997 (ex [articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)) e sempreché non risulti applicabile l'istituto della **remissione in bonis**, come ad esempio nel caso della tardiva od omessa presentazione della comunicazione all'**Enea**, necessaria per la fruizione della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, nonché del **modello Eas** da parte degli entri non commerciali.

La regolarizzazione si **perfeziona** con:

- il versamento di **200 euro per ciascun anno solare** in cui sono commesse le violazioni da sanare, in un'**unica soluzione entro il 31 marzo 2023** oppure in **2 rate di pari importo**, la prima **entro il 31 marzo 2023** e la seconda **entro il 31 marzo 2024**;
- la **rimozione** dell'irregolarità od omissione.

A tal riguardo merita evidenziare che:

- nell'F24 va indicato il **codice tributo “TF44 – REGOLARIZZAZIONE VIOLAZIONI FORMALI – Articolo 1, commi da 166 a 173, L. 197/2022”** e l'**anno** a cui si riferisce la violazione;
- l'irregolarità o l'omissione deve essere **rimossa**, al più tardi, entro il termine di versamento della seconda rata dell'importo dovuto, ossia **entro il 31 marzo 2024**.

Tuttavia, in merito quest'ultimo aspetto, va tenuto conto che:

1. laddove il contribuente non provveda alla rimozione di tutte le violazioni formali relative all'anno o agli anni oggetto di regolarizzazione a causa di un **giustificato motivo**, la correzione può essere effettuata **entro il termine fissato dall'Ufficio**, comunque non inferiore a 30 giorni dalla ricezione dell'invito (ad esempio, dell'*alert* o della lettera di *compliance*). È il caso, ad esempio, in cui risulti particolarmente difficoltoso ravvisare tutte le violazioni formali commesse nel periodo d'imposta;
2. la mancata rimozione di tutte le violazioni formali **non pregiudica il perfezionamento della regolarizzazione** delle effettivamente **violazioni rimosse**;
3. la rimozione non va effettuata quando **non sia possibile o necessaria** (ad esempio: violazione del principio di competenza che non ha prodotto effetti sull'imposta dovuta, violazioni in materia di *reverse charge*, omessa presentazione della LIPE, detrazione di un'Iva addebitata superiore a quella dovuta).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione: limiti al riporto delle perdite fiscali, delle eccedenze Ace e degli interessi passivi indeducibili

di Fabio Giommoni



Master di specializzazione

SCISSIONE SOCIETARIA

Scopri di più >

Le limitazioni al **riporto delle perdite fiscali** ([articolo 84 Tuir](#)), delle **eccedenze Ace** ([articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#)) e delle **eccedenze di interessi passivi indeducibili** ([articolo 96, comma 5, Tuir](#)), previste per la fusione, **rilevano anche per la scissione**, in quanto l'[articolo 173, comma 10, Tuir](#) opera un rinvio al comma 7 dell'[articolo 172](#), precisando che si devono applicare alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante, nonché che occorre avere riguardo all'ammontare del **patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio** o, **se inferiore**, dal **progetto di scissione** di cui all'[articolo 2506 bis cod. civ.](#), ovvero dalla **situazione patrimoniale** di cui all'articolo 2506 ter cod. civ..

Il comma 7 dell'[articolo 172 Tuir](#), come è noto, prevede una **specifica disposizione antielusiva** in base alla quale le perdite fiscali pregresse, le eccedenze di interessi passivi indeducibili ex [articolo 96 Tuir](#) e le eccedenze Ace, in dote alle società partecipanti alla fusione, possono essere riportate alle seguenti condizioni:

1. per la parte del loro ammontare che non eccede il patrimonio netto della società che riporta i predetti benefici fiscali, come risultante dall'ultimo bilancio, senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla fusione (c.d. **“test del patrimonio netto”** o “equity test”);
2. a condizione che dal conto economico della società che riporta i predetti elementi fiscali, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% della media dei due esercizi precedenti (c.d. **“test di vitalità”** o “vitality test”).

Il mancato superamento di uno dei due citati test comporta l'impossibilità di trasferire in sede di fusione, in modo automatico, le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi indeducibili

e le eccedenze Ace, per cui il contribuente, se intende comunque trasferire detti elementi fiscali, dovrà presentare un'apposita **istanza di interpello disapplicativo** ai sensi [articolo 11, comma 2, L. 212/2000](#) (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), al fine di dimostrare che la società che dispone dei predetti tax assets non sia una c.d. **“bara fiscale”**, ma che l'operazione di fusione è stata posta in essere secondo finalità diverse da quelle di mera convenienza fiscale.

La specifica norma antielusiva è, infatti, diretta ad evitare che attraverso un'operazione di fusione sia realizzato, quale unico o comunque principale scopo, quello di **trasferire perdite fiscali** (eccedenze di interessi passivi indeducibili o eccedenze ACE) **da una società che non è più in grado di sfruttarle a società che invece realizza redditi positivi e dunque può utilizzare le perdite acquisite per abbattere il proprio carico fiscale**.

