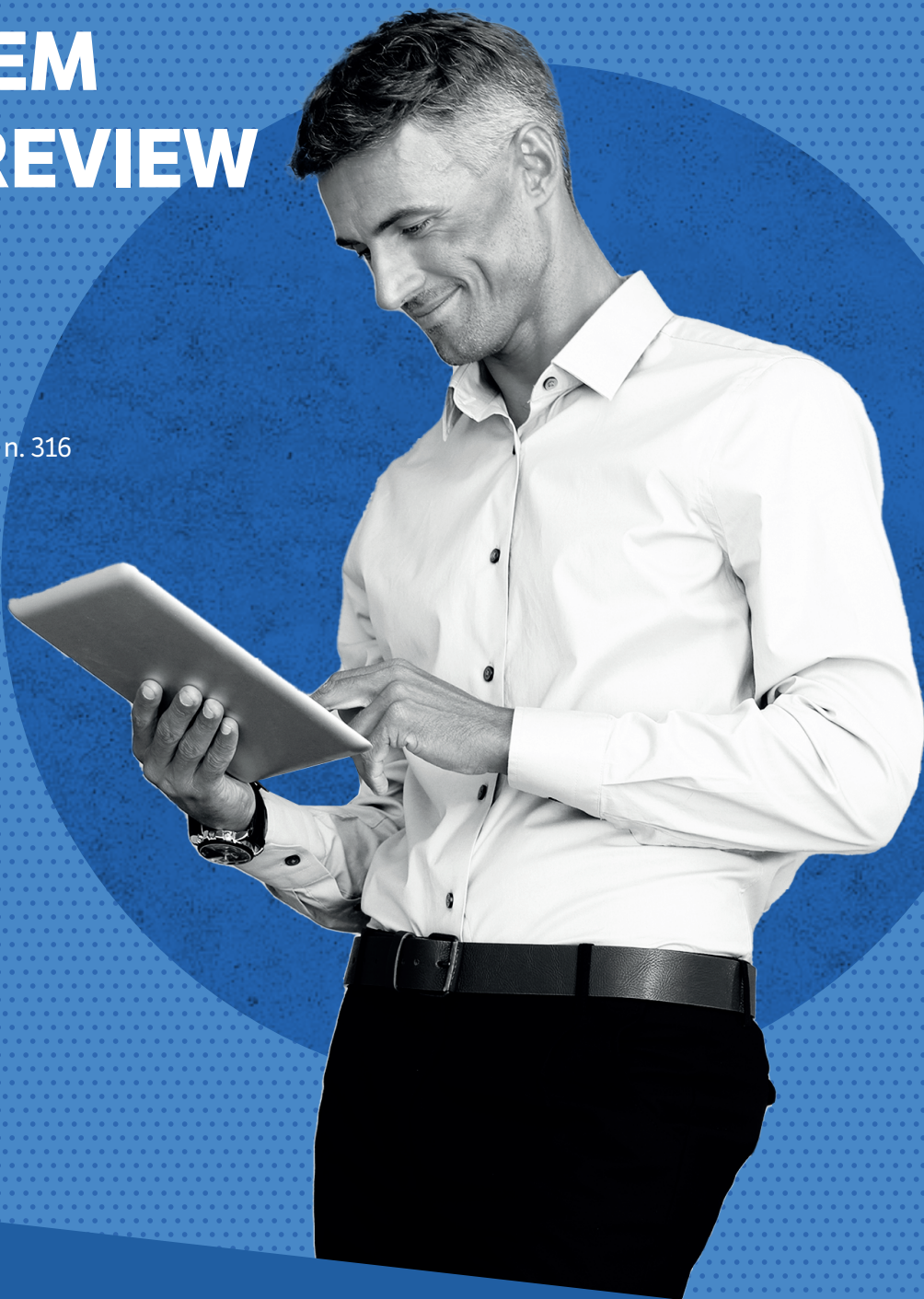


 TeamSystem

TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 04/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 316



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione alle imprese

BUSINESS INFORMATION

TeamSystem Business Information: recupera informazioni aziendali in tempo reale

Il **rischio di credito** di un cliente, l'**affidabilità** del singolo fornitore, il reperimento di **informazioni sui competitor** e l'esposizione al rischio dell'azienda stessa sono tutte informazioni necessarie per un'impresa che opera nel contesto economico-finanziario attuale.

TeamSystem Business Information è la soluzione che offre **valutazioni economico-finanziarie in tempo reale** su oltre 25 milioni di imprese europee, il tutto elaborato e certificato da modefinance, l'agenzia di rating europea del gruppo TeamSystem. La soluzione permette di acquisire informazioni e documenti relativi a clienti, fornitori o competitor, per una migliore pianificazione strategica ed una conseguente riduzione del rischio di credito e del rischio di fornitura.

Grazie all'integrazione di Business Information con i software gestionali TeamSystem, l'impresa può **monitorare, consultare e scaricare le informazioni di cui ha bisogno in maniera semplice e veloce.**

Alcuni benefici di questa soluzione:

- **Possibilità di accedere alla soluzione stand alone**, direttamente da TS Digital.
- **Nessun limite** sul numero di aziende su cui reperire informazioni.
- **Salvataggio delle informazioni:** tutte le informazioni richieste vengono salvate in un documentale, in modo da poterne avere accesso in ogni momento.
- **Tanti report e documenti a disposizione:** tra le varie opzioni si possono trovare dati sulla **negatività** dell'azienda, **visure ordinarie e storiche, bilanci** oppure il **rating MORE.**

Con TeamSystem Business Information puoi conoscere meglio clienti e fornitori e prendere decisioni migliori.

Scopri di più su:

www.teamsystem.com/store/business-information/

Lavoro e previdenza

Nuove regole per i flussi di ingresso	2
Pensione anticipata c.d. opzione donna	4
Novità per <i>smart working</i> fragili e genitori <i>under 14</i> e somministrazione	6
Tfr: coefficiente di febbraio 2023	7

Economia e finanza

Equo canone di febbraio 2023	8
------------------------------	---

Fisco e tributi

La qualifica dell'elemento soggettivo e la configurabilità del dolo nei fatti di bancarotta fraudolenta	9
L'obbligo di nomina di un organo controllo o di un revisore nelle Srl	16
La tassazione e il monitoraggio delle cripto-attività dopo la Legge di Bilancio 2023	22

Nuove regole per i flussi di ingresso

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 59/2023 il D.L. 20/2023, che introduce disposizioni urgenti in materia di flussi di ingresso legale dei lavoratori stranieri e di prevenzione e contrasto all'immigrazione irregolare.

Introduzione

Relativamente ai flussi di ingresso legale dei lavoratori stranieri, si prevede (articolo 1) che, per il periodo 2023–2025, le quote di stranieri da ammettere in Italia per lavoro subordinato, anche stagionale e autonomo saranno definite non più solo per 1 anno ma per 1 triennio, con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previo parere delle Commissioni parlamentari competenti. In via preferenziale, le quote saranno assegnate ai lavoratori di Stati che promuovono per i propri cittadini "campagne mediatiche" sui rischi per l'incolumità personale derivanti dall'inserimento in traffici migratori irregolari.

Si semplifica l'avvio del rapporto di lavoro degli stranieri con aziende italiane (articolo 2) e si accelera la procedura di rilascio del nulla osta al lavoro subordinato, anche per esigenze di carattere stagionale.

In particolare, allo scopo di rendere effettivo il termine previsto per il suo rilascio, anche stagionale, si prevede che, decorsi 60 giorni dalla presentazione della domanda, lo sportello unico per l'immigrazione rilascia in ogni caso il nulla osta al lavoro, anche se non sono state acquisite, in fase istruttoria, dalla questura competente, le informazioni su eventuali elementi ostativi al rilascio del nulla osta al lavoro.

Nelle more della sottoscrizione del contratto di soggiorno il nulla osta consente lo svolgimento dell'attività lavorativa nel territorio nazionale.

Si prevede inoltre che in relazione agli ingressi previsti dai decreti di cui all'articolo 3, comma 4, la verifica dei requisiti concernenti l'osservanza delle prescrizioni del contratto collettivo di lavoro e la congruità del numero delle richieste presentate (presentate, per il medesimo periodo, dallo stesso datore di lavoro, in relazione alla sua capacità economica e alle esigenze dell'impresa) è demandata ai professionisti di cui all'articolo 1, L. 12/1979, e alle organizzazioni dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai quali il datore di lavoro aderisce o conferisce mandato.

Sono previsti ingressi fuori quota per stranieri che hanno superato, nel Paese di origine, i corsi di formazione riconosciuti dall'Italia, che saranno promossi dal Ministero del lavoro.

I rinnovi del permesso di soggiorno rilasciato per lavoro a tempo indeterminato, per lavoro autonomo o per ricongiungimento familiare avranno durata massima di 3 anni, anziché 2 come oggi.

I datori di lavoro che hanno presentato regolare domanda per l'assegnazione di lavoratori agricoli e che non sono risultati assegnatari di tutta o di parte della manodopera oggetto della domanda, possono ottenere, sulla base di quanto previsto dai successivi decreti sui flussi emanati nel corso del triennio, l'assegnazione dei lavoratori richiesti con priorità rispetto ai nuovi richiedenti, nei limiti della quota assegnata al settore agricolo.

L'INL, con nota n. 2066 del 21 marzo 2023, è intervenuto sul tema, con particolare riguardo alla semplificazione delle procedure di rilascio del nullaosta al lavoro, ai soggetti cui sono demandate le verifiche, alla capacità economica del datore di lavoro, alla verifica della congruità del numero di richieste presentate, all'asseverazione e protocolli d'intesa tra Ministero e organizzazioni dei datori di lavoro.

Chiarimenti del Ministero dell'interno sul portale telematico

Si segnala inoltre che il Ministero dell'interno, con la circolare n. 1212/2023, ha reso noto che è stato semplificato il meccanismo di accesso al portale informatico dedicato (ALI).

Ciascun richiedente può presentare 1 o più domande, accedendo tramite SPID e selezionando il relativo modello in relazione alla tipologia di lavoro (ad esempio, stagionale, subordinato, etc.). Non è più necessario fare richiesta di profilazione alla prefettura e non c'è più limite massimo di domande.

Il sistema informatico profila automaticamente soltanto i seguenti operatori:

- le associazioni o organizzazioni professionali che hanno stipulato con il Mlps il protocollo d'intesa, di cui all'articolo 44, comma 5, D.L. 73/2022, convertito dalla L. 122/2022, in ragione della prevista procedura semplificata;
- le associazioni che fruiscono delle quote riservate per il lavoro subordinato stagionale nel settore agricolo, di cui all'articolo 6, punto 4, decreto flussi 2022, per il rispetto della predetta disposizione;
- gli enti ai quali è riconosciuto il finanziamento da parte del Mlps ai sensi dell'articolo 13, L. 152/2001 e del conseguente D.M. 193/2008, tabella D, per i relativi adempimenti periodici.

