



MN TAX & LEGAL

Newsletter del 15 febbraio 2021

DIRITTO SOCIETARIO

NON BENEFICIANO DEL REGIME DI GRAZIA DI 5 ANNI LE PERDITE REALIZZATE NEL CORSO DEL 2019

Le perdite che il legislatore contempla nell'art. 6 del D.l. 23/2020, al fine di consentirne il congelamento e il rinvio dei provvedimenti inerenti al loro ripianamento sono solo quelle maturate nel 2020 e non quelle maturate nel 2019. Inoltre, la normativa che sospende norme che impongono l'adozione di provvedimenti in ordine alle perdite non impedisce che le società interessate adottino immediatamente decisioni di ripianamento e di scioglimento.

Questo è quanto affermato dal MISE nella circolare n. 26890 del 29 gennaio 2021 in relazione a un quesito formulato nel vigore del previgente testo dell'articolo 6 del D.l. 23/2020 e che ottiene risposta quando la norma in questione è stata, come messo in luce nelle precedenti *newsletter*, radicalmente modificata dall'articolo 1, comma 266, della legge 178/2020.

Il MISE afferma, quindi, che il nuovo articolo 6 del D.l. 23/2020 induce *a fortiori* a ritenere che il testo previgente si riferisse alle sole perdite maturate nel 2020 e non anche alle perdite maturate nell'esercizio precedente e accertate in bilanci approvati dopo il 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del D.l. 23/2020). Questa previsione deve essere adeguatamente specificata, dal momento che, nel vigore del precedente testo dell'articolo 6, l'opinione prevalente si esprimeva nel senso di ritenere la normativa emergenziale applicabile anche alle perdite del 2019.

Il MISE ha quindi deciso di adottare un'impostazione alquanto restrittiva, soprattutto se confrontata con quella consolidatasi nella vigenza dell'art. 6 *ante* art. 1, comma 266, L. 178/2020.

Ne deriva, quindi, che le perdite del 2019, ad oggi, risultino prive di qualsiasi tutela poiché escluse dal regime di grazia di cui potranno giovare le perdite realizzate nel corso del 2020.

DIRITTO SOCIETARIO E FISCALITA'

SONO ESENTI DA TASSE LE DONAZIONI DI QUOTE CHE COMPORTANO L'ACQUISTO DEL CONTROLLO DELLA SOCIETA'

L'Agenzia delle Entrate dà un'interpretazione assai ampia della norma che consente di non pagare l'imposta di donazione nell'ipotesi in cui si ha una donazione di una quota di controllo di una società di capitali ex art. 3, comma 4-*ter*, del T.U. dell'imposta di successione e donazione.



MN TAX & LEGAL

In risposta ad un interpello del 2019, l'Agenzia ha, infatti, riconosciuto l'agevolazione nel caso di un'operazione di donazione contestuale in esito alla quale, sommando le quote dei donatari, essi ottengono il controllo della società.

È questo il caso in cui nessuno dei donatari (né in proprio, né come partecipe di una comunione) ha individualmente controllo della società (per tale intendendosi il 50,01% dei voti nell'assemblea ordinaria).

Il controllo si configura solo considerando le donazioni nel loro complesso.

Al fine di comprendere meglio l'ipotesi in esame, si consideri il presente caso:

Tizio e Caio hanno una quota del 18% ciascuno in nuda proprietà; i restanti diritti (di piena proprietà ed usufrutto) sono in capo ai loro genitori.

Con una serie di donazioni contestuali dai genitori a favore dei figli, si ottiene la seguente situazione finale: Tizio ha il 18% in nuda proprietà; Caio ha il 18% in nuda proprietà; Tizio e Caio in comunione hanno il 10% in piena proprietà; Tizio e Caio in comunione hanno il 36% di usufrutto.

Come è facile notare, nessuno individualmente ha il 50,01 per cento del capitale sociale. Non si arriva nemmeno alla soglia di controllo sommando il 10% di piena proprietà con il 36% di usufrutto. C'è dunque da immaginare che, in tal caso, al diritto di nuda proprietà sia attribuito in tutto o in parte il diritto di voto, anche se ciò non viene precisato nella risposta all'interpello.

Al di là dei numeri, occorre sottolineare che l'Agenzia delle Entrate ha quindi ammesso che le cessioni contestuali da parte dei genitori a favore dei figli poiché finalizzate a realizzare una complessiva finalità economica, idonea cioè a garantire il passaggio generazionale dell'impresa conservandone l'unitarietà e la funzionalità, possano beneficiare dell'agevolazione in parola.

La spiegazione consisterebbe nel fatto che «le cessioni contestuali e congiunte di partecipazioni e di diritti di usufrutto su partecipazioni comportano, in sostanza, il totale trasferimento del controllo di diritto ai donanti ai discendenti, in comunione, realizzando, quindi, il passaggio generazionale dell'impresa dai genitori ai figli, in linea con la ratio della norma agevolativa».

Da questa risposta ne deriva che l'agevolazione si ha:

- nel caso in cui Tizio dona a Caio il 50,01% del capitale sociale;
- nel caso in cui Tizio dona a Caio e Sempronio, in comunione tra loro, il 50,01% del capitale sociale;
- nel caso in cui Tizio, con donazioni «contestuali e congiunte» dona a Caio e a Sempronio il 25,05% ciascuno del capitale sociale.