Come detto, **dette limitazioni sono applicabili anche alla scissione**, ma con una **importante precisazione** in quanto, come osservato anche dalla [circolare 9/E/2010](#), la disciplina di riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione, pur rilevando in linea di massima anche per la scissione, deve essere adattata alle particolari caratteristiche di quest'ultima operazione.

Le due operazioni di riorganizzazione aziendale, infatti, presentano **differenze significative**, atteso che **con la fusione si verifica sempre un'aggregazione di soggetti**, mentre la scissione comporta, in linea generale, **l'operazione opposta, ovvero la “suddivisione” del soggetto scisso**.

Solo nel particolare **caso di scissione in favore di società beneficiaria preesistente** si realizza **un'unificazione di soggetti giuridici analoga a quella della fusione**.

Pertanto, in primo luogo risulta che per la scissione i predetti **limiti di riporto non operano con riferimento alle perdite fiscali** (eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace), sorte antecedentemente alla scissione, **che restano nella disponibilità della società scissa** (in base al criterio del rapporto proporzionale tra il patrimonio netto contabile che rimane alla scissa e quello che viene trasferito alle beneficiarie, di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#)), in quanto in tal caso **non sussiste il rischio che le perdite possano essere indebitamente compensate con redditi di una diversa società** ([circolare 9/E/2010](#) e [risposta ad istanza di interpello n. 333/2019](#)).

Dunque, **le perdite (e gli altri assets fiscali) che restano nella disponibilità della società scissa non sono sottoposte alla speciale disciplina recata dall'articolo 173, comma 10, Tuir**, con la conseguenza che la stessa mantiene in ogni caso il diritto al riporto delle perdite maturate e non trasferite alle beneficiarie.

Inoltre, sempre come confermato dalla [circolare 9/E/2010](#), **le citate limitazioni non si applicano alle perdite fiscali** (eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace) **che vengono trasferite ad una beneficiaria di nuova costituzione** in quanto anche in questo caso non vi sono rischi di compensazione “intersoggettiva” con i redditi di altra società, dato che la beneficiaria è una “newco” e il suo patrimonio proviene unicamente dalla scissa ([risposta ad interpello n. 333/2019](#)).

111 del 2022), per cui non è ravvisabile alcun potenziale effetto elusivo.

In definitiva, la disciplina di limitazione al riporto di perdite fiscali pregresse, eccedenze di interessi passivi e eccedenze Ace, nella scissione si applica:

- **solo nel caso di società beneficiaria preesistente** (perché solo in tale ipotesi sussiste la possibilità, analoga a quella ottenibile nella fusione, di compensazione intersoggettiva);
- con riferimento alla **beneficiaria preesistente**, a **tutte le proprie perdite** (eccedenze Ace e di interessi passivi);
- con riferimento alle **sole perdite** (eccedenze Ace e di interessi passivi) **della scissa trasferite alla beneficiaria** (e non anche a quelle che rimangono in capo alla scissa).

Ma proprio nel caso di **scissione in favore di società preesistente** si pone il problema di come applicare il test di vitalità sulla scissa, in quanto solo una parte del patrimonio di detta società è trasferito alla beneficiaria. In particolare, il predetto test va riferito **all'intera attività della scissa o solo al compendio trasferito alla beneficiaria?**

In passato la [circolare 9/E/2010](#) aveva precisato che il test di vitalità doveva essere effettuato con riferimento all'intera attività della società scissa.

Invece, la più recente [circolare 31/E/2022](#), modificando la soluzione operativa indicata dalla [circolare 9/E/2010](#), ha sostenuto che **il test di vitalità deve essere effettuato in capo al solo compendio che costituisce oggetto di scissione**, sia quando questo integri un **ramo di azienda**, sia quando questo sia composto **da asset singoli o collettivi**, comunque non integranti un'azienda o un suo ramo.

In base ai **chiarimenti della circolare 31/E/2022** risulta dunque corretto il seguente schema di applicazione della disciplina di limitazione al riporto degli assets fiscali nella scissione di cui al comma 10 dell'[articolo 173, Tuir](#):

- nel caso in cui per effetto della scissione sia trasferito un **ramo d'azienda** alla beneficiaria (che, come detto, deve essere non “newco”), il test di vitalità andrà calcolato secondo i parametri espressamente previsti dagli [articoli 172](#) e [173 del Tuir](#), avendo riguardo ai (sol) dati contabili relativi al ramo d'azienda oggetto di scissione;
- nel caso in cui per effetto della scissione siano trasferiti alla beneficiaria (non “newco”) **beni non integranti un ramo d'azienda**, considerata l'oggettiva inesistenza dei dati contabili indicati dal comma 7 dell'[articolo 172 Tuir](#) relativi agli asset trasferiti, **occorre individuare criteri alternativi** (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti) che siano rappresentativi, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria per effetto dell'applicazione del criterio di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#).