Riferimenti normativi

D.L. 20/2023

Pensione anticipata c.d. opzione donna

Con la circolare n. 25/2023, l'Inps ha fornito le istruzioni in tema di pensione anticipata c.d. opzione donna per come prevista dalla Legge di Bilancio 2023, per i profili relativi ai destinatari della norma, ai requisiti e alle condizioni richiesti, alla decorrenza del trattamento pensionistico e alle modalità di presentazione della domanda.

Destinatari: requisiti e condizioni

La norma vale per le lavoratrici che, entro il 31 dicembre 2022, abbiano maturato un'anzianità contributiva pari o superiore a 35 anni e un'età anagrafica di almeno 60 anni, e che si trovino in una delle condizioni previste. Il requisito anagrafico è ridotto di 1 anno per figlio nel limite massimo di 2 anni. La riduzione si applica in favore delle licenziate o dipendenti da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale presso la struttura per la crisi d'impresa, anche in assenza di figli (58 anni di età e 35 anni di contribuzione, maturati entro il 31 dicembre 2022). Al predetto requisito anagrafico non si applicano gli adeguamenti alla speranza di vita.

Le lavoratrici conseguono la pensione secondo le regole di calcolo del sistema contributivo e purché si trovino in almeno 1 delle seguenti condizioni alla data di presentazione della domanda di pensione:

- assistono (il requisito dell'assistenza si considera soddisfatto in presenza di convivenza), alla data di presentazione della domanda di pensione e da almeno 6 mesi continuativi, il coniuge o la parte dell'unione civile o un parente di primo grado convivente con *handicap* in situazione di gravità, o un parente o un affine di secondo grado convivente qualora i genitori, il coniuge o l'unito civilmente della persona con *handicap* in situazione di gravità abbiano compiuto i 70 anni di età oppure siano anch'essi affetti da patologie invalidanti oppure siano deceduti o mancanti;
- hanno una riduzione della capacità lavorativa, accertata dalle competenti commissioni per il riconoscimento dell'invalidità civile, superiore o uguale al 74%;
- sono lavoratrici dipendenti o licenziate da imprese per le quali è attivo al momento della presentazione della domanda un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale presso la struttura per la crisi d'impresa (il licenziamento deve essere stato intimato nel periodo compreso tra la data di apertura e di chiusura del tavolo e le lavoratrici non devono aver ripreso attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato successivamente al licenziamento).

Decorrenza del trattamento pensionistico

Alla pensione anticipata c.d. opzione donna si applicano le disposizioni in materia di c.d. finestra mobile. Pertanto, le lavoratrici dipendenti e autonome, al perfezionamento dei requisiti anagrafico e contributivo richiesti dalla norma, conseguono la pensione decorsi:

- 12 mesi dalla data di maturazione dei previsti requisiti, nel caso in cui il trattamento pensionistico sia liquidato a carico delle forme di previdenza dei lavoratori dipendenti;
- 18 mesi dalla data di maturazione dei previsti requisiti, nel caso in cui il trattamento sia liquidato a carico delle gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi.

La decorrenza del trattamento pensionistico non può essere comunque anteriore al 1° febbraio 2023, per le lavoratrici dipendenti e autonome la cui pensione è liquidata a carico dell'assicurazione generale obbligatoria e delle forme sostitutive della medesima, e al 2 gennaio 2023, per le lavoratrici dipendenti la cui pensione è liquidata a carico delle forme esclusive della predetta assicurazione generale obbligatoria.

Il trattamento pensionistico in esame può essere conseguito anche successivamente alla prima decorrenza utile, fermo restando la maturazione dei requisiti anagrafico e contributivo entro il 31 dicembre 2022 e la sussistenza delle condizioni previste alla data di presentazione della domanda.

Domanda di pensione

Le lavoratrici, al ricorrere dei prescritti requisiti e condizioni, devono presentare la domanda di pensionamento e allegare, ove richiesto, la relativa documentazione.

La domanda può essere oggetto di rinuncia.

Pensione con quota 103

Si comunica che l'Inps, con circolare n. 27/2023, ha illustrato le novità relative a quota 103.

Tale modalità di accesso anticipato alla pensione si caratterizza per i seguenti requisiti:

- requisito anagrafico di 62 anni;
- requisito contributivo di 41 anni.

Entrambi i requisiti devono essere raggiunti entro il 31 dicembre 2023; una volta raggiunti si potrà andare in pensione con quota 103 anche dopo il 2023.

Con tale modalità di accesso pensionistico è introdotto un tetto all'importo del trattamento pensionistico. Infatti, si prevede che la prestazione sia erogata in misura non superiore a 5 volte il trattamento minimo (circa 2.818,70 euro lordi mensili) fino al raggiungimento dei requisiti per la pensione di vecchiaia, pari a 67 anni fino a dicembre 2024 e collegata alla variazione dell'aspettativa di vita. Se l'importo della pensione risultasse superiore, la differenza tra le 5 volte il trattamento minimo e la somma ulteriore, perequata nel tempo, sarà attribuita al momento del compimento dei requisiti per la pensione di vecchiaia.

Riferimenti normativi

circolare Inps n. 25/2023

Novità per *smart working* fragili e genitori *under 14* e somministrazione

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 49/2023 la L. 14/2023, di conversione in legge del D.L. 198/2022, c.d. Milleproroghe. In materia di *smart working*, in sede di conversione in legge sono stati prorogati i regimi speciali per lavoratori fragili (articolo 9, comma 4-ter) e genitori di figli *under 14* e lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio Covid (articolo 9, comma 5-ter).

Smart working per soggetti fragili

È stato prorogato al 30 giugno 2023 il diritto allo *smart working* per i lavoratori dipendenti, pubblici e privati, affetti dalle patologie e condizioni individuate dal D.M. 4 febbraio 2022. La modalità di lavoro agile deve essere assicurata anche attraverso l'adibizione a diversa mansione compresa nella medesima categoria o area di inquadramento, come definite dai contratti collettivi di lavoro vigenti, senza alcuna decurtazione della retribuzione in godimento. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni dei relativi contratti collettivi nazionali di lavoro, ove più favorevoli.

Il diritto allo svolgimento delle prestazioni di lavoro in modalità agile è riconosciuto, sulla base delle valutazioni dei medici competenti, anche ai lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio da virus SARS-CoV-2, in ragione dell'età o della condizione di rischio derivante da immunodepressione, da esiti di patologie oncologiche o dallo svolgimento di terapie salvavita o, comunque, da comorbilità che possono caratterizzare una situazione di maggiore rischiosità accertata dal medico competente, nell'ambito della sorveglianza sanitaria, a condizione che tale modalità sia compatibile con le caratteristiche della prestazione lavorativa.

Proroga *smart working* genitori *under 14*

È stato prorogato fino al 30 giugno 2023 il diritto per i lavoratori subordinati del settore privato, genitori di figli *under 14*, allo svolgimento della prestazione in modalità di *smart working*, anche in assenza degli accordi individuali, fermo restando il rispetto degli obblighi informativi previsti dagli articoli da 18 a 23, L. 81/2017, e a condizione che tale modalità sia compatibile con le caratteristiche della prestazione.

Tale diritto inoltre spetta a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore (articolo 90, D.L. 34/2020).

Novità in tema di somministrazione

In sede di conversione in legge del Decreto c.d. Milleproroghe, è stata ulteriormente prorogata al 30 giugno 2025 la vigenza dell'articolo 31, comma 1, D.Lgs. 81/2015.

Fino a tale nuova scadenza sarà dunque possibile, per le aziende utilizzatrici che abbiano stipulato con l'agenzia di somministrazione un contratto di somministrazione a tempo determinato, impiegare in missione per periodi superiori a 24 mesi anche non continuativi il medesimo lavoratore somministrato, purché l'agenzia abbia loro comunicato l'assunzione di tale lavoratore a tempo indeterminato, senza che ciò determini la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato tra utilizzatore e lavoratore somministrato.

Riferimenti normativi

D.L. 20/2023

Tfr: coefficiente di febbraio 2023

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a febbraio 2023 è risultato pari a 118,5: a febbraio 2023 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2022 è risultata pari a 0,440355

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2022	Tasso mensile	75% Differenza 2022	Rivalutazione
Gennaio 2023	15 gennaio – 14 febbraio	118,3	0,084602	0,125	0,063452	1,188452
Febbraio 2023	15 febbraio – 14 marzo	118,5	0,253807	0,250	0,190335	0,4440335

Equo canone di febbraio 2023

L' inflazione del mese di febbraio 2023 è stata pari a 8,9%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 6,675% (seivirgolaseicentoseventacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2023 rispetto a febbraio 2022 è risultata pari a 8,9% (ottovirgolannove). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 6,675% (seivirgolaseicentoseventacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2023 rispetto a febbraio 2021 risulta pari a 15,0% (quindicivirgolazero). Il 75% risulta pari a 11,25% (undicivirgolaventicinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

La qualifica dell'elemento soggettivo e la configurabilità del dolo nei fatti di bancarotta fraudolenta

La Corte di Cassazione – sezione V penale - con sentenza n. 26184/2022 ha cristallizzato, tra l'altro, sulla scorta di un preciso orientamento consolidato nel tempo, che relativamente alla configurabilità dei reati di bancarotta fraudolenta – ex articoli 216 e 223, L.F. - i destinatari vanno individuati sulla base delle concrete funzioni esercitate, non già rapportandosi alle mere qualifiche formali ovvero alla rilevanza degli atti posti in essere in adempimento della qualifica ricoperta.

La Corte di Cassazione – sezione V penale - con sentenza n. 26184/2022 ha cristallizzato, tra l'altro, sulla scorta di un preciso orientamento consolidato nel tempo, che relativamente alla configurabilità dei reati di bancarotta fraudolenta – ex articoli 216 e 223, L.F. - i destinatari vanno individuati sulla base delle concrete funzioni esercitate, non già rapportandosi alle mere qualifiche formali ovvero alla rilevanza degli atti posti in essere in adempimento della qualifica ricoperta.

Il tema, in particolare, era già stato oggetto di attenzione¹, significando che la ricostruzione del profilo di amministratore di fatto deve condursi, in ambito penalistico, alla stregua di specifici indicatori, individuati – non soltanto alla stregua del principio sopra esposto - ma anche sulla base delle concrete attività dispiegate, in riferimento alle società oggetto d'analisi, riconducibili - secondo validate massime di esperienza - a indici sintomatici quali:

- la diretta partecipazione alla gestione della vita societaria;
- la generalizzata identificazione nelle funzioni amministrative da parte dei dipendenti e dei terzi;
- l'intervento nella declinazione delle strategie d'impresa e nelle fasi nevralgiche dell'ente economico.

Il relativo apprezzamento prosegue la Corte - che si traduce in un accertamento di fatto, sindacabile esclusivamente sotto il profilo della logicità e congruenza della motivazione - non può ritenersi limitato alla fisionomia delineata dal codice civile, che ne declina lo status nella dimensione fisiologica dell'attività d'impresa, ma va riguardato nel più ampio contesto delle ingerenze e degli interessi antiggiuridici che ne arricchiscono il ruolo.