MN TAX & LEGAL

D.LGS. 231/01

SÌ ALLA COSTITUZIONE DI PARTE CIVILE NELL'AMBITO DEL PROCEDIMENTO EXD.LGS 231/01

La decisione di ammettere, nel procedimento instaurato penale contro una società accusata di reati ambientali, la costituzione di parte civile è stata presa dal Tribunale di Lecce nell'ambito della vicenda Tap (*Transatlantic pipeline*).

La circostanza per la quale la costituzione di parte civile non è prevista dal D.lgs. 231/01 non è stata ritenuta determinante dal Tribunale di Lecce in quanto *“il rinvio operato dagli articoli 34 e 35 del Decreto Legislativo 231/2001 consente l'estensione al procedimento degli illeciti amministrativi dipendenti da reato delle norme di procedura penale in quanto compatibili e l'estensione all'ente della disciplina relativa all'imputato sempre in quanto compatibile”*.

La decisione è sostenuta da vari elementi.

In primis, quello letterale, poiché quando il legislatore ha voluto allontanarsi dalle disposizioni ordinarie del Codice lo ha fatto in maniera esplicita: il Decreto, infatti, pur non prevedendo espressamente tale ipotesi, non esclude di per sé la costituzione di parte civile.

In secondo luogo, deve considerarsi che dal punto di vista storico-interpretativo nel D.lgs. 231 non vi è alcun riferimento che giustifichi l'inammissibilità di siffatta costituzione.

In terzo luogo, assume rilevanza un elemento di carattere sistematico laddove rileva il legame tra reato e responsabilità da reato degli enti, sia con riferimento ai criteri di imputazione oggettiva dei reati dell'ente, rappresentati dal riferimento all'interesse o vantaggio, alternativi o concorrenti, che nei reati colposi di evento vanno riferiti alla condotta e non alla conclusione antiggiuridica.

Non può quindi essere escluso che dalla colpa organizzativa dell'ente, consistente in un *deficit* di controllo rispetto al modello di diligenza esigibile, secondo il Tribunale di Lecce, possa essere fatto derivare un danno risarcibile per fatto proprio dell'ente.

Deve infatti considerarsi che alcune delle misure del D.lgs. 231/01 delineano un modello sanzionatorio compatibile con l'ipotesi del risarcimento, tra cui figurano:

- l'articolo 12 che prevede la riduzione della sanzione patrimoniale quando il danno patrimoniale è stato oggetto di risarcimento;
- l'articolo 17 che esclude sanzioni interdittive in caso di condotte interamente riparatorie;



MN TAX & LEGAL

- Articolo 19 in materia di confisca che, rinviando alla parte del prezzo o del profitto del reato che può essere restituita al danneggiato, permette di esercitare l'azione civile per l'accertamento dell'esistenza del medesimo diritto e la determinazione dell'importo.

SUL RISCHIO FRODE INTRECCIO TRA 231/01 E *TAX RISK FRAMEWORK*

L'interazione tra il sistema di *Tax control framework* (TCF) e i Modelli Organizzativi ex D.lgs. 231, rappresenta la normalità in alcune grandi società soprattutto alla luce dell'introduzione nell'elenco dei reati presupposto dei reati tributari.

A vent'anni dall'entrata in vigore del D.lgs. 231/01, questa interazione potrebbe assumere un grande rilievo posto che i due sistemi, **nell'ottica di un sistema di controllo interno che coinvolge sia il TCF, sia il Decreto 231/01, possono risultare complementari e non alternativi.**

Questo è quanto considerato dalla ricerca condotta da Protiviti.

In particolare, dalla ricerca svolta si è posto in luce, come sottolineato peraltro dalla Guardia di Finanza, che un TCF valutato positivamente dall'agenzia delle Entrate al momento dell'ammissione all'adempimento collaborativo, può costituire elemento utile affinché sia considerato il valore esimente del Modello Organizzativo 231 all'esame dell'autorità giudiziaria.

Il 57% degli intervistati ai fini della ricerca in esame, ha sostenuto come il *task risk manager* sia tenuto a relazionare all'Organismo di Vigilanza (OdV) periodicamente, sebbene ciò non comporti ricadute dal punto di vista organizzativo, poiché solo il 14% prevede che un componente dell'OdV partecipi costantemente agli incontri del Comitato controllo rischi fiscali.

I risultati intermedi sono stati quelli più esplorati dalla ricerca; il 43% ha risposto che il *task risk manager* e l'OdV coordinano le attività di aggiornamento delle mappature dei temi comuni e quelle di verifica sui temi comuni, al fine di dare un maggiore impulso ed efficienza alle attività di testing, coordinando inoltre i report al Consiglio di Amministrazione.

Una larghissima maggioranza dei partecipanti alla ricerca ha dichiarato, invece, che il coinvolgimento del *tax director* o del *task risk manager* nelle attività di aggiornamento ex D.lgs. 231/01 è avvenuto già dalla fase di pianificazione di queste e che tale coinvolgimento è determinante in considerazione della natura specialistica dei reati tributari e della loro natura fraudolenta.

La quasi totalità degli intervistati ha capitalizzato l'attività di identificazione dei rischi svolta nell'ambito TCF richiamando nel *risk assessment* 231/01 i rischi applicabili tra quelli mappati del TCF stesso.



MN TAX & LEGAL

Infine, il 50% circa ha dichiarato di aver sottoposto a nuova valutazione i rischi considerati dal TCF all'interno del Modello 231/01 applicando la precedente metodologia contemplata dal D.lgs. 231, nella convinzione che l'allineamento delle scale di valutazione 231-TCF non rappresentasse un requisito fondamentale.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore necessità.

Cordiali Saluti.

MN Tax & Legal