La soluzione indicata dalla [circolare 31/E/2022](#) appare la più corretta perché tiene conto del fatto che la vitalità economica debba sussistere soltanto in capo al compendio che è effettivamente oggetto di trasferimento in capo alla beneficiaria preesistente e inoltre perché considera anche il caso (peraltro frequente) in cui il ramo scisso non è rappresentato da un'azienda, ma da singoli beni (ad esempio immobili o partecipazioni).

Tuttavia, **tale soluzione può risultare problematica sul piano pratico** in quanto, in presenza di una **scissione di ramo d'azienda**, sarà necessario, al fine di applicare il test di vitalità economica, “estrapolare” **un conto economico di tale ramo**, almeno fino al risultato operativo, e ciò potrebbe risultare un'operazione gravosa soprattutto per le piccole/medie società, che non sono dotate di una contabilità analitica.

Invece, nel caso di scissione di singoli beni le complicazioni operative derivano dalla **necessità di ricorrere in ogni caso all'apposita istanza di interpello** all'Agenzia delle entrate, dato che vengono comunque disapplicati i criteri di vitality test previsti dall'[articolo 172, comma 7, Tuir](#), in favore dei criteri alternativi incentrati sulla prova della capacità reddituale prospettica del patrimonio scisso di generare redditi imponibili futuri sufficienti ad assorbire le perdite pregresse oggetto di trasferimento unitamente al compendio scisso.

Nel **caso di un patrimonio scisso composto da beni immobili** tale dimostrazione potrebbe essere fornita sulla base della presenza di significativi **canoni di locazione** che derivano dall'affitto di tali beni, o dell'esistenza di **plusvalenze latenti**, rispetto al valore contabile-fiscale, che emergeranno al momento della vendita degli immobili.

BUSINESS ENGLISH

20 Key English Accounting Terms

di Tom Roper

Seminario di specializzazione

MARKETING PER LO STUDIO: 5 STEP PER COSTRUIRE LA TUA STRATEGIA

[Scopri di più >](#)



When looking globally at such a huge and fundamental part of business and society we often see that accounting can appear to have its own **language**. With such a wide range and complex **terminology**; so many phrases, acronyms and different organisations to be aware of, we can sometimes be unaware of even the most simple and fundamental terms in English. So, let's take a look at the top accounting terms that are more **commonly** used across the English speaking Accounting community. This week let's start with the first **20** and keep following our articles for other entries onto this list:

1. **Credit:** An accounting entry of recording a transaction where there is either an increase in liabilities, equity, and revenue or a decrease in assets and expenses.
2. **Debit:** An accounting entry where a transaction is recorded when there is either an increase in assets and expenses or a decrease in liabilities, equity, and revenue.
3. **Double entry accounting method:** The method of maintaining a record of transactions where each transaction is entered into one or more accounts. These account debits must equal the account credits.
3. **GAAP:** Is the acronym for the Generally Accepted Accounting Principles (which we will look at further in articles this year). The GAAP represents a set of rules, conventions, and procedures set by the Financial Accounting Standards Board (FASB) to define accepted accounting practice in the United States.
4. **Cash basis accounting:** An accounting method where revenues and expenditures are recorded when they are received and paid.
5. **Double entry accounting method:** A method of recording transactions in which each transaction is entered into one or more accounts. The account debits must equal the account credits.

5. **Accrual basis accounting:** Accounting method that reports income when earned and expenses when incurred, rather than only in the periods in which cash is received or paid by the company.
7. **Net worth:** Equal to the excess of assets over liabilities.
8. **Book value:** The amount that an asset or liability shows on the balance sheet of a company.
9. **Market value:** The amount the investors are willing to pay for a share of stock on the open market.
10. **Salvage value:** Selling price assigned to retired fixed assets or merchandise that are unsellable through regular channels
11. **Preferred stock:** A type of capital stock that carries certain preferences over common stock, for example: a priority claim on dividends and assets.
12. **Asset:** What a company owns, such as any owned tangible or intangible item that has an economic value useful to the owner.
13. **Common stock:** The value assigned to a company's issued shares. This type of capital stock has no preferences, such as in terms of dividends or voting rights.
14. **Bank reconciliation:** A comparison of the balance shown on the bank statement and the balance of the cash account in the company's general ledger. Differences are identified and researched.
15. **Bad debt:** Portion of an account, loan, or note considered to be uncollectible.
16. **Write off:** Charging an asset account to expense or loss.
17. **Contingent liability:** Potential liability arising from a past transaction or a subsequent event.
18. **Appreciation:** Increase in the value of an asset such as stocks, bonds, or real estate.
19. **Depreciation:** The consequential allowance for expense made for wear and tear on an asset over its estimated useful life.
20. **Amortisation:** The allocation of an intangible asset's cost over a period of time.

These are just a few of the **key** terms and vocabulary for **Accounting** in English, we will further explore these in future articles and other lists, don't forget if you need any further help with

these terms and their context, **get in touch** either with comments here or with our Business English courses for Accounting at info@studioinglese.it