Invero, la nozione di amministratore di fatto è stata introdotta dall'articolo 2639, cod. civ.² e presuppone l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri inerenti alla qualifica o alla funzione, da non ricondursi, necessariamente, all'esercizio di tutti i poteri tipici dell'organo di gestione, bensì a una apprezzabile attività di gestione.

La prova della posizione di amministratore di fatto esige, pertanto, l'accertamento di elementi che evidenzino l'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive, in qualunque fase della sequenza produttiva, organizzativa o commerciale dell'attività sociale, ad esempio nei rapporti con i dipendenti, i clienti o i fornitori, ovvero in ogni settore gestionale dell'attività dell'ente, sia quest'ultimo produttivo, amministrativo, aziendale, contrattuale o disciplinare.

Excursus della vicenda

La pronuncia in esame, per quanto qui di interesse, prende le mosse da specifiche condotte qualificate - all'esito di attività ispettive - penalmente rilevanti sia sul versante penal tributario (articolo

¹ Cassazione n. 7437/2021.

² "Estensione delle qualifiche soggettive. Per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione. Fuori dei casi di applicazione delle norme riguardanti i delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione, le disposizioni sanzionatorie relative agli amministratori si applicano anche a coloro che sono legalmente incaricati dall'autorità giudiziaria o dall'autorità pubblica di vigilanza di amministrare la società o i beni alla stessa posseduti o gestiti per conto di terzi".

110, c.p. e articoli 3 e 10, D.Lgs. 74/2000) sia in tema di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale, a carico di diversi soggetti, ciascuno dei quali agente con le proprie funzioni e responsabilità all'interno di una Spa successivamente dichiarata fallita.

Nel corso dell'iter processuale, precisato che tutti i reati tributari sono stati dichiarati prescritti, sono stati contestati in particolare:

- il reato di bancarotta fraudolenta documentale specifica, di cui agli articoli 216, comma 1, n. 2 e 223, L.F., in quanto gli imputati nella rispettive qualità di direttore generale, presidente del d.A, consiglieri del CdA, e autista, ma già presidente del CdA, in concorso tra loro, avrebbero distrutto o, comunque, sottratto, con lo scopo di procurarsi un ingiusto profitto e cagionare un parallelo pregiudizio per i creditori, i libri e le altre scritture contabili della Spa, successivamente dichiarata fallita, simulando il furto di un furgone, asseritamente contenente la predetta documentazione;
- fatti di bancarotta fraudolenta patrimoniale, mediante esposizione di passività inesistenti e dissimulazione di attivo.

In particolare, le passività inesistenti sono consistite, rispettivamente:

- nella formalizzazione dell'acquisto di un fabbricato (peraltro già gravato di formalità pregiudizievoli e sottoposto a procedura esecutiva) che, invece, rimaneva nella disponibilità di uno dei soggetti imputati;
- nell'aver contabilizzato autonomamente fatture d'acquisto, intestate a terzi, ma relative a operazioni inesistenti, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori.

La vendita di 2 villette viene poi qualificata quale condotta illecita (dissimulazione) in quanto tali beni immobili appartenenti alla società sono stati venduti - con apposita formalizzazione in atto - a beneficio di uno degli imputati, ma in realtà, in ipotesi d'accusa, rimasti entrambi nella disponibilità degli altri soggetti facenti parte della medesima compagine societaria.

Alla luce del quadro appena delineato, con riferimento alla configurabilità del reato, sia per quanto attiene al profilo soggettivo, sia alla parallela sussistenza del dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice, assumono rilevanza fattuale:

- l'assenza della documentazione contabile in fase di avvio di verifica fiscale in quanto asseritamente oggetto di furto;
- la singolarità della denuncia di furto sporta da un soggetto, conducente del furgone (ma in realtà già presidente del CdA), inizialmente riferita al solo automezzo (rinvenuto vuoto pochi giorni dopo) e solo successivamente integrata con riferimento al contenuto dello stesso;
- la ritenuta non veridicità delle giustificazioni fornite dalla società secondo cui la documentazione contabile si trovava a bordo dell'automezzo per ragioni connesse al trasloco ad altra, nuova sede sociale: i riscontri eseguiti in merito hanno evidenziato che i "nuovi locali" risultavano ubicati all'interno di un'area sottoposta a sequestro dal corpo forestale, ancora privi di allacci per le forniture e quindi inadatti (in quanto senza porte, infissi e pavimenti) a ospitare la sede di una società, in quel momento, operativa.

In via contestuale, poi, gli accertamenti ispettivi svolti:

1. ponevano in risalto come la medesima società, rispettivamente:

- nel biennio antecedente l'avvio delle operazioni ispettive avesse contabilizzato, per le annualità 2004 e 2005, cospicui elementi fittizi utilizzati per gonfiare le passività annuali e ridimensionare i profitti;
- per il 2006, anno in cui, pur a fronte di fatture documentate per importo esigui, sono stati dichiarati imponibili per diversi milioni di euro, cui corrispondeva una (indebita) cospicua detrazione Iva;

2. rivelavano anche l'emissione di una pluralità di assegni, apparentemente emessi in favore di ditte fornitrici, ma, in realtà, consegnati e incassati da terzi e poi ritrasferiti al direttore generale della medesima società.

Su tali basi, i giudici di merito hanno dunque posto in risalto:

- la conseguente, assoluta inattendibilità delle giustificazioni fornite dalla società;

- gli esiti delle attività ispettive, a seguito dei quali emergeva l'interesse degli imputati all'occultamento;
- come la denuncia di furto sia da ritenersi - in via deduttiva sulla base delle menzionate evidenze logiche - un artificio necessario per impedire o rendere particolarmente difficoltosa la ricostruzione delle operazioni economiche compiute.

La pronuncia

La Suprema Corte, in primis, pur analizzando le posizioni espresse dai ricorrenti - secondo cui la deduzione operata nel senso predetto sarebbe illogica in quanto contraria a comuni massime di esperienza e comunque incoerente rispetto ad altre possibili ricostruzioni - ha ritenuto tale censura inammissibile.

La Corte rileva che la manifesta illogicità della motivazione³, può essere invocata dall'imputato contrapponendovi una ricostruzione dei fatti - contrastante quindi con il procedimento argomentativo seguito dal giudice - che sia:

- inconfutabile; e,
- non rappresenti soltanto di un'ipotesi alternativa a quella ritenuta nella sentenza impugnata, dovendo il dubbio sulla corretta ricostruzione del fatto-reato nei suoi elementi (oggettivo e soggettivo) fare riferimento a circostanze sostenibili, cioè desunte dai dati acquisiti al processo, e non meramente ipotetici o congetturali, seppure plausibili.

In tema di vizi della motivazione, il controllo di legittimità operato dalla Corte di Cassazione, quindi, non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, né deve dividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se tale giustificazione sia compatibile con il senso comune e con i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento (si veda in merito Corte di Cassazione n. 3817/2019).

Il concetto di pericolo

In seconda battuta, e con specifico riferimento all'offensività della condotta contestata, la Suprema Corte non ha ritenuto condivisibili le argomentazioni fornite in sede di difesa secondo cui se sganciata dal successivo fallimento, non sarebbe idonea a mettere concretamente in pericolo le ragioni creditorie.

Al riguardo, infatti, il fallimento è evento estraneo all'offesa tipica e, quindi alla volizione dell'agente: è solo una condizione estrinseca di punibilità diretta a restringere l'area del penalmente illecito alle sole condotte, di per sé lesive dell'interesse creditorio principio, per quanto dettato in tema di bancarotta fraudolenta patrimoniale, applicabile a tutte le ipotesi di bancarotta fraudolenta prefallimentare.

Il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale prefallimentare vede la condotta perfezionarsi quando l'agente abbia cagionato il depauperamento dell'impresa, destinandone le risorse a impieghi estranei alla sua attività, mentre la dichiarazione di fallimento costituisce una condizione obiettiva di punibilità non collegata eziologicamente con la condotta dell'agente ed estranea al coefficiente soggettivo che anima quest'ultimo.

D'altronde, la prospettiva attraverso la quale deve essere valutata la pericolosità della condotta è diversa ed estranea rispetto a un'eventuale insolvenza della società. L'agente deve solo prefigurarsi la probabile idoneità della sua condotta a incidere negativamente sulla consistenza della garanzia patrimoniale a disposizione dei creditori, senza prevedere né volere il dissesto e men che meno il fallimento⁴.

Il reato contestato, prosegue la Corte, per come si è detto, un reato di pericolo⁵ ma la pericolosità

³ Articolo 606, comma 1, lettera e), c.p.p., secondo cui "il ricorso per cassazione può essere proposto per i seguenti motivi: ... *omissis* ... mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della motivazione, quando il vizio risulta dal testo del provvedimento impugnato ovvero da altri atti del processo specificamente indicati nei motivi di gravame".

⁴ Cassazione n. 2899/2018.

⁵ I reati di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale (articoli 216 e 223, comma 1, L.F.) hanno ambiti diversi: postulano il compimento di atti di distrazione o dissipazione di beni societari ovvero di occultamento, distruzione o tenuta di libri e scritture contabili in modo da non consentire la ricostruzione delle vicende societarie, atti tali da creare pericolo per le ragioni creditorie, a prescindere dalla circostanza

della condotta deve essere valutata in relazione allo specifico interesse protetto dalla norma, che *“non è quello di evitare il fallimento, ma la necessaria informazione, completa ed attendibile, che l'imprenditore deve offrire ai creditori”*, per permettere la successiva valutazione, a loro riservata, della consistenza patrimoniale destinata a garanzia dei loro crediti.

Il bene protetto dalla norma incriminatrice della bancarotta fraudolenta documentale è l'interesse dei creditori alla conoscenza del patrimonio dell'imprenditore destinato a soddisfare le loro ragioni, che viene leso dalla tenuta della contabilità in modo da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o da renderla difficile⁶.

Peraltro, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza riportata in nota 5, aveva già avuto modo di rimarcare in merito che *“la ricostruzione “aliunde” della documentazione non esclude la bancarotta fraudolenta documentale, atteso che la necessità di acquisire presso terzi la documentazione costituisce la riprova che la tenuta dei libri e delle altre scritture contabili era tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento di affari della società. Sul punto, peraltro, sebbene un più risalente orientamento abbia affermato che il reato di bancarotta fraudolenta documentale, previsto dalla L.F., articolo 216, comma 1, n. 2, quarta ipotesi, non sussiste quando la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari sia stata attuata con ricorso a documenti e dati provenienti dal fallito, senza necessità di far ricorso a fonti di documentazioni esterne pubbliche o private, è stato successivamente precisato che, poichè nel delitto di bancarotta fraudolenta documentale l'interesse tutelato non è circoscritto ad una mera informazione sulle vicende patrimoniali e contabili della impresa, ma concerne una loro conoscenza documentata e giuridicamente utile, il delitto sussiste:*

*- non solo quando la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari del fallito si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute,
- ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza, come nel caso in cui per la ricostruzione sia stato necessario fare capo a fonti di documentazione esterne ed ad appunti del fallito, che avrebbero dovuto restare clandestini”.*

L'interesse di informazione ai creditori, in sintesi, viene leso dalla semplice commissione di una delle condotte indicate nell'articolo 216, comma 1, n. 2 (che, in sé, preclude la possibilità di offrire ai creditori un'informazione completa e attendibile), a prescindere dal successivo fallimento, che, all'interno della fattispecie normativa rappresenta solo una successiva ed eventuale condizione di punibilità di condotte, però, in sé già lesive dell'interesse protetto.

L'elemento soggettivo

La Suprema Corte, con precedente sentenza n. 17819/2017 aveva già espressamente chiarito che *“il pericolo previsto dalla bancarotta pre-fallimentare - che è anche l'evento giuridico del reato non può che essere correlato alla idoneità dell'atto di depauperamento a creare un vulnus alla integrità della garanzia dei creditori in caso di apertura di procedura concorsuale - non dunque come singoli, ma come categoria -, con una analisi che deve riguardare in primo luogo l'elemento oggettivo, per investire poi in modo omogeneo l'elemento soggettivo e che certamente deve poggiare su criteri “ex ante”, in relazione alle caratteristiche complessive dell'atto stesso e della situazione finanziaria della società, laddove l'“anteriorità” di regola è tale relativamente al momento della azione tipica, senza però che sia esclusa dalla valutazione la permanenza o meno della stessa situazione, fino all'epoca che precede l'atto di apertura della procedura e senza, comunque, che possano acquisire rilevanza fattori non imputabili come ad esempio un tracollo economico.*

In sostanza, oggetto della punizione non è il fallimento, ma i singoli fatti di bancarotta, che ledono o pongono comunque in pericolo gli interessi dei creditori, sempre che l'imprenditore sia o sia stato dichiarato fallito, rappresentando tale dichiarazione una *“condizione di esistenza del reato”*⁷.

che abbiano prodotto il fallimento, essendo sufficiente che questo sia effettivamente intervenuto (Cassazione n. 533/2016).

⁶ Cassazione n. 1925/2018.

⁷ Si veda Cassazione SS.UU. n. 21039/2011, che in aggiunta, specifica che *“il fallimento non integra - di per sé - l'illecito penale della bancarotta, non fosse altro perché può trovare origine in cause non attribuibili in alcun modo all'imprenditore di riferimento (si pensi ad una*

Al riguardo, in altra pronuncia ben chiaramente si chiarisce⁸ che *“l’elemento soggettivo del reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale di cui all’articolo 216 e articolo 223, comma 1 L.Fall, è stato efficacemente definito come consapevole volontà di dare al patrimonio sociale una destinazione diversa rispetto alle finalità dell’impresa e di compiere atti che cagionino, o possano cagionare, danno ai creditori.*

In altri termini, la definizione del dolo generico del reato in termini di consapevolezza e volontà di determinare, col proprio comportamento distrattivo o dissipativo, un “pericolo di danno per i creditori”- non essendo sufficiente la sola consapevolezza e volontà del fatto distrattivo - costituisce l’importante riconoscimento, operato dalla detta giurisprudenza, che il reato in esame punisce:

- non già, indifferentemente e sempre, qualsiasi atto in diminuzione del patrimonio della società, - ma soltanto e tutti quelli che quell’effetto sono idonei a produrre in concreto, con esclusione, pertanto, di tutte le operazioni o iniziative di entità minima o comunque particolarmente ridotta e tali, soprattutto se isolate o realizzate quando la società era in bonis, da non essere capaci di comportare una alterazione sensibile della funzione di garanzia del patrimonio.

Con la conseguenza che una simile prospettiva deve avere rilievo anche dal punto di vista dell’atteggiamento psicologo dell’agente”⁹.

In riferimento poi al profilo soggettivo, nel caso in esame, la Suprema Corte ha ribadito come in sede di merito, i giudici aditi non abbiano meramente equiparato il dolo del reato fallimentare a quello tipico del reato tributario, ma ne hanno dedotto l’esistenza ritenendo la denuncia di furto presentata dalla società un artificio necessario per impedire o rendere particolarmente difficoltosa la ricostruzione delle operazioni economiche poste in essere, che di fatto costituiscono la base imponibile da esaminare a fini ispettivi.

In via sostanziale, in ogni caso, è stato rilevato che la documentazione contabile non è stata consegnata all’Amministrazione finanziaria né in sede di apertura della verifica fiscale, né nel corso delle operazioni di controllo ma neppure al momento della dichiarazione di fallimento.

Da qui ne discende che - se all’avvio delle operazioni ispettive - la natura simulata del furto “è argomento logico per dedurre lo specifico dolo di evasione richiesto dall’articolo 10, D.Lgs. 74 del 2000, questo stesso elemento diventa argomento logico per fondare all’atto della dichiarazione di fallimento, il dolo specifico del reato fallimentare contestato, sul presupposto del dato oggettivo, incontestato, dell’omesso deposito delle scritture contabili anche al momento del sopravvenuto fallimento e della già rimarcata infondatezza della giustificazione fornita”.

Le funzioni “apicali”

Le funzioni svolte dagli amministratori e dal direttore generale rappresentano il sostrato normativo dell’articolo 223, L.F.

Nel caso in trattazione, rileva la Suprema Corte, non è stato ritenuto che il ricorrente abbia commesso il fatto nella qualità di amministratore di fatto (imputazione peraltro anch’essa contestata), ma solo che l’effettiva esistenza di una carica formale fosse, in sé, un dato irrilevante, attesa, comunque, la sua posizione preminente all’interno della società, coerente, quindi, con l’esercizio in fatto delle contestate funzioni di direttore generale.

Tale “funzione” è stata ampiamente desunta:

- dai rapporti che il soggetto aveva con i clienti e intrattenuti con il curatore;
- dalle originarie cariche sociali assunte;
- dagli stretti rapporti familiari con i successivi amministratori;
- dal diretto o indiretto coinvolgimento nelle plurime operazioni di emissione assegni.

grave crisi economica generale, al dissesto finanziario di una banca con la quale l’imprenditore opera, ad una guerra). Può esservi fallimento senza che vi sia, quasi per automatismo, bancarotta. Ad integrare tale illecito concorrono, con pari incidenza, i fatti tipici previsti dalle corrispondenti norme incriminatrici e la dichiarazione di fallimento, elemento quest’ultimo imprescindibile per la punibilità dei primi, che altrimenti sarebbero, come fatti di bancarotta, penalmente irrilevanti”.

⁸ Sentenza n. 35093/2014.

⁹ La stessa Corte evidenzia, altresì che *“deve prevalere il rilievo che il fatto distrattivo implica di per sé l’accettazione della conseguenza tipica della condotta, consistente nella sottrazione dei beni alla garanzia della massa dei creditori cui erano destinati, anche se realizzata in epoca non prossima al fallimento”.*

Elementi tutti evidenziati dai giudici di merito nel corpo delle rispettive sentenze e con le quali il ricorrente non si è confrontato.

La stessa Corte di Cassazione, peraltro, già con sentenza n. 41793/2016, evidenziava che all'interno della giurisprudenza di legittimità, l'orientamento consolidato secondo cui la nozione di amministratore di fatto, introdotta dall'articolo 2639, cod. civ., postula l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione, anche se "significatività" e "continuità" non comportano necessariamente l'esercizio di "tutti" i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale.

La posizione dell'amministratore di fatto, destinatario delle norme incriminatrici della bancarotta fraudolenta, dunque, va determinata con riferimento alle disposizioni civilistiche che, regolando l'attribuzione della qualifica di imprenditore e di amministratore di diritto, costituiscono la parte precettiva di norme che sono sanzionate dalla legge penale.

La disciplina sostanziale si traduce dunque, in via processuale, nell'accertamento di elementi sintomatici di gestione o cogestione della società, risultanti dall'organico inserimento del soggetto, quale intraneus che svolge:

- funzioni gerarchiche e direttive, in qualsiasi momento dell'iter di organizzazione, produzione e commercializzazione dei beni e servizi;
 - rapporti di lavoro con i dipendenti;
 - rapporti materiali e negoziali con i finanziatori, fornitori e clienti,
- in qualsiasi branca aziendale, produttiva, amministrativa, contrattuale, disciplinare.

Peraltro, sugli amministratori, chiamati a gestire l'impresa, incombe, inoltre, l'obbligo di conservare i libri e le scritture contabili di cui all'articolo 2214, cod. civ.¹⁰ con la cura e diligenza necessaria (ex articolo 2302, cod. civ.).

Il mancato rinvenimento delle scritture contabili relative al periodo in cui gli imputati svolgevano pacificamente le funzioni di amministratore, "sposta" dunque su di essi l'onere di provare che sia dovuto a un fatto agli stessi non imputabile; nel caso di specie le giustificazioni di parte fornite a sostegno dell'asserito furto di documentazione patito, sono state ritenute inattendibili.

In via analoga, poi, va analizzata la posizione del soggetto ricorrente, ritenuto responsabile del reato nella sua qualità di direttore generale.

Occorre brevemente rimarcare che (si veda sentenza n. 7437/2021 già ampiamente citata) l'equiparazione fra amministratore e direttore generale stabilita dall'articolo 2396, cod. civ. vale esclusivamente ai fini delle norme disciplinanti la responsabilità civile e della possibile esperibilità degli strumenti a ciò demandati (ad esempio, l'azione di responsabilità ex articolo 2409, cod. civ.).

In ambito penale, la norma di riferimento è l'articolo 2639, cod. civ., secondo cui "per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione".

La previsione, prosegue la Corte, è dettata in tema di reati societari, dove si rinvencono - analogamente a quanto stabilito dalla Legge Fallimentare, articolo 223 - fattispecie criminose che individuano quali soggetti attivi anche i direttori generali (si pensi agli articoli 2621 e 2622, cod. civ. che sanzionano diverse ipotesi di false comunicazioni sociali).

Ne consegue che, prescindendo dai vincoli derivanti da nomine ad hoc o da disposizioni statutarie, anche i direttori generali (di fatto) di una società (individuati sulla base non già della mera qualifica formale, ma delle effettive funzioni esercitate in relazione alla gestione dell'attività imprenditoriale e all'assetto organizzativo dell'azienda, ovvero della rilevanza degli atti posti in essere in adempimento della qualifica ricoperta) sono destinatari delle norme in tema di bancarotta fraudolenta¹¹.

¹⁰ L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

¹¹ La sentenza in commento, inoltre, precisa inoltre che non sussiste violazione del principio di correlazione tra il reato contestato e quello

E ciò anche perché *“il mercato, all’interno del quale la società, quale operatore economico è distinto ad operare, è un sistema nel quale l’efficienza delle dinamiche concorrenziali dipende ineludibilmente dalla maggiore o minore informazione garantita ai singoli operatori coinvolti. Per cui l’interesse creditorio ad un’attendibile e completa informazione della consistenza patrimoniale della società rappresenta, in sé, bene giuridico (di titolarità superindividuale) sostanzialmente sovrapponibile a quello, parallelo, dell’integrità patrimoniale. Ed anzi, a questo sovraordinato in ragione della potenziale dimensione collettiva degli interessi lesi”*.

Riferimenti normativi

articoli 216 e 223, L.F.

articolo 2639, cod. civ.

articolo 110, c.p.

articoli 3 e 10, D.Lgs. 74/2000

Corte di Cassazione n. 3817/2019

Corte di Cassazione, sentenza n. 26184/2022

ritenuto in sentenza sia quando *“un soggetto venga condannato per bancarotta fraudolenta nella qualità di socio amministratore di fatto, anziché quale amministratore unico di diritto, qualora rimanga immutata l’azione distrattiva ascrittagli”*, sia nel diverso caso in cui all’imputato venga contestato il delitto di bancarotta nella veste di direttore generale della società fallita, ma egli sia poi condannato quale gestore di fatto della medesima società.

L'obbligo di nomina di un organo controllo o di un revisore nelle Srl

Il 2023 si prospetta, dopo vari interventi legislativi, l'anno in cui, nella nuova platea delle c.d. "nano" imprese, sarà necessaria la nomina di un organo di controllo o di un revisore. L'articolo si preoccuperà di fare il punto sulle condizioni che comportano la nomina di un controllore, le criticità che si sono palesate a seguito delle varie proroghe intervenute e tratterà le principali differenze nei ruoli e responsabilità dell'organo di controllo e del revisore.

Premessa

A seguito della modifica dell'articolo 2477, cod. civ., la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, o di un revisore è stata oggetto di numerosi differimenti.

Va preso atto, inoltre, che il Legislatore, in molti casi, è intervenuto nella modifica delle regole di nomina dopo che esse erano andate in vigore, con la conseguenza che non è sempre stato chiaro quali dovessero essere le regole da seguire e, soprattutto, quali comportamenti fossero percorribili senza incorrere in censure.

Tali ambiguità trovano oggi, salvo ripensamenti dell'ultima ora del Legislatore, una soluzione definitiva che prevede la nomina dell'organo di controllo o del revisore in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio 2022.

Per quanto noto questo aspetto, l'articolo si preoccuperà di fare il punto sugli obblighi vigenti, sul differente ruolo dell'organo di controllo e del revisore e sulla loro diversa funzione nell'ambito della emersione anticipata della crisi a seguito della approvazione del Codice della crisi avvenuta nel luglio del 2022.

Le regole di nomina del controllore

La fattispecie è regolata dall'articolo 2477, cod. civ. rubricato con il titolo "Sindaco e revisione legale dei conti" che recita: "L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo. La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
 - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
 - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.

Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni.

L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.

Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo".

Come è evidente dalla lettura del testo, i punti salienti del soprariportato articolo sono:

- obbligo di nomina di un organo monocratico (sindaco unico – salvo diverse disposizioni dello statuto) o di un revisore;
- obbligo che scatta a certe condizioni (redazione bilancio consolidato, controllo di società obbligata alla revisione, superamento di un parametro – attivo, ricavi dipendenti - per 2 esercizi consentitivi);
- obbligo di nomina entro massimo 30 giorni dall'approvazione del bilancio in cui vengono, per 3 esercizi consecutivi, superati uno dei parametri;
- nel caso di obbligo derivante dal superamento dei parametri di legge, cessazione dello stesso se per 3 esercizi, sempre consecutivi, non si supera alcuno dei valori di attivo, ricavi e dipendenti;
- intervento del Tribunale in caso di inadempienza dell'assemblea su richiesta di chiunque o su segnalazione del Conservatore del Registro Imprese;
- estensione per legge dell'applicazione alle Srl dell'articolo 2409, cod. civ., relativo al controllo giudiziario in caso di gravi irregolarità nella gestione.

In questa sede ci si occuperà prima di ricordare quale fosse la finalità di nomina di un controllore in una più ampia platea di imprese che il Cndcec ha voluto definire con l'espressione "nano" imprese, di sottolineare le criticità tecniche che si sono succedute sia nel campo delle funzioni attribuibili al revisore, sia nella revoca del controllore a seguito del differimento dei bilanci di riferimento su cui parametrare il superamento dei limiti dimensionali, mentre non si tratterà di altri aspetti rilevanti quali, tra in più significativi, la generalizzata applicazione dell'articolo 2409, cod. civ. a tutte le Srl. Resta tuttavia certo che, salvo ulteriori proroghe legislative, peraltro non da escludersi vista la frequenza di interventi sul tema, che in sede di approvazione del bilancio 2022, chi ricade nella fattispecie di superamento di uno dei limiti¹ in entrambi i 2 bilanci precedenti², sarà obbligato alla nomina di un organo di controllo anche monocratico (sindaco unico) o, in alternativa, di un revisore. Giova preliminarmente ricordare che alla Srl, stante la scelta effettuata dal Legislatore che è stata da più parti criticata (principalmente nella dottrina notarile), non sia mai possibile evitare la funzione di revisione legale del bilancio d'esercizio, mentre sia possibile sottrarre, per volontà dei soci, la funzione di vigilanza della gestione tipica della tradizionale figura del sindaco.

Non sarà, quindi, mai possibile nominare un collegio sindacale/sindaco unico con la sola funzione di vigilanza senza che l'attività di revisione venga attribuita allo stesso o a soggetto diverso.

Ne consegue che allo stato attuale della normativa e della ormai congruente interpretazione dottrinale sia possibile per i soci delle Srl, nominare:

- un collegio sindacale o un sindaco unico (quest'ultima come ipotesi privilegiata dalla legge in assenza di diverse disposizioni statutarie) con anche funzioni di revisione legale;
- un revisore legale (professionista singolo o società di revisione) con la sola funzione di revisione contabile del bilancio senza che a egli sia richiesta alcuna delle attività di vigilanza proprie della figura del sindaco;
- un collegio sindacale/sindaco unico con funzioni di vigilanza assieme a un revisore (figura sdoppiata).

La finalità di nomina di un controllore

Nell'impianto originario del Codice della crisi (di seguito Codice) del 2019 che prevedeva, come si ricorderà, la procedura di allerta esterna obbligatoria verso l'OCRI, si era ritenuto necessario cadenzare gli obblighi della normativa crisi attraverso 3 aspetti principali:

- introduzione di un generalizzato dovere degli imprenditori (allora di quelli in forma collettiva e societaria oggi anche di quelli individuali seppur con richieste ridotte) di istituzione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili tramite la riscrittura del comma 2, articolo 2086, cod. civ. (marzo 2019);
- nomina di un controllore (sindaco o revisore) entro massimo il 16 dicembre 2019;

¹ Si ricorda che l'obbligo scatta anche se i parametri non sono gli stessi nei 2 bilanci (ad esempio, un anno superamento limite attivo, nell'altro superamento numero medio dipendenti).

² Anche se banale, si evidenzia che per la nomina entro l'approvazione del bilancio 2022, i bilanci di riferimento per l'esame del superamento di uno dei limiti dimensionali sono quelli del 2020 e 2021.

- attivazione dell'OCRI (agosto 2020) e piena operatività della procedura di allerta esterna verso esso, allora attribuita sia al sindaco sia al revisore, in caso di inerzia degli amministratori di fronte a situazioni di crisi conclamate (forse più propriamente di insolvenza reversibile stante le definizioni legislative) che si rendessero manifeste tramite il calcolo di indicatori e indici previsti dalla normativa.

La ratio del Legislatore era, pertanto, quella di cadenzare progressivamente gli obblighi della nuova normativa, nella consapevolezza dell'impatto che tali rilevanti modifiche avrebbero creato nel tessuto economico generale (rispetto alla previgente normativa che era più improntata a una pletora di strumenti legislativi volti alla ristrutturazione della posizione debitoria più che a evitare che si accumulassero ingenti debiti scaduti) che, almeno nelle intenzioni legislative, avrebbe dovuto condurre a intervenire sulla crisi societaria quando ancora vi fossero realistiche possibilità di intervento e di recupero della continuità aziendale e non solo quando il livello di debito scaduto e di obbligazioni inadempite richiedesse l'accesso a procedure preconcorsuali o concorsuali che, nei fatti, si sono risolte quasi sempre nell'applicazione di riduzioni della posizione debitoria e a moratorie con grave danno dei creditori dell'impresa.

Quindi 9 mesi massimi per gli imprenditori che non avessero già un adeguato assetto organizzativo per implementarlo, nomina di un controllore a presidio dell'adeguatezza degli assetti e della correttezza del bilancio e della sua informativa e, poi, altri più o meno 9 mesi per l'istituzione degli OCRI che avrebbero dovuto, anche su impulso obbligatorio di sindaci e revisori, intervenire di fronte a situazioni di crisi conclamata sì, ma ancora risolvibile, per aiutare l'imprenditore nel processo di risanamento o per velocizzare le procedure di liquidazione giudiziale dell'impresa, nei casi di impossibilità di procedere a una ristrutturazione aziendale che ripristinasse la continuità aziendale. Tali scadenze temporali non sono state rispettate e l'attuale normativa comporta un cambiamento significativo rispetto all'originaria sequenza dei controlli.

Ai presenti fini, ci si soffermi solo sul fatto che gli OCRI e l'allerta esterna sono stati aboliti, la nomina obbligatoria di un controllore è ora posticipata rispetto alla vigenza delle regole della normativa crisi (nomina del controllore nel 2023 mentre il Codice, nella versione rivista, è vigente dal luglio 2022), abolizione del revisore dai soggetti deputati all'obbligo legislativo di allerta, neanche interna verso l'organo amministrativo come attualmente previsto dal Codice.

Le criticità sorte a seguito degli interventi legislativi

Come detto in precedenza, sono stati numerosi gli interventi legislativi che hanno posticipato la nomina obbligatoria di un controllore nelle Srl.

Dopo il primo rinvio è sorto un dibattito circa la possibilità di revocare il controllore nominato, dalle aziende virtuose entro il 16 dicembre 2019, che ha trovato la sua conferma più autorevole nel documento di Assirevi 234 che riteneva possibile la revoca del revisore (e, allora, il rinnovo in sede di approvazione del bilancio 2019) tramite la consigliata formula della risoluzione consensuale, mentre nessuna dottrina ha ritenuto possibile la revoca del sindaco.

È di tutta evidenza che la maggior parte delle società che avevano nominato un revisore entro il 16 dicembre 2019 hanno proceduto alla sua revoca tramite risoluzione consensuale stante l'autorevole posizione espressa da Assirevi (poi successiva nomina e nuova risoluzione consensuale a seguito dello spostamento dell'obbligo da parte del Legislatore al 2022 e ora al 2023).

Va detto che, sia la possibilità di revoca, sia l'uso della risoluzione consensuale per evitare l'impossibilità di rinomina per un anno dello stesso revisore, non è scevra di contestazioni tecniche.

Tuttavia, al di là dell'opinione dello scrivente che ha da sempre palesato tali criticità, nell'ottobre del 2020 (quindi tardivamente rispetto la prima revoca del revisore nominato nel 2019), prima la Fondazione nazionale dei dottori commercialisti (con un documento del 10 ottobre poi ritirato e rimesso il 15 ottobre³) e poi, ancora più autorevolmente, lo stesso Mef (con risposta a interrogazione n. 3-01842) hanno ritenuto che i vari interventi legislativi non avessero abolito l'obbligo di

³ Ci si riferisce al documento della FNC "Sindaci e revisori legali: la nuova disciplina degli incarichi a seguito delle modifiche dell'art. 379 del Codice della crisi" il Mef con risposta a interrogazione n. 3-01842 - (entrambi documenti 15 ottobre 20).

nomina (e, quindi, non consentissero nessuna revoca di chi già nominato) ma avessero cambiato solo i bilanci di riferimento per il calcolo dei parametri dimensionali consentendo quindi, solo alle società che non avessero rispettato le originarie disposizioni legislative (nomina entro il 16 dicembre 2019), di poter differire la nomina del controllore.

Il Mef si è, tuttavia, astenuto dall'indicare quali reazioni avrebbe tenuto nei confronti delle società che hanno seguito le indicazioni di Assirevi e che il Mef ha ritenuto non ragionevoli.

A giudizio dello scrivente, visto la numerosità delle società che hanno seguito tale strada, si ritiene, allo stato attuale, remota l'applicazione di sanzioni nei confronti di tali società come pure nei confronti dei revisori che hanno, seppur non obbligati, aderito alla risoluzione consensuale proposta da Assirevi.

Va, tuttavia, segnalato che l'escamotage della risoluzione consensuale al posto della revoca per evitare il periodo di cooling off di un anno sul revisore revocato proposto da Assirevi aveva un'altra criticità non trattata nel documento Assirevi che potrebbe essere meritevole di sanzioni nei confronti del revisore che, aderendo alle considerazioni espresse nel documento di Assirevi, non aveva emesso alcuna relazione sul bilancio 2019.

Infatti, l'istituto della risoluzione consensuale, regolato dall'articolo 7, D.M. 261/2012⁴ prevede, in ogni caso, salvo che non venga contestualmente nominato un nuovo revisore in sede di assemblea che ratifica la risoluzione consensuale del vecchio revisore, la prorogatio obbligatoria del vecchio revisore per un periodo massimo di 6 mesi, ai fini di garantire la continuità dell'attività di revisione legale.

Ne consegue che appare non tecnicamente condivisibile il suggerimento presente nel citato documento di Assirevi che indicava, testualmente, *"il venir meno del presupposto normativo per l'emissione della relazione di revisione"* indipendentemente dal fatto che poi il Mef abbia ritenuto non percorribile tale risoluzione per il non venir meno del presupposto normativo, stante il fatto che il revisore che avesse proceduto alla risoluzione consensuale senza che al suo posto fosse stato nominato altro revisore, doveva rimanere in carica per 6 mesi e non si poteva pertanto esimere da emettere la relazione di revisione sul bilancio 2019.

Si è, inoltre, aperta un'altra criticità tecnica circa la necessità o meno, in sede di approvazione del bilancio 2021, di rinomina del revisore virtuosamente nominato il 16 dicembre 2019.

Come può intuirsi a seguito della citata posizione della FNC⁵ e del Mef, doveva ritenersi necessaria la sua rinomina⁶ in sede di approvazione del bilancio 2021 a meno che nel triennio di permanenza del revisore (19, 20 e 21) la società non avesse superato alcuno dei limiti fissati dall'articolo 2477, cod. civ.⁷

Possibilista, invece, la posizione assunta da Assirevi nel documento 247 dove viene indicata come possibile attendere l'approvazione del bilancio 2022 sulla base di una risposta del Mise⁸ del 1° ottobre 2020 o la rinomina nel 2021 sulla base della posizione assunta dal Mef nel già citato documento.

Anche in questo caso, sia la differente autorevolezza del Mef rispetto al Mise in materia di revisione legale, sia la data successiva di emissione del documento del Mef, rende tecnicamente critica la posizione della società che si è astenuta dalla nomina del revisore in sede di approvazione del

⁴ L'articolo 7 recita "1. Il revisore legale o la società di revisione legale e la società assoggettata a revisione possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto di revisione, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale. 2. L'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo anche sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e provvede a conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione. 3. In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o dalla medesima società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni".

⁵ La FNC aveva esplicitato ulteriormente tale posizione nel documento "Il D.L. n. 118/2021 - Misure urgenti in materia di crisi d'impresa e di risanamento aziendale. Il ruolo dell'organo di controllo" del 4 novembre 21 sostenendo, testualmente, "Qualora la società abbia nominato per la prima volta l'organo di controllo nel 2019, alla scadenza del mandato con l'approvazione del bilancio 2021, è tenuta a provvedere alla nuova nomina dell'organo di controllo o al rinnovo dell'incarico dell'organo uscente se ricorrono i presupposti individuati nell'art. 2477 c.c., senza attendere la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022, e dunque il 2023".

⁶ Ovviamente, anche di un revisore/sindaco unico diverso da quello uscente.

⁷ Si ricorda, infatti, che l'articolo 2477, cod. civ., prevede, testualmente "L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti".

⁸ Parere Mise, in data 1° ottobre 2020, in risposta a un quesito posto dall'Alleanza cooperative italiane in tema di applicazione dell'articolo 379, Codice, reperibile sul sito <https://legacooptoscana.coop/wpcontent/uploads/2020/10/14726.pdf>.

bilancio 2021.

Il differente ruolo dei controllori

Come detto, è ormai pacifico che al revisore legale non possa mai essere attribuita nessuna delle attività di vigilanza proprie della funzione di sindaco. Per brevità di trattazione non ci si sofferma sul punto ma si segnala che Assirevi, nel citato documento 247, discute diffusamente su questo tema come aveva fatto nel passato in precedenti documenti oggi superati.

Si vuole, invece, enfatizzare il differente ruolo del sindaco rispetto al revisore nel contesto della normativa crisi.

Come già succintamente accennato, è giusto ricordare che la prima versione del Codice, all'articolo 14⁹, prevedeva, sia per il sindaco sia per il revisore, obblighi di presidio costante dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo amministrativo e contabile come pure l'obbligo di allerta esterna verso l'OCRI.

Nell'impianto attuale, invece, il revisore non è più destinatario di nessun obbligo di presidio degli assetti né di doveri di allerta, aspetti questi che gli avrebbero attribuito funzioni tipiche dell'attività di vigilanza del sindaco senza tuttavia fornirgli nessuno dei poteri del sindaco, cosa che avrebbe rischiato di creare confusione sul suo ruolo così come definito dalla legge e dagli Isa.

Ne consegue che solo il sindaco, se nominato, avrà il dovere, nell'alveo dei già preesistenti doveri derivanti dall'articolo 2403 cod. civ., di vigilare sull'emersione anticipata della crisi.

Va, tuttavia, sottolineato che il revisore, indipendentemente da obblighi legislativi, è da sempre tenuto alla segnalazione di criticità significative emerse dal lavoro di revisione contabile del bilancio sulla base delle regole dell'Isa Italia 260, come pure quelle delle carenze significative del sistema di controllo interno (Isa Italia 265)¹⁰.

Non vi è quindi dubbio che un revisore competente, indipendentemente da ulteriori obblighi normativi, debba comunicare quanto descritto sopra, tra cui ovviamente la presenza di significativi segnali di allarme per la crisi.

Anzi, quando vi siano incertezze sulle prospettive di continuità aziendale questa comunicazione non è limitata all'interno, ma si rivolge anche ai terzi (informativa in Nota integrativa e richiamo di informativa nella sua relazione).

Considerazioni conclusive

In sede di approvazione del bilancio 2022, le società che rientrano nei parametri fissati dall'articolo 2477, cod. civ., saranno tenute alla nomina di un organo di controllo (normalmente monocratico) con anche funzioni di revisione legale o di un revisore.

Spetta, quindi, ai soci delle Srl interessate, decidere se sottoporre la loro società sia alla vigilanza del sindaco sia alla revisione legale o alla sola revisione legale.

Le modifiche normative che si sono succedute dopo la prima versione del Codice hanno modificato, spesso dopo che gli obblighi erano già in vigore, le regole di nomina di un controllore nelle Srl.

Queste modifiche hanno comportato reazioni nelle società soggette all'obbligo di nomina del controllore che, principalmente a seguito dell'intervento del Mef sul tema, non sono stati sempre aderenti allo spirito della normativa creando possibili aspetti di censura sia sulle società sia sul revisore.

Va preso atto che l'attuale normativa attribuisce ai soci della Srl la facoltà di scegliere se assogget-

⁹ Il comma 1 del previgente Codice recitava testualmente: "Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi".

¹⁰ Si ricorda che il revisore non deve esprimere nessun giudizio sulla adeguatezza né tantomeno sul concreto funzionamento del sistema di controllo interno. Non deve compiere pertanto verifiche ad hoc come spetta al sindaco. Tuttavia, è possibile che dalle verifiche che esegue sul bilancio emergano debolezze del sistema dei controlli che lui è obbligato, quando significative, a comunicare agli amministratori e ai responsabili della governance. Tale aspetto è enfatizzato anche in un apposito paragrafo standard della relazione che recita: "ho acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società."

tare o meno la loro società alla vigilanza propria del sindaco o solo alla revisione legale, controllo questo che non può mai essere evitato.

L'attuale Codice ha modificato le prescrizioni della precedente versione attribuendo al solo sindaco e non anche al revisore il dovere di monitorare l'emersione anticipata della crisi e l'obbligo di attivazione di una procedura di allerta interna in presenza di segnali di allarme.

Tuttavia, le regole professionali degli Isa obbligano il revisore a comunicare formalmente le criticità riscontrate nell'esecuzione del suo lavoro ai responsabili della governance aziendale, prevedendo da sempre e indipendentemente dalla normativa crisi, un ruolo attivo del revisore nelle comunicazioni interne alla società e anche nei confronti di terzi quando si rendano manifeste incertezze o dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Riferimenti normativi

articolo 2477, cod. civ.

articolo 2409, cod. civ.

articolo 7, D.M. 261/2012

La tassazione e il monitoraggio delle cripto-attività dopo la Legge di Bilancio 2023

La Legge di Bilancio 2023 ha introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento una disciplina tributaria in materia di cripto-attività, prevedendo, in primo luogo, la tassazione tra i redditi diversi delle plusvalenze conseguite dalle persone fisiche con applicazione di un'imposta sostitutiva del 26% in caso di superamento della soglia di 2.000 euro.

Anche altre, però, sono le modifiche introdotte, avendo la norma inciso sulle regole del monitoraggio fiscale e su quelle in materia di processi valutativi delle imprese.

Vengono disciplinate, inoltre, 2 nuove procedure: la regolarizzazione delle violazioni pregresse e la rideterminazione del valore delle cripto-attività detenute.

Premessa

La Legge di Bilancio 2023 (articolo 1, commi da 126 a 147, L. 197/2022) ha per la prima volta introdotto un regime fiscale per le cripto-attività.

In passato, infatti, le regole di tassazione erano state affidate agli interventi interpretativi di prassi: si pensi, a tal proposito, per tutte, alla risposta a interpello n. 788/E/2021, seguita poi dalla risposta a interpello n. 397/E/2022.

Con la richiamata risposta l'Agenzia delle entrate, citando la precedente risoluzione n. 72/E/2016, ebbe modo di chiarire che, in ossequio ai principi dettati dai giudici europei, ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche che detengono valute virtuali al di fuori dell'attività d'impresa, alle operazioni in valuta virtuale si applicano i principi generali che regolano le operazioni aventi a oggetto valute estere. Il riferimento normativo, pertanto, è sempre stato individuato nell'articolo 67, comma 1, lettera c-ter), Tuir, in forza del quale costituiscono redditi diversi di natura finanziaria "le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente".

Ai sensi, quindi, del comma 1-ter) del medesimo articolo 67, Tuir "Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire (51.645,69 euro ndA) per almeno 7 giorni lavorativi continui".

La conclusione raggiunta dall'Agenzia delle entrate è stata quindi quella di non ritenere tassabili (in capo alle persone fisiche) le cessioni a pronti¹, mancando la finalità speculativa, salvo i casi di cessione di valuta derivante da portafogli elettronici (wallet) con una giacenza media superiore al controvalore di 51.645,69 euro per almeno 7 giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, ai sensi del combinato disposto degli articoli 67, comma 1, lettera c-ter), e comma 1-ter, Tuir. Le cessioni a termine di valute virtuali, invece, sono state ritenute fiscalmente rilevanti, in quanto effettuate con lo scopo precipuo di ottenere un risultato economico dalla differenza fra il valore atteso al momento dell'operazione e quello espresso dal mercato al termine stabilito.

Con la risposta a interpello n. 437/E/2022 (a rettifica della risposta a interpello n. 433/E/2022) l'Agenzia delle entrate ebbe modo poi di soffermarsi sull'imponibilità dei proventi delle attività di

¹ Si ricorda che, per cessione a pronti si intende una transazione in cui si ha lo scambio contestuale di una valuta contro una valuta differente.

staking (in parole molto povere, lo *staking* è l'atto di bloccare le criptovalute per ottenerne una ricompensa).

In questo caso è stato ritenuto applicabile quanto previsto dall'articolo 44, comma 1, lettera h), Tuir, in forza del quale costituiscono redditi di capitale *"gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto"*.

In questo specifico caso, quindi, alla detenzione di criptovalute era stata correlata la fattispecie impositiva dei redditi di capitale.

L'intervento operato con la Legge di Bilancio: le regole di tassazione per le persone fisiche

L'articolo 1, comma 126, Legge di Bilancio 2023 è quindi intervenuto nell'ambito del quadro appena delineato, includendo le crypto-attività nell'ambito del quadro impositivo sui redditi delle persone fisiche.

Più precisamente, è stata inserita nell'articolo 67, comma 1, Tuir, la nuova lettera *c-sexies*), secondo la quale costituiscono redditi diversi le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di crypto-attività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. Anche la mera detenzione, pertanto, secondo la specifica formulazione normativa, comporta la tassazione degli importi a titolo di redditi diversi; deve quindi escludersi qualsiasi richiamo ai redditi da capitale nel caso di detenzione di crypto-attività.

Le plusvalenze e gli altri proventi conseguiti sono assoggettati a un'imposta sostitutiva del 26%.

La norma specifica, invece, che non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra crypto-attività aventi medesime caratteristiche e funzioni.

Proprio a proposito di quest'ultimo punto si ritiene importante evidenziare che la Legge di Bilancio 2023 è intervenuta anche con l'introduzione di una nuova definizione di crypto-attività, diversa da quelle con le quali gli operatori si sono confrontati nel corso degli ultimi tempi.

Nell'articolo 67, comma 1, Tuir è stato infatti specificato che per crypto-attività *"si intende una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga"*.

Si tratta, quindi, di una definizione molto più ampia rispetto a quella contenuta nella normativa antiriciclaggio (che per prima ha regolato la materia), che non ricomprende solo le rappresentazioni digitali di valore ma anche le rappresentazioni digitali di diritti: anche gli Nft, pertanto, possono essere considerati crypto-attività ed essere soggetti alle regole di tassazione in esame.

Molti Autori, pertanto, hanno evidenziato come la formulazione della nuova norma in materia di permuta sia abbastanza infelice. In linea generale, infatti, la permuta è considerata un evento oggetto di tassazione; non costituisce invece una fattispecie fiscalmente rilevante soltanto la permuta tra crypto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni.

Ma cosa si intende con *"cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni"*?

È stato a tal proposito già evidenziato che, nonostante vi siano oggi moltissime tipologie di valute virtuali, le *"classi"* che possono essere individuate sono le seguenti:

- *currency tokens*, che costituiscono mezzi di pagamento per l'acquisto di beni o servizi oppure strumenti finalizzati al trasferimento o investimento di denaro o di valori;
- *security tokens*, incorporanti dei diritti economici e/o amministrativi legati all'andamento di un'iniziativa imprenditoriale;
- *utility tokens*, i quali, invece, incorporano diritti di utilizzare il prodotto o il servizio che l'emittente intende realizzare;
- *non fungible token (Nft)*, che sono delle opere uniche (assimilabili quasi alle opere d'arte) e, in quanto tali, si distinguono dalle più note criptovalute.

Anche nell'ambito delle categorie appena richiamate non è tuttavia sempre facile poter giungere alla conclusione che 2 crypto-attività abbiano eguali caratteristiche e funzioni.

Affinché, quindi, la norma che espressamente prevede la non tassabilità delle permutate tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni non venga evidentemente posta nel nulla, può essere d'aiuto richiamare le precisazioni offerte nell'ambito dalla Relazione illustrativa alla "Legge di Bilancio 2023", laddove si chiarisce che "ad esempio non assume rilevanza lo scambio tra valute virtuali, mentre assume rilevanza fiscale l'utilizzo di una cripto-attività per l'acquisto di un bene o un servizio o di una altra tipologia di cripto-attività (ad esempio l'utilizzo di una crypto currency per acquistare un non fungible token) o la conversione di una crypto currency in euro o in valuta estera".

Si può pertanto giungere alla conclusione che il richiamo alle medesime caratteristiche e funzioni non debba essere letto nella sua più stretta accezione, dovendosi invece ritenere che la permuta sia comunque fiscalmente irrilevante se posta in essere nell'ambito della medesima categoria di appartenenza. Detta interpretazione, però, a oggi non risulta essere supportata da alcun dato normativo né vi sono state prese di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate (anche in considerazione della recentissima introduzione della nuova formulazione normativa).

Tutto quanto appena esposto, si rende pertanto necessario approfondire il tema della determinazione della plusvalenza.

A tal fine con la Legge di Bilancio è stato introdotto il comma 9-bis all'articolo 68, Tuir, in forza del quale le plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), Tuir sono costituite dalla differenza tra:

- il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività permutate;
- e il costo o il valore di acquisto. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo quello del donante; nel caso di acquisto per successione, invece, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione. Va, tuttavia, rilevato che, come espressamente chiarisce la norma, il costo o valore di acquisto deve essere documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente (condizione, questa, non sempre facile da rispettare per le cripto-attività): in mancanza il costo è pari a zero.

I proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività percepiti nel periodo di imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione.

Come prima indicato, le plusvalenze concorrono a formare il reddito se non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. Anche questa parte della norma, però, non brilla per chiarezza.

Invero, l'intento del Legislatore sembra chiaro, essendo quello di evitare di assoggettare a tassazione importi di modico valore riconducibili a operazioni ricorrenti, come potrebbe accadere nel settore del *gaming*.

La formulazione normativa, però, non è altrettanto chiara, in quanto non viene individuata la natura della soglia dei 2.000 euro: si tratta di una franchigia, oltre la quale gli importi vengono tassati (ma sempre scomputando la soglia dei 2.000 euro), oppure si tratta di una soglia superata la quale tutti gli importi devono essere assoggettati a Irpef (e, quindi, ad esempio, plusvalenze di 2.500 euro condurrebbero a dichiarare e tassare l'intero importo di 2.500 euro)?

Invero, la norma non pare richiamare una soglia di esenzione, ragion per cui, in mancanza di chiarimenti ufficiali, dovrebbe ritenersi che il superamento dell'importo di 2.000 euro, anche per importi irrisori, comporti la tassazione integrale delle somme.

La soglia prevista per la tassazione delle plusvalenze, così come appena individuata, si riflette poi anche sulla determinazione delle minusvalenze. L'articolo 68, Tuir, nella sua nuova formulazione, prevede infatti che:

- le plusvalenze da cripto-attività siano sommate algebricamente alle relative minusvalenze;
- se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

Come pare evidente, quindi, nell'ambito delle cripto-attività non risulta possibile la compensazione

di plusvalenze e minusvalenze conseguite a fronte di altri redditi di natura finanziaria, in quanto le minusvalenze realizzate sono deducibili limitatamente dalle plusvalenze derivanti dalla stessa tipologia di attività (ovvero le cripto-attività).

Altro aspetto che merita di essere evidenziato riguarda poi il regime transitorio, con riferimento al quale, tuttavia, non possono non essere sollevate fortissime perplessità.

L'articolo 1, comma 127, L. 197/2022 espressamente prevede, infatti, che le plusvalenze da cripto-attività conseguite prima della data di entrata in vigore della stessa Legge di Bilancio si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67, Tuir, e le relative minusvalenze realizzate prima della medesima data possono essere portate in deduzione ai sensi dell'articolo 68, comma 5, Tuir.

Con specifico riferimento alle minusvalenze non vi sono particolari elementi da evidenziare, in quanto la norma condivisibilmente riconosce la possibilità di compensare le minusvalenze anche con altri redditi di natura finanziaria, ragion per cui, ad esempio, si potrebbero compensare le minusvalenze ante 2023 con eventuali plusvalenze su partecipazioni.

Molti più dubbi devono essere invece sollevati con riferimento alle plusvalenze. Cosa significa l'inciso normativo *"Le plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività, comunque denominate, eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67, Tuir"*?

È vero che la norma prevede, come meglio si vedrà in seguito, una forma di regolarizzazione per le violazioni pregresse ma ciò non pare poter autorizzare una forma di tassazione "retroattiva", considerato in ogni caso che le disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 non possono sicuramente essere ritenute di carattere meramente interpretativo.

D'altra parte, in precedenza nessuna norma di legge disciplinava la fattispecie in esame, che, come prima anticipato, era interamente regolata da alcuni chiarimenti di prassi. Come può dunque oggi ritenersi che i contribuenti che hanno detenuto cripto-attività in passato siano comunque soggetti a tassazione?

Va, inoltre, considerato che il generico richiamo all'articolo 67, Tuir non consente di individuare un'unica modalità di tassazione: come noto, infatti, il citato articolo 67, Tuir, nel regolare il regime di tassazione dei redditi diversi, richiama regole di tassazione differenti e non potrebbe oggi essere oggetto di un così generico rinvio.

Si pensi, a tal proposito, al fatto che già in passato le criptovalute erano state ricondotte ai redditi diversi, ma con una espressa equiparazione alle valute estere: in ossequio al dettato normativo, pertanto, la tassabilità era prevista solo nel caso in cui la giacenza di tutti i wallet detenuti dal contribuente fosse stata superiore a 51.645,69 euro per almeno 7 giorni lavorativi consecutivi. Tale limite, invece, in forza delle nuove previsioni, non assume alcun rilievo.

Da ultimo si evidenzia l'apertura, operata con la stessa Legge di Bilancio 2023 (articolo 1, comma 128, L. 197/2022) ai regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito alle cripto-attività.

La rideterminazione del valore delle cripto-attività

Come sopra esposto, la Legge di Bilancio 2023 ha introdotto specifiche regole per la determinazione delle plusvalenze, come noto legata al costo o al valore di acquisto; viene, inoltre, stabilito che il suddetto costo o valore di acquisto deve essere documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente, la cui mancanza conduce alla determinazione di un costo pari a zero.

Stante il riformato quadro normativo, il successivo comma 133, della stessa Legge di Bilancio 2023 ha pertanto previsto la possibilità, per i contribuenti, di rideterminare, per ciascuna cripto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023, il valore del costo o del valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze: più precisamente, per ciascuna cripto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023 può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore normale a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9, Tuir, a condizione che il predetto valore (ovvero l'intero valore normale e non soltanto il maggior valore) sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%. L'assunzione del nuovo valore di acquisto, tuttavia, non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili in deduzione.

La nuova disposizione, pertanto, riguarda evidentemente tutti coloro che non detengono cripto-attività nell'ambito del regime d'impresa, ma la sua applicazione non si ritiene sarà semplice, in quanto non esiste un prezzo ufficiale delle cripto-attività; sul punto può tuttavia essere richiamata la risoluzione n. 72/E/2016, secondo la quale, per la determinazione del valore normale *"potrebbe ben farsi riferimento alla media delle quotazioni ufficiali rinvenibili sulle piattaforme online in cui avvengono le compravendite di bitcoin"*.

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata entro il 30 giugno 2023 e può essere rateizzata fino a un massimo di 3 rate annuali di pari importo (sempre a partire dal 30 giugno 2023): in questo secondo caso, sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

Alla luce di tutto quanto appena esposto, e in considerazione dell'attuale contesto, può ritenersi che la nuova previsione introdotta rappresenti un'interessante occasione soprattutto per i contribuenti che, avendo acquistato cripto-attività prima del 2021 hanno già maturato interessanti plusvalenze, pur essendo sempre necessario ricordare che si tratta di un contesto caratterizzato da elevatissima volatilità; sicuramente, però, potranno ricorrere alla procedura appena descritta tutti coloro che non sono in possesso di documenti in grado di dimostrare in modo certo e preciso il costo o il valore di acquisto e che dovrebbero pertanto quantificarlo in misura pari a zero.

Gli obblighi di monitoraggio

L'articolo 1, comma 129, L. 197/2022 introduce specifici obblighi di monitoraggio fiscale delle cripto-attività: per quanto qui di interesse, si ritiene necessario approfondire le nuove regole di compilazione del quadro RW.

Anche le cripto-attività, infatti, per espressa disposizione normativa, sono oggi richiamate tra le attività che devono essere oggetto di segnalazione nel quadro RW. In realtà, però, la norma non ha fatto altro che recepire un ormai costante orientamento di prassi in forza del quale già si riteneva sussistente un obbligo di indicazione nel quadro RW², sebbene in virtù di motivazioni completamente diverse, in quanto in passato detti adempimenti erano stati connessi all'assimilabilità delle cripto-attività alle valute estere.

Dubbi sussistono, a oggi, con riferimento alla territorialità di queste attività, non potendo essere ignorato quanto chiarito nell'ambito della Relazione illustrativa, secondo la quale gli obblighi di indicazione nel quadro RW *"sussistono indipendentemente dalle modalità di archiviazione e conservazione delle stesse, prescindendo dalla circostanza che le stesse siano detenute all'estero o in Italia"*.

Secondo alcuni Autori questa precisazione porterebbe a concludere per una vera e propria duplicazione degli obblighi di monitoraggio nel caso di cripto-attività detenute tramite intermediari residenti (dovendo essere ricordato che, come prima brevemente cennato, la Legge di Bilancio si è occupata anche del monitoraggio previsto nell'ambito dei trasferimenti attraverso intermediari). Invero, pur in mancanza di chiarimenti ufficiali, si ritiene più coerente un'interpretazione sistematica della norma, secondo la quale si rende necessario distinguere i casi di detenzione delle cripto-attività presso intermediari residenti da quelli di detenzione presso intermediari esteri o senza avvalersi di alcun intermediario. Nel primo caso, infatti, non dovrebbero sussistere obblighi di monitoraggio fiscale, anche in considerazione di quanto in passato espresso dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 437/E/2022, già citata in quanto avente a oggetto l'attività di *staking* di cripto-valute ma le cui conclusioni si ritengono di più generale applicazione³.

² Si richiama, sul punto, la risposta a interpello n. 788/E/2021.

³ Con la richiamata risposta a istanza di interpello è stato precisato quanto segue: "Con riferimento agli obblighi di monitoraggio fiscale, l'articolo 4, D.L. 167/1990 prevede che le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Nella circolare n. 38/E/2013 (§ 1.3.1.) è stato precisato che il medesimo obbligo sussiste anche per le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti. Nel caso in esame, tenuto conto che il contribuente detiene il wallet presso una società italiana non è tenuto agli obblighi di monitoraggio fiscale, né tanto meno al pagamento dell'Ivafe".

La nuova procedura di regolarizzazione

L'articolo 1, comma 137 e ss., L. 197/2022, come sopra anticipato, prevede una nuova procedura di regolarizzazione delle violazioni pregresse; invero non risulta chiaro perché sussista la necessità di una regolarizzazione in annualità in cui la nuova norma di legge non era stata emanata, pur dovendo considerare che, comunque, vi erano stati chiarimenti di prassi sul punto.

A ogni buon conto, la Legge di Bilancio 2023 chiarisce che i soggetti obbligati al rispetto delle norme in materia di monitoraggio fiscale ai sensi dell'articolo 4, comma 1, D.L. 167/1990 (ovvero le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir, residenti in Italia) i quali non hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le crypto-attività detenute entro la data del 31 dicembre 2021 nonché i redditi sulle stesse realizzati possono presentare istanza di emersione secondo un modello che sarà approvato con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (provvedimento che disciplinerà anche le modalità di attuazione della norma).

La regolarizzazione impone il pagamento delle seguenti somme:

- per i contribuenti che non hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento è prevista la possibilità di regolarizzazione attraverso la presentazione dell'istanza e il versamento di una sanzione per l'omessa compilazione del quadro RW nella misura ridotta pari allo 0,5%, per ciascun anno, del valore delle attività non dichiarate (va, tuttavia, evidenziato che la norma non individua le modalità di determinazione dell'appena richiamato "valore delle attività non dichiarate");
- per i contribuenti, che, invece, hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento, la regolarizzazione richiede, oltre alla presentazione dell'istanza, il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno o al momento del realizzo, nonché di un'ulteriore somma, pari allo 0,5% per ciascun anno del predetto valore, a titolo di sanzioni e interessi, per l'omessa indicazione nel quadro RW.

La sanzione dello 0,5% appena richiamata, invero, pare essere meno conveniente rispetto a quella che potrebbe essere applicata ricorrendo alle ordinarie regole in materia di ravvedimento operoso, dovendo tra l'altro essere precisato che la nuova norma non introduce alcuna forma di copertura penale, in quanto, ferma restando la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite⁴, la regolarizzazione produce effetti esclusivamente in riferimento ai redditi da dichiarare e alla non applicazione delle sanzioni previste in materia di monitoraggio fiscale.

La nuova previsione, però, potrebbe sicuramente presentare aspetti di indubbio interesse per tutti coloro che hanno omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, in quanto la norma, a differenza di quanto previsto nell'ambito del ravvedimento operoso, non pare escludere la possibilità di regolarizzazione in caso di omessa dichiarazione.

Le nuove regole per i soggetti Ires

L'articolo 1, comma 131, L. 197/2022 modifica l'articolo 110, Tuir, introducendo un nuovo comma 3-bis in forza del quale, in deroga alle disposizioni generali, non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta, a prescindere dall'imputazione al Conto economico. La disciplina risulta essere quindi assimilabile alle operazioni in valuta e trova applicazione anche ai fini Irap.

La norma, tuttavia, si badi bene, riguarda il processo valutativo e non quello realizzativo: resta infatti fermo il fatto che, nel caso di cessione, le crypto-attività generano ricavi o plusvalenze, a seconda che le stesse siano state indicate in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (come pare corretto fare se le crypto-attività sono detenute per finalità di investimento) oppure tra le rimanenze (strada percorribile, invece, se le stesse sono detenute ai fini speculativi).

⁴ Risulta pertanto preclusa la regolarizzazione nel caso di attività frutto di condotte illecite, oppure acquistate con proventi derivanti da attività illecite. Non è tuttavia chiarito se detto inciso debba essere interpretato facendo esclusivamente riferimento alle condotte penalmente rilevanti.

Imposta di bollo e Ivafe

La Legge di Bilancio è intervenuta anche sulla disciplina dell'imposta di bollo e dell'Ivafe.

Risulta quindi oggi dovuta l'imposta di bollo, nella misura del 2 per mille, per le comunicazioni periodiche riferite alle cripto-attività; la comunicazione si considera inviata, in ogni caso, almeno una volta l'anno, anche quando non vi sono specifici obblighi di invio o di redazione. In altre parole, l'imposta di bollo risulta sempre dovuta anche quando non è prevista alcuna comunicazione.

Se, invece, le cripto-attività sono detenute presso un intermediario non residente, oppure sono archiviate su chiavette, pc o *smartphone*, è dovuta l'Ivafe.

Riferimenti normativi

articolo 1, commi da 126 a 147, L. 197/2022

articolo 68, Tuir

articolo 67, comma 1, lettera c-ter), Tuir

articolo 44, comma 1, lettera h), Tuir

risposta a interpello n. 788/E/2021

risposta a interpello n. 437/E/2022

risposta a interpello n. 433/E/2022

risposta a interpello n. 397/E/2022

risoluzione n. 72/E/2016



TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata