



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 310

In collaborazione con





Modulo di integrazione ai servizi TS Pay

Con il modulo di integrazione ai servizi TS Pay puoi collegare il tuo sistema gestionale ai servizi di pagamento erogati da TeamSystem Payments Srl, sfruttando a pieno le opportunità offerte dalla nuova Direttiva Europea sui servizi di pagamento (PSD2) e i vantaggi dell'open banking.



INCASSO

Digitalizzi e semplifichi la gestione del processo di incasso: tutto avviene online direttamente dalla piattaforma senza operazioni manuali di download/upload di fatture o eventuali invii tramite e-mail. Il tuo cliente potrà pagarti direttamente cliccando sul link in fattura o inserendo la propria carta di credito o IBAN attraverso un semplice link.



PAGAMENTO

Puoi saldare un pagamento o una fattura senza dover aprire home banking o altri servizi. Semplice e rapido, clicchi e dai la disposizione di pagamento dal tuo conto corrente.



ACCESSO AI CONTI E RICONCILIAZIONE

In un'unica interfaccia potrai leggere e interrogare i movimenti e i saldi dei tuoi conti correnti e carte di credito senza dover fare molteplici richieste ad ogni singola banca.

Perchè scegliere il modulo di integrazione fra il tuo gestionale e la piattaforma TS Pay:



Completa integrazione con i software TeamSystem



Più semplicità, meno burocrazia



Massima affidabilità e sicurezza

Schede operative

La responsabilità concorsuale del professionista	2
Conservazione dei registri contabili	6
La perdita dello <i>status</i> d'impresa sociale	13
Il ruolo dei professionisti nel Codice con specifico riferimento ai gestori della crisi e dell'insolvenza	16
Beni costruiti in economia e beni complessi	22

Scadenzario

Scadenze del mese di novembre	26
-------------------------------	----

La responsabilità concorsuale del professionista

Deve essere ritenuto colpevole e meritevole di condanna il commercialista che è a conoscenza della falsità delle fatture emesse o utilizzate dai propri clienti. Lo ribadisce la Cassazione con la sentenza n. 19876/2022 che ha giudicato inammissibile il ricorso presentato dal commercialista condannato in secondo grado per il reato di cui all'articolo 5, comma 15, D.Lgs. 109/2012¹ per avere, nell'ambito dello svolgimento della sua professione, concorso alla presentazione di falsa documentazione reddituale.

L'annotata pronuncia si inserisce nel solco di una giurisprudenza che, in ordine alla gestione del rischio connesso allo svolgimento della professione di consulente fiscale, continua a fornire soluzioni che appaiono contrastanti dovute - tra l'altro - alla mancanza di un'espressione legislativa che possa orientare il professionista su un terreno sempre più scivoloso.

L'incertezza causata da una non sempre conforme giurisprudenza incide, in definitiva, su una materia di per sé non semplice e che soffre l'influenza inevitabile del diritto penale ai cui canoni è ispirata individuando quali passaggi fondamentali:

1. l'attribuzione del fatto all'autore;
2. l'accertamento della coscienza e volontà della condotta da parte dell'agente e quindi della colpa ovvero del dolo.

Come accade nel diritto penale, anche in tale disciplina, l'"elemento soggettivo" è fattore indispensabile ai fini del perfezionamento del fatto sanzionato ancorché - come vedremo nel proseguo - il relativo accertamento sfugge dai ristretti e complessi canoni che ne guidano la valutazione in ambito prettamente penalistico.

Con la pronuncia in commento i giudici di legittimità hanno colto l'occasione per rimarcare nuovamente i confini del concorso di persone nel reato tributario, identificando i requisiti necessari affinché l'opera del professionista possa assurgere a condotta penalmente rilevante. Le considerazioni rassegnate dalla Suprema Corte offrono quindi la possibilità di analizzare la recente giurisprudenza in tema di chiamata in correità del commercialista.

Il caso

Nel caso in esame la Corte d'Appello confermava la decisione emessa dai giudici di primo grado secondo cui l'imputato - consulente fiscale - era stato dichiarato colpevole del reato di cui all'articolo 5, comma 15, D.Lgs. 109/2012, per avere, in qualità di ragioniere commercialista, concorso alla presentazione all'Agenzia delle entrate, per conto del coimputato e nell'ambito della procedura di emersione del lavoro irregolare, di falsa documentazione reddituale, funzionale al buon esito della procedura medesima.

Mediante l'atto di gravame presentato innanzi al Supremo Consesso, il commercialista deduceva la violazione di legge e il vizio di motivazione in punto di valutazione della prova indiziaria esistente a suo carico, stante l'inesistenza di elementi concludenti per sostenere la falsità della documentazione in parola di cui, in ogni caso, il professionista non avrebbe avuto contezza alcuna.

La Suprema Corte, chiamata a pronunciarsi sul punto, osserva come il primo motivo di ricorso risulti inammissibile perché manifestamente infondato in quanto la falsità ideologica delle fatture emesse dall'impresa e trasmesse dal commercialista imputato, per conto di lui, è resa manifesta da

¹ Articolo 5, comma 15, D.Lgs. 109/2012: "Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque presenta false dichiarazioni o attestazioni, ovvero concorre al fatto, nell'ambito della procedura di emersione prevista dal presente articolo, è punito ai sensi dell'articolo 76, del Testo unico di cui al D.P.R. 445/2000. Se il fatto è commesso attraverso la contraffazione o l'alterazione di documenti oppure con l'utilizzazione di uno di tali documenti, si applica la pena della reclusione da uno a sei anni. La pena è aumentata se il fatto è commesso da un pubblico ufficiale".

una convincente prova storica adeguatamente illustrata nella sentenza di secondo grado.

La Corte, nel dettaglio, conferma la condanna del professionista precisando che: *“Dai controlli effettuati, sui quali ha testimoniato in dibattimento il funzionario di polizia loro autore, è infatti risultato come le fatture in discorso fossero rappresentative di prestazioni e incassi inesistenti; esse non risultavano affatto registrate nella contabilità delle imprese destinatarie delle medesime, alcune delle quali neppure più operative.*

Del fatto, poi, che l'imputato fosse consapevole della falsità delle fatture la Corte di appello fornisce prova logica, parimenti ineccepibile. L'imputato era il professionista che curava la contabilità sia dell'impresa (del coimputato), sia delle imprese destinatarie; egli sapeva bene, in tale veste, che tra di esse non erano intervenuti rapporti commerciali di alcun genere”.

La responsabilità concorsuale del commercialista

Si segnala in premessa che la giurisprudenza, più volte chiamata a valutare la sussistenza di un concorso commissivo del professionista, ha cercato di individuare criteri oggettivi per identificare il contributo penalmente rilevante che, privo delle originarie connotazioni di neutralità tecnica, oltre a essere condizione del reato, possa considerarsi oggettivamente diretto all'illecito penale.

Sul punto, con la pronuncia in commento la Cassazione si pone in linea di continuità rispetto a quanto già affermato all'inizio del 2022 con la sentenza n. 156/2022 ribadendo che il commercialista di una società può essere chiamato a concorrere nel reato commesso dal proprio cliente, potendo il contributo causale del concorrente manifestarsi non solo in caso di concorso morale, ma anche in caso di concorso materiale: nello specifico, quando si ravvisa un contributo agevolatore in un reato che si sarebbe comunque realizzato, anche in assenza di quell'ausilio, seppure con maggiori difficoltà.

In altri termini, è sufficiente che il concorrente, con la propria condotta, abbia apportato un contributo apprezzabile alla realizzazione del reato da parte dell'autore principale e che il partecipe, per effetto della sua azione - idonea a facilitarne l'esecuzione - abbia soltanto aumentato le possibilità che l'evento si verificasse in concreto².

Invero, nonostante risulti ormai pacifica la configurabilità del concorso del commercialista con il contribuente nei reati di cui al D.Lgs. 74/2000 e nei reati connessi alla presentazione di dichiarazioni, non è sempre agevole una netta definizione delle condotte configuranti le ipotesi di concorso del professionista *extraneus* nei reati commessi dal proprio cliente che, in ossequio alla normativa generale di diritto penale, può manifestarsi in 2 diverse forme:

1. concorso materiale, quando l'agente interviene nell'esecuzione del reato come coautore ovvero complice; e
2. concorso morale quanto il comportamento dell'agente si concretizzi nella determinazione, o nell'istigazione ovvero nel rafforzamento di un proposito criminoso altrui già esistente.

A ogni modo, qualunque sia la forma che il concorso assume nei singoli casi specifici, devono rinvenirsi per la sua configurazione i seguenti elementi:

- pluralità di agenti;
- sussistenza dell'elemento oggettivo del reato nelle condotte dei concorrenti;
- elemento soggettivo consistente nel c.d. dolo di concorso, cioè la volontà e consapevolezza da parte del concorrente di partecipare a una condotta illecita realizzata da altri;
- il contributo causale, seppur di minima offensività, posto in essere da ciascun concorrente.

È proprio sul contributo causale del professionista che si insidia la maggior parte delle pronunce sul tema secondo cui, il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme diffe-

² Cassazione, sentenza n. 156/2022: *“In definitiva, i giudici di merito hanno correttamente rilevato, sotto il profilo materiale, che il contributo causale del ricorrente alla commissione dei reati di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 andava individuato nelle azioni costituite dalla predisposizione e dall'inoltro delle dichiarazioni fiscali contenenti l'indicazione di elementi passivi fittizi supportati da fatture per operazioni inesistenti, trattandosi di condotte di sicura agevolazione materiale. Inoltre, un'ulteriore forma di contributo partecipativo, rilevante se non altro come rafforzamento dell'altrui proposito criminoso, è stata correttamente individuata nella omessa segnalazione di una serie di anomalie rilevate nella contabilità delle società e nella prosecuzione dell'attività di assistenza fiscale. Con riferimento al profilo soggettivo, poi, la Corte d'Appello ha valorizzato una pluralità di elementi indiziari pienamente convergenti, desumibili da differenti fonti di prova che, complessivamente valutati, hanno evidenziato la sussistenza del dolo, quanto meno eventuale”.*

renziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale; il contributo concorsuale assume rilevanza non solo quando abbia efficacia casuale, ponendosi come condizione dell'evento lesivo, ma anche quando assuma la forma di un contributo agevolativo, e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso, ma con maggiori incertezze di riuscita o difficoltà.

Ne deriva, in altre parole, che a tal fine è sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti, e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato³.

La netta presa di posizione della Cassazione pone implicitamente un limite alla configurazione della responsabilità concorsuale del professionista che non può ritenersi penalmente responsabile ex articolo 110, c.p. solamente per non aver dissuaso il proprio cliente dal commettere un reato tributario. Infatti, nell'ipotesi in cui si verifichi il concorso del professionista in uno dei delitti di cui al D.Lgs. 74/2000, la sua responsabilità non deriva da "una posizione di garanzia", atteso che il commercialista non è obbligato a impedire l'evento o denunciare il proprio cliente che commette illeciti tributari, anche di carattere penale.

Tale impostazione è invero conforme ai principi costituzionali di personalità della responsabilità penale e di offensività per cui alla decisività dell'apporto del concorrente deve sempre affiancarsi dal punto di vista soggettivo la volontà dello stesso di contribuire alla realizzazione dell'illecito per mezzo della propria competenza professionale.

Contributo penalmente rilevante: l'elemento soggettivo

Come dapprima evidenziato, l'elemento soggettivo è altresì rilevante nelle ipotesi di concorso e, nel caso di specie, tale tema viene attenzionato dal commercialista ricorrente il quale eccepiva la sua totale inconsapevolezza circa la falsità delle fatture. Tutt'al più, l'imputato riteneva di poter essere rimproverato di una condotta superficiale o negligente per difetto di controllo, ma non già di un delitto. Tra l'altro, secondo la difesa, nel comportamento del professionista non si poteva ravvisare il dolo eventuale, che ricorre quando si accetta il rischio che la presentazione della dichiarazione possa sostanziare evasione delle imposte dirette o dell'Iva.

Tuttavia, secondo la Cassazione il commercialista non poteva non essere a conoscenza della falsità dei documenti posto che risultava essere consulente di entrambi gli operatori coinvolti e cioè, sia di colui che aveva emesso la fattura sia di colui che l'aveva ricevuta. Sul punto, tra l'altro, la giurisprudenza è rigida poiché attribuisce al professionista la responsabilità penale in concorso con il contribuente a titolo di dolo eventuale anche qualora quest'ultimo si limiti a presentare le dichiarazioni fiscali pur conoscendo le gravi anomalie attinenti la contabilità del cliente.

In altre parole, con riguardo al profilo della colpevolezza, diverso è per la giurisprudenza l'elemento soggettivo che caratterizza le condotte dei 2 agenti: mentre al contribuente si richiede, ai fini del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti falsi, di porre in essere la condotta criminosa a titolo di dolo specifico, la condotta concorrente del professionista è rilevante a titolo di mero dolo eventuale⁴, ravvisabile nell'accettazione del rischio che il proprio cliente possa, mediante la dichiarazione fraudolenta, determinare un'evasione di imposta.

Applicando tale orientamento al caso di specie si ritiene che, ancorché il reato per il quale si procedeva fosse caratterizzato dal dolo specifico di conseguire un buon esito nella procedura di emersione del lavoro irregolare, non si richiede la medesima intenzione in capo al professionista

³ La giurisprudenza ha oramai fatto propria la c.d. teoria della causalità agevolatrice: "il contributo concorsuale assume rilevanza non solo quando abbia efficacia causale, ponendosi come condizione dell'evento lesivo, ma anche quando assuma la forma di un contributo agevolatore, e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso ma con maggiori incertezze di riuscita o difficoltà. Ne deriva che, a tal fine, è sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore che arrechi un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato, perché in forza del rapporto associativo diventano sue anche le condotte degli altri concorrenti" (in questi termini, si veda ex plurimis Cassazione n. 36818/2012, n. 36125/2014, n. 29129/2017, n. 36739/2017 e n. 43569/2019).

⁴ Cfr. *inter alia* Cassazione n. 28158/2019.

concorrente, essendo sufficiente che lo stesso abbia accettato il rischio che la presentazione *manu propria* di documenti per operazioni inesistenti possa comportare l'evasione delle imposte o qualsiasi altro vantaggio economico.

Conclusioni

Sintetizzando quanto sino a ora evidenziato, si deve concludere affermando che, affinché possa ritenersi integrato il concorso del professionista sono necessari:

1. la prova del contributo causale di questi alla realizzazione del reato, ossia che l'attività del professionista abbia fornito al contribuente un aiuto – morale o materiale – determinante nella realizzazione della condotta criminosa;
2. l'elemento soggettivo del dolo eventuale, ossia che l'apporto prestato dal consulente sia connotato dall'accettazione del rischio che il proprio cliente possa, mediante la dichiarazione fraudolenta, determinare un'evasione di imposta.

Tuttavia, la responsabilità a titolo di concorso è esclusa quando il commercialista agisca sulla base dei dati fornitigli dal cliente che ne garantisce la veridicità senza che sia possibile ravvisare una qualche mendacità degli stessi; è da ritenersi, inoltre, esclusa quando egli abbia prestato una mera consulenza e abbia informato il cliente delle conseguenze, anche penali, delle decisioni assunte dal cliente medesimo.

È evidente che per valutare la co-responsabilità di un professionista rispetto al reato commesso dal cliente, è necessario che le generali coordinate interpretative proprie del diritto penale vengano calate in un contesto affatto particolare, nel quale deve essere operata una selezione tra i comportamenti tecnici del professionista, volta a discernere quelli legittimi e doverosi - in virtù dell'esercizio di un diritto (il libero svolgimento di una attività professionale) o dell'adempimento di un dovere (quello di adempiere al proprio mandato nell'esclusivo interesse del proprio cliente) - da quelli penalmente rilevanti⁵.

Il cuore del problema, in altre parole, sta nell'individuare una ben precisa linea di demarcazione che separi il corretto esercizio dell'attività professionale, dall'asservimento delle conoscenze tecniche alla realizzazione dell'illecito, prestando altresì particolare attenzione a non scambiare la diligenza – così come, all'opposto, l'eventuale trascuratezza o negligenza – nell'adempimento dell'incarico conferito con l'adesione alle volontà delittuose del cliente.

Dal punto di vista materiale – posto che il professionista certamente non potrà essere chiamato a rispondere del reato commesso dal cliente semplicemente per non averlo fatto desistere dai propri propositi criminali - occorrerà discernere con delicatezza la natura dell'opera professionale del commercialista che talvolta potrebbe apparire a prescindere agevolatrice dell'illecito alla luce della natura stessa della prestazione richiesta allo stesso che si risolve in un'attività di gestione e di consulenza.

Riferimenti normativi

articolo 5, D.Lgs. 109/2012

⁵ Cfr. J.P. Castagno, A.A. Stigliano, "I rischi del mestiere: il concorso del commercialista nel reato del proprio cliente secondo la recente giurisprudenza di legittimità", in *Giurisprudenza Penale Web*, n. 1/2020, pag. 9-10.

Conservazione dei registri contabili

L'utilizzo ormai generalizzato della tenuta della contabilità con sistemi informatici ha portato nel tempo a rivedere più volte la normativa riguardante la corretta tenuta e conservazione dei registri contabili. Da ultimo, con l'approvazione di un emendamento in sede di conversione del D.L. 73/2022, emendamento tra l'altro proposto dal Cndcec, è stata prevista la possibilità di tenere aggiornati i registri e le scritture contabili su supporto informatico e di stamparli soltanto all'atto di eventuali richieste da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Libri contabili obbligatori e modalità di tenuta

I libri contabili sono quelli previsti dall'articolo 2214, cod. civ. ovvero, il libro giornale, il libro degli inventari e ogni altra scrittura contabile richiesta dalla natura e dimensione dell'impresa come, per esempio, il libro mastro (c.d. "mastrini"). A questi si aggiungono i registri previsti dalla disciplina fiscale, ovvero le scritture prescritte ai fini dell'Iva (registro Iva acquisti, vendite e corrispettivi), le scritture ausiliare di magazzino e il libro cespiti ammortizzabili.

La tenuta della contabilità può avvenire:

- in modalità cartacea manuale, che ormai si può dire non più utilizzata, nel qual caso i registri sono naturalmente conservati su carta;
- avvalendosi di procedure informatiche come previsto anche dall'articolo 2215-bis, cod. civ.. In questo caso la conservazione avviene:
 - in modalità analogica ovvero mediante stampa su carta;
 - in modalità elettronica.

Modalità cartacea

L'articolo 2215, cod. civ. prevede che I libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del Registro Imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali.

Dopo la soppressione dell'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale dei registri di natura fiscale a opera dell'articolo 8, L. 383/2001, tale adempimento non è più richiesto per il libro giornale, libro degli inventari, le altre scritture previste dall'articolo 2214, cod. civ. nonché per gli altri registri fiscali quali registri Iva e beni ammortizzabili. L'utilizzatore dei registri, nel momento in cui li utilizza, ovvero contestualmente alle registrazioni, deve numerare progressivamente le pagine¹.

Ai sensi dell'articolo 2219, cod. civ., tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

Registri contabili su supporti informatici

L'articolo 2215-bis, cod. civ. ha previsto, inoltre, la possibilità di tenere la contabilità anche con supporti informatici. In tal caso, le registrazioni contenute nei documenti contabili debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenutario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie. Con la scelta della tenuta dei registri con supporti informatici, gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione vengono assolti mediante apposizione, almeno una volta l'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di

¹ Circolare n. 92/E/2001.

altro soggetto dal medesimo delegato.

Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale.

Il termine per l'apposizione della marcatura temporale è quello previsto dalle le norme in materia di conservazione digitale².

A tal proposito, il comma 3 dell'articolo 3, D.M. 17 giugno 2014 prevede che la cadenza annuale opera in ambito tributario entro il termine di cui al comma 4-ter dell'articolo 7, D.L. 357/1994, per cui la marca temporale deve essere apposta entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Conservazione dei registri contabili

La conservazione dei registri contabili può avvenire:

- in modalità cartacea, come accade generalmente per chi effettua le registrazioni manualmente su carta;
- in modalità cartacea o elettronica quando la contabilità è tenuta con sistemi informatici.

Nessuna particolarità si riscontra con il primo tipo, mentre la tenuta della contabilità con strumenti elettronici comporta, o meglio comportava, una scelta di conservazione (su carta o su supporti elettronici).

Conservazione "cartacea"

Nessun problema particolare ovviamente per chi tiene la contabilità su carta, senza avvalersi di sistemi informatici. Chi, invece, tiene la contabilità utilizzando sistemi meccanografici e intende effettuare la conservazione dei registri in formato cartaceo, deve seguire quanto previsto dall'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994 che dispone *"A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre 3 mesi, allorquando anche in sede di controlli e ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza"*.

In pratica, chi tiene la contabilità avvalendosi di sistemi informatici e sceglie di conservare i registri in modalità cartacea, per essere *"in regola"* doveva stampare quelli relativi al 2020 entro il 28 febbraio 2022 (30 novembre 2021 data di scadenza di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2020) e fino a quel momento, doveva essere solo in grado di stamparli (aggiornati) in caso di richiesta degli organi di controllo e in loro presenza.

In questo caso, dunque, è considerata regolarmente tenuta la contabilità prima della stampa su supporto cartaceo (prima che siano decorsi 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) a condizione che:

- si tratti di scritture contabili relative all'esercizio per il quale non siano scaduti da oltre 3 mesi i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi. Per quanto riguarda i registri Iva il periodo di imposta coincide con l'anno solare;
- sia possibile trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati su supporti magnetici in qualsiasi momento e in ogni caso allorquando vengano richiesti in sede di controllo da parte degli organi competenti e in loro presenza;
- le scritture risultino aggiornate nei termini di legge ovvero per le imposte dirette entro 60 giorni dall'effettuazione delle operazioni. Per quanto concerne l'Iva la registrazione va effettuata entro il termine previsto dall'articolo 23, D.P.R. 633/1972 (15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione - fatture emesse) e dall'articolo 25, D.P.R. 633/1972 entro il termine previsto per le liquidazioni periodiche mensili e trimestrali (fatture di acquisto).

Si precisa che, ancorché la norma sul termine di stampa dei registri faccia riferimento alle dichiarazioni annuali, la risoluzione n. 46/E/2017 ha precisato che, in un'ottica di semplificazione, per tale termine si intende quello di presentazione della dichiarazione dei redditi che è pertanto valido

² D.M. 17 giugno 2014.

anche per i documenti rilevanti ai fini dell'Iva, sebbene i termini di presentazione delle dichiarazioni delle imposte sui redditi e dell'Iva siano disallineati.

Il termine non è comunque unico per tutti i contribuenti (ad esempio contribuente con esercizio non coincidente con l'anno solare).

Conservazione in modalità elettronica

In sostituzione alla conservazione cartacea, può essere adottata la conservazione elettronica. Le disposizioni che regolano la conservazione dei documenti informatici in modalità elettronica sono contenute nel D.M. 17 giugno 2014.

Il comma 2 dell'articolo 2, D.M. 17 giugno 2014 prevede innanzitutto che i documenti informatici, per avere rilevanza tributaria, devono possedere le seguenti caratteristiche:

- immodificabilità;
- integrità;
- autenticità;
- leggibilità;
- utilizzo dei formati previsti dal D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale, CAD), dai Decreti emanati ai sensi dell'articolo 71, D.Lgs. 82/2005 ovvero utilizzo dei formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 3, D.M. 17 giugno 2014, i documenti informatici devono essere conservati in modo tale che:

a) siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del Codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;

b) siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.

Il processo di conservazione è effettuato entro il termine previsto dall'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, convertito con modificazioni dalla L. 489/1994.

Il riferimento alle disposizioni dell'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, implica che il processo di conservazione deve essere effettuato entro 3 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi e si conclude con l'apposizione della marca temporale.

Deroghe alla modalità di conservazione dei registri contabili tenuti con sistemi informatici

Riepilogando quanto detto fino a ora, la conservazione dei registri può avvenire:

- mediante stampa su supporti cartacei entro 3 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi;
- su supporti elettronici mediante il processo di conservazione indicato dal D.M. 17 giugno 2014 che si deve concludere entro 3 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi con l'apposizione della marca temporale.

Una prima deroga al sistema di conservazione dei registri come sopra delineato, è stata introdotta dal comma 6 dell'articolo 19-octies, D.L. 148/2017 che ha inserito all'articolo 7, D.L. 357/1994 il comma 4-quater. Detta deroga era originariamente riferita ai registri Iva ed è stata estesa dall'articolo 12-octies, D.L. 34/2019 a qualsiasi registro contabile. Dopo le suddette modifiche il comma 4-quater disponeva: "4-quater. In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o

verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza”.

Pertanto, a seguito dell'introduzione del comma 4-*quater*, articolo 7, D.L. 357/1994, la tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici è considerata regolare anche in assenza di stampa su supporti cartacei nei termini di legge a condizione che:

- in sede di accesso ispezione o verifica i registri risultino aggiornati sui sistemi elettronici;
- vengano stampati a richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

Il superamento dell'obbligo periodico di stampa dei registri contabili su supporto cartaceo, avrebbe dovuto far venir meno anche l'onere della conservazione/archiviazione sostitutiva dei medesimi e questo in base alle seguenti considerazioni.

L'assenza di stampa su supporto cartaceo comporta inevitabilmente la mancata conservazione su carta che quindi deve ritenersi non più necessaria. Dal momento che la conservazione su supporti informatici era da considerarsi sostitutiva di quella cartacea, cadendo l'obbligo di quest'ultima finisce di conseguenza anche quello sostitutivo. Questa interpretazione sembrava essere in linea anche con la volontà di semplificazione del Legislatore e in linea con il documento della Fondazione dei dottori commercialisti del 17 gennaio 2020. Di tale avviso, però, non è stata l'Agenzia delle entrate.

Posizione dell'Agenzia delle entrate sull'interpretazione della deroga prevista dal comma 4-*quater*

L'Agenzia delle entrate con risposta a interpello n. 236/E/2021 ha ritenuto, che nonostante l'inserimento della deroga in esame, sia sempre obbligatoria la conservazione dei registri contabili facendo di fatto perdere di utilità al comma 4-*quater*, articolo 7, D.L. 357/1994. Infatti, l'Agenzia delle entrate sostiene che:

- ai fini della regolarità dei registri, non vi è l'obbligo di stampa sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi i registri vanno:
 - posti in conservazione nel rispetto del citato D.M. 17 giugno 2014 - e, quindi, anche del Codice dell'amministrazione digitale e dei relativi provvedimenti attuativi laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico; ovvero
 - materializzati (stampati) in caso contrario.

L'Agenzia delle entrate giunge a tale conclusione nella considerazione che tenuta e conservazione dei documenti restano concetti e adempimenti distinti, seppure posti in continuità e che la modifica del comma 4-*quater*, articolo 7, D.L. 357/1994 a opera dell'articolo 12-*octies*, D.L. 34/2019 non ha modificato le norme in materia di conservazione e tra queste con specifico riferimento il D.M. 17 giugno 2014.

La stessa Agenzia delle entrate, però, con successiva risposta a interpello n. 346/E/2021 pare contraddirsi in quanto afferma che *“L'articolo 12-*octies*, D.L. 34/2019, permette di derogare all'obbligo di stampa e di archiviazione sostitutiva dei registri”.*

Anche la circolare n. 114153 del 13 aprile 2018 della G. di F. nell'Allegato 1 precisa che *“alla luce delle modifiche normative riguardanti la stampa dei registri Iva, relativamente a questi ultimi deve considerarsi regolarmente tenuta la contabilità ancorché non risulti stampata su carta o archiviata con la modalità sostitutiva nei termini previsti”.* La circolare è stata emanata prima dell'estensione della deroga a tutti i registri contabili, ma è da ritenersi estendibile per analogia anche a questi registri. È evidente la confusione che regnava sull'obbligo e le modalità di conservazione dei registri contabili.

Modifica del comma 4-*quater*, articolo 7, D.L. 357/1994 a seguito della conversione in legge del D.L. 73/2022

A dare una soluzione all'interpretazione dell'articolo 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994, d'ora in poi per semplicità comma 4-*quater*, è intervenuto il Legislatore modificandolo mediante il D.L.

73/2022 c.d. "Decreto Semplificazioni" convertito nella L. 122/2022. In sede di conversione, infatti, è stato inserito all'articolo 1 il comma 2-bis che ha introdotto al comma 4-quater, una semplificazione in tema appunto di conservazione dei registri contabili.

Vediamo come le modifiche apportate possono aver chiarito l'obbligo conservativo e i limiti di tipo operativo che, comunque, continuano a restare.

Schema di confronto della disposizione prima e dopo le modifiche apportate dalla L. 122/2022.

Articolo 7, comma 4-quater, D.L. 357/1994 fino al 19 agosto 2022	Articolo 7, comma 4-quater, D.L. 357/1994 dal 20 agosto 2022
<i>"In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza"</i>	<i>"In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale ai sensi del codice di cui al D.Lgs. 82/2005, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza"</i>

Come già detto con la risposta a interpello n. 236/E/2021 l'Agenzia delle entrate, nonostante la deroga prevista dal comma 4-quater, articolo 7, D.L. 357/1994 aveva confermato l'obbligatorietà di procedere alla conservazione dei registri o su formato cartaceo o mediante conservazione elettronica sostitutiva, in quanto, secondo l'Agenzia delle entrate, la disciplina introdotta dal comma 4-quater, articolo 7, D.L. 357/1994 era riferita solo alla tenuta dei registri contabili e non anche alla conservazione. Infatti, afferma l'Agenzia delle entrate, la tenuta e la conservazione restano 2 adempimenti distinti seppure posti in continuità. Dal momento che la norma fa riferimento solo alla tenuta dei registri e non alla conservazione, la disposizione è applicabile solo alla prima.

A questo punto il Legislatore, introducendo nel comma 4-quater, articolo 7, D.L. 357/1994 le parole evidenziate in neretto nello schema di confronto proposto, sembrerebbe aver dissipato ogni dubbio. Il riferimento esplicito, infatti, alla conservazione sostitutiva digitale significa che, nel rispetto delle condizioni indicate dalla norma, può essere definitivamente detto addio alla stampa e alla conservazione sostitutiva dei registri contabili.

Infatti, la disposizione in esame, a seguito della modifica apportata, considera in ogni caso regolare la conservazione dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici su qualsiasi supporto anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale. Ma cerchiamo di capire nel dettaglio quali sono le modalità operative e le condizioni da rispettare per usufruire della semplificazione introdotta.

Sicuramente l'intenzione del Legislatore è stata quella di andare verso una semplificazione della conservazione dei registri e, a seguito della modifica intervenuta, si può senz'altro concludere che sia la tenuta sia la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale ai sensi del Codice dell'amministrazione digitale se in sede di accesso, ispezione o verifica i registri risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi di controllo e in loro presenza.

Pertanto, potrà essere scelta la modalità di conservazione elettronica ritenuta più opportuna per procedere alla conservazione dei registri (*file pdf*, sistema gestionale, etc.)

Ciò trova conferma anche nel comunicato stampa del 27 luglio 2022 del Cndcec con il quale si annunciava l'approvazione dell'emendamento al c.d. "Decreto Semplificazioni" nell'ambito dell'iter di conversione, che recepiva la proposta presentata dal Cndcec stesso, che prevedeva, appunto, l'abrogazione dell'obbligo annuale di conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici, con conseguente possibilità di tenere aggiornati i libri e le scritture contabili

su supporto informatico e stamparli soltanto all'atto di eventuali richieste da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Vi è però da fare un'osservazione. Ai sensi dell'articolo 2, comma 2 D.M. 17 giugno 2014, i documenti informatici rilevano ai fini tributari quando ne è garantita l'immodificabilità, l'integrità, l'autenticità e la leggibilità. Detta disposizione mal si concilia con l'abrogazione dell'obbligo di conservazione cartacea e sostitutiva digitale dei registri contabili.

Infatti, se da una parte ora è consentita la conservazione dei registri con sistemi elettronici su qualsiasi supporto, tale modalità non sembrerebbe, però, garantire le suddette caratteristiche. Infatti, per esempio, l'archiviazione sui *server* dei registri su *file* .pdf o in un sistema gestionale non riesce a garantire da sola l'immodificabilità se non fino al momento della stampa. La questione potrebbe essere superata dal fatto che la disposizione in esame recita testualmente che la conservazione è in ogni caso considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei e di conservazione sostitutiva digitale. Pertanto, se il significato dell'asserzione "in ogni caso" è quello che la conservazione dei registri è sempre considerata regolare a condizione che:

- in sede di accesso, ispezione o verifica i registri risultano aggiornati sui sistemi elettronici;
- vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi precedenti e in loro presenza, sarà sufficiente tenere aggiornati i registri ed essere in grado di stamparli a richiesta dei verificatori e la questione sembrerebbe risolta.

Se l'interpretazione è corretta si può concludere che i registri contabili sono sempre considerati regolarmente conservati sia in assenza di stampa su supporti cartacei che in modalità sostitutiva, quando in sede di accesso ispezione o verifica si realizzano le condizioni sopra indicate anche se detti registri non hanno le caratteristiche richieste dall'articolo 2, comma 2, D.M. 17 giugno 2014. Del resto, se così non fosse, ovvero restasse necessario garantire ai registri contabili le caratteristiche previste dal più volte citato articolo 2, comma 2, D.M. 17 giugno 2014, l'unico modo sarebbe continuare con un sistema di conservazione elettronica che di per sé è in grado di assicurare le suddette caratteristiche. In tal caso verrebbe vanificata la modifica apportata all'articolo 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994 e ciò risulterebbe, inoltre, in contraddizione con lo spirito di semplificazione perseguito dal Legislatore.

È auspicabile, comunque, un intervento ufficiale che chiarisca la questione.

È necessario evidenziare, infine, che la semplificazione "conservativa" è limitata solo ai registri contabili (libro giornale, libro degli inventari e registri prescritti ai fini dell'Iva, scritture ausiliare comprese quelle di magazzino e registro cespiti ammortizzabili). Pertanto, tutti gli altri tipi di documenti informatici tenuti su supporti elettronici (fatture elettroniche SdI e altri documenti a rilevanza fiscale) continuano a dover essere inviati in un sistema di conservazione elettronica che ne garantisce l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità.

Irregolarità commesse prima del 20 agosto 2022

Per quanto riguarda le irregolarità commesse antecedentemente all'entrata in vigore alla modifica dell'articolo 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994, si dovrebbe rendere applicabile la regola del *favor rei* che nelle sue 2 declinazioni prevede³:

1. che nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile;
2. se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole.

Pertanto, si può ritenere che la mancata conservazione dei registri nei periodi precedenti al 20 agosto 2022 non sia sanzionabile.

Periodo di conservazione dei registri

In ambito civilistico⁴ la conservazione delle scritture contabili deve essere effettuata per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione. L'ultimo comma dell'articolo 2220, cod. civ. concede la possibilità di

³ Articolo 3, commi 2 e 3, D.Lgs. 472/1997.

⁴ Articolo 2220, cod. civ..

conservare le scritture su supporti di immagini a condizione che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza i supporti.

In campo tributario l'articolo 22, D.P.R. 600/1973 prevede che le scritture contabili devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220, cod. civ. o da altre leggi tributarie. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stampati sui libri e registri previsti dalla normativa vigente. Non essendovi più l'obbligo di stampa e di conservazione sostitutiva gli archivi che contengono i registri contabili devono essere conservati per il tempo previsto dalle norme in commento.

L'assolvimento dell'imposta di bollo

L'abrogazione dell'obbligo di stampa del libro giornale e degli altri registri non abroga però l'assolvimento dell'imposta di bollo. Si pone, dunque, il problema delle modalità di calcolo e versamento dell'imposta a seguito della suddetta modifica normativa.

In assenza di indicazioni puntuali, si può fare riferimento al documento della Fondazione dottori commercialisti, del 17 gennaio 2020 che aveva provato a fornire delle soluzioni operative dopo la modifica all'articolo 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994 apportata dal D.L. 34/2019, il c.d. "Decreto Crescita". Il citato documento distingueva tra le seguenti ipotesi che si possono verificare:

1. tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione sostitutiva;
2. tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale (vale a dire non sostitutiva), con stampa periodica su carta (anche se non più obbligatoria);
3. tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale (vale a dire non sostitutiva), con stampa solo occasionale su carta (al momento di eventuali verifiche).

Per quanto di interesse, tralasciando i primi 2 punti, nell'ipotesi 3, nonostante non ci si trovi in presenza di una conservazione sostitutiva della contabilità e, quindi, non sussista alcun obbligo normativo riguardo al versamento dell'imposta di bollo, sembrerebbe comunque preferibile liquidare l'imposta con le modalità previste dall'articolo 6, D.M. 17 giugno 2014 in materia di conservazione sostitutiva e dunque effettuare il versamento:

- con modello F24 telematico indicando il codice tributo 2501 denominato "imposta di bollo su libri, registri e altri documenti rilevanti ai fini tributari ex articolo 6 del decreto 17 giugno 2014" (risoluzione n. 106/E/2014);
- in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

L'assenza della stampa dei libri comporta che la liquidazione dell'imposta venga necessariamente fatta in base alle registrazioni.

Pertanto, l'imposta da versare sarà pari a 16 euro (per le società di capitali) o 32 euro (per le imprese individuali o società di persone) ed è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse, ovvero ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio⁵ e va versata in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Il documento della Fondazione dei dottori commercialisti citato suggerisce, inoltre, che proprio poiché nel caso di specie non sussiste alcun obbligo normativo in tal senso, è possibile ipotizzare che, qualora si scelga di effettuare una periodica stampa virtuale dei libri contabili (vale a dire una stampa su *file* in formato "pdf"), si possa liquidare l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (generate al momento della stampa in "pdf"), utilizzando per il pagamento il modello F23. Resterebbe, viceversa, in ogni caso preclusa (per evidenti ragioni) la possibilità di assolvere l'imposta mediante apposizione dell'apposito contrassegno.

Riferimenti normativi

D.M. 17 giugno 2014

articolo 7, D.L. 357/1994

articolo 2214, 2215, 2215-*bis*, 2219 e 2220, cod. civ.

⁵ Risoluzione n. 161/E/2007.

La perdita dello *status* d'impresa sociale

La disciplina vigente in materia d'impresa sociale, che, a norma del D.Lgs. 112/2017, può ricomprendere le cooperative in genere e ricomprende di diritto le cooperative sociali, ne prevede, fra l'altro, la sottoposizione a un controllo speciale, da effettuarsi allo scopo di accertare il perseguimento effettivo degli scopi d'utilità sociale e d'interesse generale indicati dalla Legge. Un sistema di gestione conforme quindi ai principi naturali, di senso civico e solidaristico, che devono contraddistinguere stabilmente la condotta dell'impresa sociale e che comporta l'intervento dell'Autorità, inteso a ristabilirne il funzionamento regolare, nel caso in cui questo venga a mancare.

La vigilanza dell'impresa sociale

Il Decreto del Ministero del lavoro, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 29 marzo 2022, attua la disciplina in materia di vigilanza d'impresa sociale, a norma degli articoli 93, comma 2, e 96, D.Lgs. 117/2017. Il Decreto, oltre a definire "le forme, i contenuti e le modalità dell'attività ispettiva sulle imprese sociali", ancorché "il contributo per l'attività ispettiva da porre a loro carico", specifica, ulteriormente, le sanzioni previste, ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 112/2017 (rubricato "funzioni di monitoraggio, ricerca e controllo") a carico dell'impresa sociale che, invece di perseguire scopi d'interesse generale e d'utilità sociale nel contemporaneo rispetto dei vincoli imposti dalla Legge, si adoperi in diniego alle norme che ne disciplinano il funzionamento regolare.

In particolare, la disciplina in materia di vigilanza d'impresa sociale prevede che il Ministro vigilante intervenga direttamente e d'autorità, se ciò è funzionale a ripristinarne l'andamento corretto, nell'ipotesi in cui, pur sollecitata con diffida a osservare puntualmente la Legge, l'impresa sociale persevera in opposizione alle norme di pertinenza.

Occorre precisare che la disciplina dell'impresa sociale, ai sensi del D.Lgs. 112/2017, nonché la disciplina del Codice del Terzo settore, ai sensi del D.Lgs. 117/2017, sono compatibili con il sistema cooperativo¹; ulteriormente, che la vigilanza sulle imprese sociali costituite in forma cooperativa, altresì prevista dall'articolo 15, comma 5, D.Lgs. 112/2017 "è svolta nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini previsti dal D.Lgs. 220/2002".

Infatti, "con Decreto del Mise, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono individuate le norme di coordinamento necessarie al fine di assicurare l'unicità, la completezza, la periodicità e l'efficacia dell'attività ispettiva" (non ancora emanate).

L'intervento dell'Autorità di vigilanza

Fuori dalle ipotesi più gravi² - ove, verificata l'assenza dei presupposti minimi che giustificano l'attivazione del procedimento riabilitante decretato d'Autorità, "il Ministro vigilante dispone la perdita della qualifica di impresa sociale"³ - in base all'articolo 15, comma 6, D.Lgs. 112/2017, "in caso di accertata violazione delle disposizioni" previste dal Decreto citato "il soggetto esercente l'attività ispettiva ai sensi dei commi 2 e 3 diffida gli organi di amministrazione dell'impresa sociale a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine"⁴.

Alla scadenza del termine predetto, secondo quanto disposto dall'articolo 15, comma 7, D.Lgs. 112/2017, in caso di "mancata ottemperanza alla diffida di cui al comma 6, il Ministero vigilante può nominare un commissario ad acta⁵, anche nella persona del legale rappresentante dell'impresa sociale, che affianchi gli organi dell'impresa sociale e provveda allo specifico adempimento richiesto". È opportuno rammentare che un'analogha ipotesi di comportamento, in materia di vigilanza amministrativa sulle società cooperative, è prevista dall'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 220/2002, secondo

¹ Fintantochè non ne contrastano i principi e le regole generali di struttura e di funzionamento, già previsti dal codice civile, nonché le disposizioni attuative pertinenti alla forma giuridica dell'impresa cooperativa.

² Articolo 14, comma 3, D.M. 29 marzo 2022.

³ Articolo 15, comma 8, D.Lgs. 112/2017.

⁴ Non inferiore a 30 giorni e non superiore a 90 giorni (cfr. articolo 14, comma 3, D.M. 29 marzo 22).

⁵ È previsto pure "in caso di ostacolo allo svolgimento dell'attività ispettiva" da parte dell'impresa sociale. Analogamente, "fermo restando quanto previsto dall'articolo 2638, comma 2, cod. civ., gli enti cooperativi che si sottraggono all'attività di vigilanza sono cancellati, sentita la Commissione centrale per le cooperative, dall'albo nazionale degli enti cooperativi. Si applica il provvedimento di scioglimento per atto dell'autorità ai sensi dell'articolo 2545-septiesdecies, cod. civ. e dell'articolo 223-septiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie, di cui al R.D. 318/1942, con conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio ai sensi dell'articolo 2514, comma 1, lettera d), cod. civ."

cui, in caso di violazione accertata della Legge "il revisore ha la facoltà di diffidare gli enti cooperativi a eliminare le irregolarità sanabili. Alla scadenza del termine indicato nella diffida il revisore verifica l'avvenuta regolarizzazione con apposito accertamento". Pertanto, ai sensi dell'articolo 15, comma 6, D.Lgs. 112/2017, "in caso di accertata violazione delle disposizioni" applicate⁶ all'impresa sociale in forma cooperativa, "il soggetto esercente l'attività ispettiva ai sensi dei commi 2 e 3", fra cui le "associazioni di cui all'articolo 3, D.Lgs. 220/2002", "diffida gli organi di amministrazione dell'impresa sociale a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine".

Dopodiché, in armonia alla previsione dell'articolo 15, comma 7, D.Lgs. 112/2017, "il revisore, qualora riscontri il permanere delle anomalie rilevate"⁷, propone all'Autorità, "sulla base delle risultanze emerse in sede di vigilanza, valutate le circostanze del caso"⁸, il commissariamento dell'impresa sociale in questione, ai sensi del novellato articolo 2545-sexiesdecies, cod. civ.. Quest'ultimo⁹ articolo disciplina, giustappunto, l'intervento del commissario *ad acta*, al quale l'Autorità affida il compito di affiancare - o di sostituire, "limitatamente al compimento degli specifici adempimenti indicati" - gli organi dell'impresa (in particolare, il rappresentante legale o uno dei componenti dell'organo di controllo), con lo scopo di sanarne le irregolarità "suscettibili di uno specifico adempimento".

Non guasta precisare che, a carico degli "enti cooperativi che non ottemperino alla diffida impartita in sede di vigilanza senza giustificato motivo", è prevista, in più, l'applicazione di "una maggiorazione del contributo biennale (ndR di revisione) pari a tre volte l'importo dovuto"¹⁰.

Il mancato risanamento delle irregolarità

Nondimeno, il commissario *ad acta* potrebbe accertare l'inidoneità dell'ente patrocinato a realizzare progetti di solidarietà sociale, d'interesse generale a carattere civico e solidaristico, in conformità alla Legge¹¹, anche in conseguenza del fraporsi di accadimenti gestionali non collegati direttamente all'isolata incapacità di gestire l'impresa sociale.

Atteso ciò, le "irregolarità non sanate"¹² dall'impresa sociale, malgrado il commissariamento di gestione, ne testimoniano palesemente lo smarrimento tangibile dei caratteri di rilevanza pubblica, implicandone, di conseguenza, "l'adozione del provvedimento che dispone la perdita della qualifica d'impresa sociale con conseguente devoluzione del patrimonio"¹³; venendone informate l'Agenzia delle entrate¹⁴, la CCIAA della Provincia in cui l'impresa ha sede e l'associazione alla quale aderisce.

La cooperativa sociale impresa sociale *ope legis*

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 112/2017 "le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla L. 381/1991, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali".

Questa simbiosi, fra identità giuridiche di cooperativa sociale e d'impresa sociale, permette di supplire a certe lacune esistenti nell'ordinamento cooperativo, in riferimento a quegli istituti o a quei profili tecnici che, al tempo, non potevano essere stati previsti dalla "normativa specifica delle cooperative". In questo modo, la naturale modificazione o progressione degli ambiti a cui è mirata l'attenzione della cooperativa sociale, connessa in generale a necessità scaturite da nuovi stati di disagio, ne amplia la gamma dei requisiti di valore, determinanti a fini di legittimità costitutiva. In contemporanea, la violazione accertata delle norme applicate alla cooperativa sociale, impresa sociale *ope legis*, amplia le ipotesi nei quali il Ministro vigilante commina la diffida ai sensi dell'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 220/2002, allo scopo di eliminare le irregolarità sanabili, scaturite da comportamenti illegittimi.

Per un verso, la realizzazione degli scopi mutualistici di cooperativa sociale non può prescindere dal rispetto dei metodi di condotta naturale dell'impresa sociale. Per altro verso, i principi generali di gestione dell'impresa sociale sono mutuati dalla normativa speciale, che definisce le regole di

⁶ E.M. Lovaglio "Vigilanza dell'impresa sociale", in Cooperative e dintorni n. 53/2022.

⁷ Articolo 5, comma 5, D.Lgs. 220/2002.

⁸ Articolo 12, D.Lgs. 220/2002.

⁹ Articolo 1, comma 936, L.205/2017.

¹⁰ Articolo 12, comma 5-bis, D.Lgs. 220/2002.

¹¹ Ai sensi dell'articolo 15, comma 5, D.Lgs. 112/2017 (cfr. articolo 1, comma 6, D.M. 29 marzo 2022), "l'attività ispettiva sulle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa è svolta nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini di cui al D.Lgs. 220/2002". Pertanto, non è escluso che, "sulla base delle risultanze emerse in sede di controllo", il Ministero vigilante ritenga, ad esempio, di chiedere al Tribunale l'accertamento dello stato d'insolvenza dell'impresa sociale, "ai fini dell'adozione del provvedimento che dispone la liquidazione coatta amministrativa"; o, ricorrendone i presupposti, ritenga invece di provvedere diversamente, ai sensi dell'articolo 12, D.Lgs. cit.. Analogamente, il Ministero vigilante può, "sulla base delle risultanze emerse in sede di controllo", richiedere al Tribunale competente di accertare lo stato d'insolvenza dell'impresa sociale, "ai fini dell'adozione del provvedimento che dispone la liquidazione coatta amministrativa", ai sensi dell'articolo 14, comma 2, D.Lgs. 112/2017.

¹² Articolo 20, comma 2, D.M. 29 marzo 2022.

¹³ Articolo 15, comma 8, D.Lgs. 112/2017.

¹⁴ Articolo 18, comma 8-bis, D.Lgs. 112/2017.

condotta della cooperativa sociale.

Quindi, il *"rispetto della normativa specifica delle cooperative, fermo restando l'ambito di attività di cui all'articolo 1, L. 381/1991, come modificato ai sensi dell'articolo 17, comma 1"*, nonché, il rispetto della disciplina d'impresa sociale, in relazione alle parti applicabili alla cooperativa sociale¹⁵, ne legittimano simultaneamente l'iscrizione *"presso l'albo delle società cooperative di cui all'articolo 2512, comma 2, e all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del presente codice"*¹⁶.

In conclusione, *"nel caso di irregolarità non sanabili o non sanate il Ministro vigilante dispone"*, a carico della cooperativa sociale, impresa sociale ope legis, *"la perdita della qualifica di impresa sociale"*. Detto *"provvedimento dispone altresì che il patrimonio residuo dell'impresa sociale, dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al Libro V, cod. civ., il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), è devoluto"*¹⁷ secondo *"quanto specificamente previsto in tema di società cooperative"*. *"Il provvedimento è trasmesso ai fini della cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del Registro Imprese"*¹⁸.

Va chiarito che la sanzione rappresentata dalla devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici non è l'unico effetto di preminente rilevanza, per la cooperativa sociale. Invero, le conseguenze principali in cui incorre, a causa della *"perdita della qualifica di impresa sociale"*, consistono, anzi, nello smarrimento di parte dei requisiti mutualistici che, ope legis, sono indispensabili a legittimarne la permanente iscrizione all'Albo¹⁹. Ciò è avvalorato dalla L. 205/2017, secondo cui *"gli enti cooperativi che non rispettano finalità mutualistiche sono cancellati, sentita la Commissione centrale per le cooperative, dall'albo nazionale degli enti cooperativi. Si applica pertanto il provvedimento di scioglimento per atto dell'autorità ai sensi dell'articolo 2545-septiesdecies, cod. civ. e dell'articolo 223-septiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie, di cui al R.D. 318/1942"*.

Da ultimo *"lo scioglimento di un ente cooperativo è comunicato, entro 30 giorni, dal Mise all'Agenzia delle entrate, anche ai fini dell'applicazione dell'articolo 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014"*²⁰.

In questa evenienza si genera una replica di sanzioni. Infatti, il *"conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio ai sensi dell'articolo 2514, comma 1, lettera d), cod. civ."*, che sanziona il comportamento della cooperativa sociale, inosservante delle finalità mutualistiche d'interesse generale e d'utilità sociale, unitamente *"all'obbligo di devolvere il patrimonio effettivo dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici"*²¹, che sanziona la conseguita decadenza della cooperativa sociale dal diritto al beneficio fiscale, duplicano, pleonasticamente, il provvedimento di cui all'articolo 15, comma 8, D.Lgs. 112/2017.

Malgrado ciò, lo strappo dallo status d'impresa sociale non priva in assoluto la società della possibilità di mantenere i requisiti previsti dall'articolo 2511, cod. civ., necessari a conservare il diritto di permanere all'Albo. Ad esempio, detta società può mutare forma giuridica in cooperativa non sociale, alla quale il D.Lgs. 112/2017 non è indispensabile. Verosimilmente, *"l'obbligo di devolvere il patrimonio effettivo dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici"* non occorre a preservarne il valore, in funzione degli scopi d'utilità sociale.

In alternativa, la società può mutare forma giuridica in ente non cooperativo²², senza incorrere, in un certo senso, negli obblighi previsti dall'articolo 2545-undecies, cod. civ. in materia di devoluzione del *"valore effettivo del patrimonio"*, ai quali, difatti, ottempera ai sensi dell'articolo 15, comma 8, D.Lgs. 112/2017²³, *"fino a concorrenza dell'ammontare minimo del capitale della nuova società"*.

Riferimenti normativi

articolo 15, D.Lgs. 112/2017

articolo 5, D.Lgs. 220/2002

¹⁵ E.M. Lovaglio *"Vigilanza dell'impresa sociale"*, in Cooperative e dintorni n. 53/2022.

¹⁶ Articolo 2511, cod. civ..

¹⁷ La disciplina dell'impresa sociale, analogamente a quella che regola l'organizzazione e il funzionamento delle società cooperative, include le cooperative sociali, presuppone, fra l'altro, l'effettuazione di attività prive di scopo di lucro. Ciò ne implica l'obbligo di custodia del capitale impiegato, sin dall'origine, per scopi d'interesse generale e d'utilità sociale.

¹⁸ Articolo 15, comma 8, D.Lgs. 112/2017.

¹⁹ Articolo 2511, cod. civ..

²⁰ Articolo 12, comma 5-ter, D.Lgs. 220/2002.

²¹ Articolo 17, L. 388/2000.

²² Articolo 2545-decies, cod. civ..

²³ E.M. Lovaglio, *"Le procedure straordinarie tutelano l'utilità del capitale sociale"*, in Cooperative e dintorni n. 48/2022.

Il ruolo dei professionisti nel Codice con specifico riferimento ai gestori della crisi e dell'insolvenza

L' *identificazione dei professionisti demandati al "capezzale" dell'impresa in crisi - I requisiti richiesti ai professionisti di nomina giudiziaria - L'albo e il registro nazionale - I processi di nomina - La nuova figura dell'ausiliario del giudice nel concordato semplificato - Nuove attribuzioni per il commissario giudiziale - Ulteriori elementi di novità per i commissari giudiziali e i curatori.*

Premessa

L'entrata in vigore del nuovo Codice di cui al D.L. 14/2019, aggiornato con le modifiche apportate dal D.L. 83/2022, ha sollecitato l'interesse degli interpreti su una molteplicità di temi prevalentemente legati ai nuovi principi di regolamentazione del concordato preventivo, delle diverse tipologie degli accordi di ristrutturazione, della nuova transazione fiscale e della composizione negoziata della crisi.

Fino a ora poca attenzione è stata posta al ruolo dei professionisti che sono chiamati in causa dagli istituti nuovi e riformati di gestione della crisi e dell'insolvenza.

Eppure, il Codice prevede una vasta pluralità di professionisti in funzione delle diverse procedure, che vengono qui di seguito ricordati.

Nella composizione negoziata vi sono gli esperti nominati dalla Commissione presso la CCIAA, individuati dall'articolo 2, lettera o-bis) e dall'articolo 13, comma 6, Codice¹.

Vi sono altresì gli ausiliari nominati dagli esperti stessi (articolo 16, comma 3, Codice²), ovvero dal Tribunale ai sensi dell'articolo 68, c.p.c., nelle ipotesi di misure protettive previste dall'articolo 19, Codice, o di concordato semplificato previsto dall'articolo 25-sexies, Codice.

Invece, negli strumenti di regolazione della crisi sono previsti i c.d. professionisti indipendenti, regolati dall'articolo 2, lettera o), Codice³. Vi sono altresì i gestori della crisi nell'ambito degli strumenti di regolazione della stessa, previsti dall'articolo 2, comma 1, lettera e), Codice⁴.

Da ultimo ci sono gli stimatori del complesso aziendale nominati dall'Autorità giudiziaria, ad esempio, in caso di opposizione all'omologa di concordato con continuità aziendale proposta da un creditore dissenziente (articolo 112, comma 5, Codice).

Esiste poi un'altra categoria di professionisti, che sono quelli che assistono l'impresa in crisi nella scelta specifica del miglior strumento per superare la situazione di difficoltà, che sono legati da un rapporto di natura personale o professionale all'impresa e che operano nella composizione negoziata e negli strumenti di regolazione della crisi.

A questi, vanno poi aggiunti altri professionisti del debitore, ovvero i professionisti che assistono l'impresa nell'attività ordinaria – oggi quanto mai importanti anche al fine di consigliare all'imprenditore l'adozione di misure e assetti adeguati in funzione della rilevazione tempestiva della crisi (articolo 3, Codice) – nonché l'organo di revisione o di controllo societario, deputato tra l'altro a segnalare all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17, Codice (articolo 25-octies, Codice).

Per completare l'indicazione dei soggetti professionalmente coinvolti nella gestione della crisi di

¹ Detti esperti hanno la funzione di agevolare le trattative tra debitore e soggetti interessati per il superamento della crisi.

² Possono essere nominati anche con l'incarico di stimare le risorse derivanti dalla liquidazione.

³ Detti professionisti hanno molteplici funzioni, che variano a seconda degli strumenti scelti per la regolazione della crisi: accordi in esecuzione di piani attestati di risanamento, accordi di ristrutturazione, piani di ristrutturazione soggetti a omologa, concordato preventivo.

⁴ I gestori sono incaricati dall'Autorità giudiziaria con funzione di supervisione e controllo, come, ad esempio il Commissario giudiziale nell'ambito delle procedure di concordato preventivo, chiamato, tra l'altro, a redigere pareri, relazioni e a esercitare vigilanza sull'attività del debitore.

una impresa, non possono non essere ricordati anche i professionisti dei creditori e dei terzi, che assistono i vari *stakeholder* coinvolti nella composizione negoziata e negli strumenti di regolazione della crisi.

Come si può notare dalla semplice elencazione sopra riportata, il numero e le competenze dei soggetti chiamati al "capezzale" delle imprese in crisi è assolutamente rilevante.

La finalità del presente elaborato è quella di concentrarsi sui soggetti incaricati dall'Autorità giudiziaria delle funzioni di gestione di controllo nelle procedure di cui al Codice.

La nomina dei soggetti incaricati dall'Autorità giudiziaria delle funzioni di gestione e controllo delle procedure

Innanzitutto, deve essere osservato che per detti soggetti è previsto un albo regolato dall'articolo 356, Codice. Detto albo, istituito presso il Ministero della giustizia, comprende i soggetti anche in forma associata o societaria, destinati a svolgere su incarico del Tribunale funzioni di curatore, commissario giudiziale o liquidatore nelle procedure previste dal Codice.

Possono ottenere l'iscrizione all'albo i soggetti che sono in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 358, comma 1, lettere a), b) e c), Codice e che dimostrino di avere assolto gli obblighi di formazione di cui all'articolo 4, comma 5, lettere b), c) e d), D.M. 202/2014 e successive modificazioni. Al momento di prima popolazione dell'albo, possono ottenere le iscrizioni i soggetti in possesso dei requisiti di cui all'articolo 358, comma 1, lettere a), b) e c), Codice che documentano di essere stati nominati, alla data di entrata in vigore del presente articolo, in almeno 2 procedure negli ultimi 4 anni, curatori fallimentari, commissari, o liquidatori giudiziali.

Costituisce condizione per il mantenimento dell'iscrizione, l'acquisizione di uno specifico aggiornamento biennale, ai sensi del già menzionato D.M. 202/2014.

I requisiti di cui all'articolo 358, comma 1, lettera b), Codice devono essere in possesso della persona fisica responsabile della procedura nonché del legale rappresentante della società tra professionisti, o di tutti i componenti dello studio professionale associato.

Possono essere chiamati a svolgere le funzioni di curatore, commissario giudiziale e liquidatore nelle procedure di cui al Codice gli iscritti agli albi degli avvocati, dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dei consulenti del lavoro, nonché gli studi professionali associati e le società tra professionisti a condizione, come detto, che tutti i soci siano iscritti all'albo professionale e che sia designata la persona fisica responsabile della procedura.

In aggiunta, hanno titolo per l'iscrizione anche coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione, controllo in società di capitali o società cooperative, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

Vale la pena ricordare che l'albo differisce dal registro nazionale previsto dall'articolo 125, Codice, dove confluiscono, con accessibilità al pubblico:

- i provvedimenti di nomina dei curatori, dei commissari giudiziari dei liquidatori giudiziali;
- i provvedimenti di chiusura della liquidazione giudiziale di omologazione del concordato;
- l'ammontare dell'attivo e del passivo delle procedure chiuse;
- le liquidazioni dei compensi.

Ulteriori norme relative ai criteri di qualificazione di questi professionisti sono previste dal citato articolo 356, Codice, dal D.M. 202/2014, relativo agli obblighi formativi e dal D.M. 75/2022.

Ci si riferisce in particolare:

- alla necessità di svolgere, all'infuori della ipotesi di primo popolamento dell'albo, un corso di perfezionamento di 200 ore (ridotto a 40 ore per gli iscritti a un albo professionale);
- alla necessità di svolgere un tirocinio di almeno 6 mesi presso curatori, commissari, professionisti indipendenti, delegati alla vendita;
- all'obbligo di un aggiornamento biennale di almeno 40 ore.

Valgono inoltre i criteri generali che sono esplicitamente ribaditi sia in materia di incompatibilità⁵ ⁶ sia di onorabilità, sia sotto il profilo penalistico sia sotto il profilo deontologico.⁸

La documentazione necessaria per l'iscrizione all'albo è definita dall'articolo 4, D.M. 75/2022. Gli ordini professionali sono coinvolti nella formazione di detta documentazione, sia per la certificazione degli obblighi formativi "generici", sia per quella relativa alla verifica dell'assenza di sanzioni disciplinari, comminate negli ultimi 5 anni, che siano superiori alla minima editale.

L'iscrizione comporta un costo di 150 euro e il mantenimento della stessa un costo annuo di 50 euro, il cui mancato pagamento provoca la sospensione e quindi l'eventuale cancellazione dall'albo stesso.

Chiarite le caratteristiche personali richieste ai professionisti, meritano attenzione i meccanismi e le regole che sovrintendono i procedimenti di nomina.

Infatti, l'articolo 5, Codice, tratta della trasparenza e dell'efficienza delle nomine.

In particolare, il comma 1 dispone che le nomine dei professionisti effettuate dalle Commissioni previste dall'articolo 13, comma 6, Codice, o dall'Autorità giudiziaria, o da quella amministrativa, o dagli organi da esse nominati debbano garantire rispetto di criteri di trasparenza, rotazione ed efficienza.

L'articolo 358, comma 3, Codice, definisce che le nomine vengano effettuate tenuto conto:

- dei rapporti riepilogativi;
- degli incarichi in corso, in relazione alla necessità di assicurare l'espletamento perfettamente diretto, personale, efficiente e tempestivo delle funzioni;
- delle esigenze di trasparenza e di rotazione nell'assegnazione degli incarichi, tenuto conto del numero delle procedure aperte all'anno precedente, valutata l'esperienza richiesta dalla natura e dall'oggetto dello specifico incarico;
- con riferimento ai consulenti del lavoro, dell'esistenza dei rapporti di lavoro subordinato in atto al momento dell'apertura della liquidazione giudiziale, del deposito del decreto di ammissione al concordato preventivo, o al momento della sua omologazione;
- delle esigenze e della complessità propria di una procedura transfrontaliera.

Con riferimento al generale impianto normativo sopra riferito, non può non notarsi che i requisiti richiesti sono fondati su un forte *intuitus personae*, tuttavia adeguatamente "motivato".

È, infatti, evidente come abbia rilievo la figura personale del professionista, al quale viene richiesto lo svolgimento diretto e personale dell'attività.

Tenuto conto, peraltro, della complessità dell'incarico e della necessità di svolgere lo stesso con efficienza e tempestività, è evidente che l'esercizio sia trovare un corretto equilibrio tra impegno personale e adeguata struttura organizzativa, che non può comunque diventare qualità prevalente. Prova di ciò è che, ad esempio, nel caso degli studi associati i requisiti di appartenenza all'albo professionale vengono richiesti per ciascun socio. Tuttavia, in questo contesto, appare invece stridente la circostanza che il requisito d'iscrizione all'albo professionale nel caso delle società tra

⁵ Non può essere nominato chi versa nelle condizioni di cui all'articolo 2382, cod. civ., ovvero "Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità a esercitare uffici direttivi".

⁶ L'articolo 358, comma 2, Codice, prescrive le seguenti ulteriori condizioni di incompatibilità: "Non possono essere nominati curatore, commissario giudiziale o liquidatore, il coniuge, la parte di un'unione civile tra persone dello stesso sesso, il convivente di fatto, i parenti e gli affini entro il quarto grado del debitore, i creditori di questo e chi ha concorso al dissesto dell'impresa, nonché chiunque si trovi in conflitto di interessi con la procedura".

⁷ Valgono altresì le previsioni dell'articolo 35, comma 4 bis, D.Lgs. 159/2011: "Non possono assumere l'ufficio di amministratore giudiziario, né quello di suo coadiutore, coloro i quali sono legati da rapporto di coniugio, unione civile o convivenza di fatto ai sensi della L. 76/2016, parentela entro il terzo grado o affinità entro il secondo grado con magistrati addetti all'ufficio giudiziario al quale appartiene il magistrato che conferisce l'incarico, nonché coloro i quali hanno con tali magistrati un rapporto di assidua frequentazione. Si intende per frequentazione assidua quella derivante da una relazione sentimentale o da un rapporto di amicizia stabilmente protrattosi nel tempo e connotato da reciproca confidenza, nonché il rapporto di frequentazione tra commensali abituali".

⁸ Si veda l'articolo 356, comma 3, Codice "... b) non essere stati sottoposti a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria ai sensi del D.Lgs. 159/2011; c) non essere stati condannati con sentenza passata in giudicato, salvi gli effetti della riabilitazione: 1. a pena detentiva per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l'attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati e valori mobiliari, di strumenti di pagamento; 2. alla reclusione per uno dei delitti previsti nel Titolo XI, Libro V, cod. civ. o nel presente codice; 3. alla reclusione per un tempo non inferiore a un anno per un delitto contro la P.A., contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'ordine pubblico, contro l'economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria; 4. alla reclusione per un tempo superiore a 2 anni per un qualunque delitto non colposo; d) non avere riportato negli ultimi 5 anni una sanzione disciplinare più grave di quella minima prevista dai singoli ordinamenti professionali".

professionisti sia richiesto solo per quello effettivamente incaricato e per il legale rappresentante della società.

Infatti, come noto, i soci delle società tra professionisti possono essere anche apportatori di solo capitale e quindi, se si vuole mantenere fede al principio delle *intuitus personae* così come declinato per le associazioni professionali, l'incarico non potrebbe essere attribuito al professionista socio di una società tra professionisti che non siano tutti iscritti all'albo professionale.

L'*intuitus personae* è definibile come "motivato" in quanto, come si è detto, le nomine debbono avere riguardo non solo a una adeguata rotazione, ma anche ai risultati raggiunti nell'espletamento degli incarichi svolti.

Si tratta per tanto di un *intuitus personae* sottoposto a limiti e a una oggettiva valutazione di efficienza dell'attività resa dal professionista.

Una ulteriore considerazione che sorge spontanea dalla lettura delle norme che regolano l'attività di questi professionisti e che definiscono le loro caratteristiche soggettive è che quella che viene delineata è a tutti gli effetti una professione fortemente specialistica, per la quale infatti l'iscrizione all'albo professionale configura un prerequisito, ma non sufficiente, dal momento che viene richiesta l'iscrizione allo specifico albo.

Coerentemente con questa indicazione, anche la formazione continua richiesta ha caratteristiche di totale specializzazione e non può essere assolta attraverso la frequenza di corsi formativi di valenza "generalista".

Risulta pertanto, ad avviso di chi scrive, confermata la tendenza in forza della quale le specializzazioni professionali sono una precisa richiesta del mercato anche con riferimento alle funzioni giudiziarie.

Una figura nuova: l'ausiliario del giudice nel concordato semplificato

Nel novero dei soggetti che possono essere nominati con incarichi da parte dell'Autorità giudiziaria nell'ambito degli strumenti per la gestione della crisi d'impresa, il nuovo Codice ha inserito la figura dell'ausiliario del giudice di cui all'articolo 68, c.p.c., che può essere nominato dal Tribunale nel concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio all'esito della composizione negoziata (articolo 25-sexies, comma 3, Codice).

Di fatto si tratta di una figura sostitutiva del commissario giudiziale, chiamata a rendere un parere dal contenuto non esplicitamente precisato dalla norma (articolo 25-sexies, comma 4, Codice).

Si può presumere che lo scopo dell'attività dell'ausiliario e il contenuto del suo parere siano volti a verificare che:

- a) la proposta di concordato semplificato non arrechi pregiudizio ai creditori rispetto all'alternativa liquidazione giudiziaria; e
- b) nel contempo assicurati una utilità a ciascun creditore.

Si tenga presente che ove il Codice parla di utilità, ovvero sia all'articolo 84, si riferisce a una utilità specificatamente individuata, o economicamente valutabile, che può consistere anche nella prosecuzione di rapporti contrattuali con il suo debitore o con il suo avente causa.

Se si propende per la tesi di una sostanziale identificazione tra la figura dell'ausiliario e quella del commissario giudiziale, allora se ne deve dedurre che il contenuto della relazione cui è chiamato l'ausiliario stesso si debba presumibilmente estendere a una generale valutazione sulla "correttezza e buona fede" delle trattative che hanno caratterizzato la composizione negoziata.

Detta analisi riferita al comportamento del debitore in specifico significa anche una valutazione sulla ragionevolezza originaria del percorso di risanamento, in assenza della quale l'esperto nominato avrebbe dovuto chiedere l'archiviazione della istanza.

Non è difficile quindi immaginare che il concorso dei 2 organi crei il rischio di sovrapposizioni quando non addirittura di conflitto tra l'ausiliario del giudice e l'esperto nominato determinandosi così una situazione di rischio potenziale destinata a influenzare positivamente l'azione dell'esperto, ma forse, circostanza più grave, anche l'accettazione dell'incarico da parte dello stesso, disincentivando i professionisti all'assunzione di questo ruolo.

Peraltro, a rafforzare l'assimilabilità dell'ausiliario alla figura del commissario giudiziario depone la circostanza che si applicano allo stesso, ai sensi dell'articolo 25-*sexies*, Codice, i seguenti articoli del Codice:

- articolo 106, Codice che dispone l'obbligo di segnalazione degli atti di frode del debitore;
- articolo 118, Codice che dispone la vigilanza sull'esecuzione del concordato secondo le modalità previste nella sentenza di omologazione;
- articolo 119, Codice che attribuisce la facoltà devi chiedere la risoluzione del concordato per inadempimento su istanza dei creditori;
- articolo 341, Codice che dispone le responsabilità penali nelle ipotesi di interesse privato o di accettazione di retribuzione non dovuta, rimandando agli articoli 334 e 335, Codice.

Nuove attribuzioni del commissario giudiziale

Negli accordi di ristrutturazione

L'articolo 40, comma 4, Codice, prevede la possibile nomina o conferma del commissario nel caso di domanda di accesso al giudizio di omologazione di accordi di ristrutturazione.

La nomina è disposta per tutelare gli istanti se pendono istanze per l'apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

Nei piani di ristrutturazione soggetti a omologa

L'articolo 64-*bis*, comma 4, Codice, prevede la nomina o conferma del commissario nel caso di piani di ristrutturazione soggetti a omologa.

Ai sensi del comma 5, il commissario controlla la gestione del debitore che rimane titolato all'amministrazione ordinaria e straordinaria. Specificatamente verifica che la gestione sia nel prevalente interesse dei creditori.

Ai sensi del comma 6 del medesimo articolo è interpellato per il compimento di atti di straordinaria amministrazione o per l'effettuazione di pagamenti non previsti in piano.

Nell'ipotesi di esecuzione di atti contrari al proprio parere negativo, informa il Tribunale per i provvedimenti di cui l'articolo 106, Codice.

Conferme con novità per il commissario giudiziale nel concordato preventivo

Il commissario giudiziale vigila sull'attività del debitore (articolo 92, comma 3, Codice) e comunica al PM avvenimenti, fatti penalmente rilevanti.

Tuttavia, nel concordato in continuità, se richiesto o in caso di concessione delle misure protettive, affianca il debitore e i creditori nella negoziazione del piano, formulando, ove occorra, suggerimenti per la sua redazione.

Ciò induce a una riflessione: se la commistione di ruoli e funzioni sia un valore aggiunto, un limite o addirittura un rischio.

Ad avviso dello scrivente una non netta distinzione tra l'assistenza al debitore e l'esercizio di un ruolo di controllo, può aprire il varco a responsabilità che non sono proprie del commissario con il fondato rischio della perdita di terzietà della funzione. Quanto al valore aggiunto di questo intervento *ad adiuvandum* del commissario giudiziale, è difficile intravederne la portata, non comprendendosi né il possibile apporto tecnico nella redazione del piano, rispetto al quale peraltro è successivamente chiamato a una rigorosa attività di verifica, né il contributo alla negoziazione, non essendo un commissario informato né delle vicende pregresse intercorse tra debitori e creditori, né avendo contezza delle leve commerciali utilizzabili dal debitore nella trattativa coi propri creditori. Il commissario deposita la propria relazione ai fini del voto dei creditori 45 giorni prima della data stabilita (articolo 105, Codice), ma (articolo 107, Codice):

- entro 15 giorni prima la illustra con comunicazione inviata ai creditori;
- entro 10 giorni prima, il debitore, coloro che hanno formulato proposte alternative, i fidejussori, gli obbligati in via di regresso e i creditori possono formulare osservazioni e constatazioni a mezzo pec;

- il commissario dà informazione al giudice e a tutti gli interessati, delle osservazioni e constatazioni pervenute;
- il commissario deposita la propria relazione definitiva e la comunica ai creditori 7 giorni prima della data di inizio delle operazioni di voto.

Nella fase dell'esecuzione

Al commissario possono essere attribuiti dal Tribunale, poteri necessari a provvedere in sostituzione, nell'ipotesi che il debitore non stia compiendo gli atti necessari a dare esecuzione alle proposte, o ne stia ritardando il compimento (articolo 118, Codice).

Il commissario, su istanza di uno o più creditori, può chiedere la risoluzione del concordato per inadempimento, per fatti di non scarsa importanza ed entro un anno dall'ultimo adempimento previsto dal concordato (articolo 119, Codice).

Il commissario può fare istanza per l'annullamento del concordato, entro 2 anni dall'ultimo adempimento previsto, in ipotesi di dolosa esagerazione del passivo o di dissimulazione di una parte rilevante dell'attivo.

Le novità per il curatore

Poche le novità del testo finale del Codice rispetto al testo originario del D.Lgs. 14/2019.

Denominatore comune è la riduzione dei tempi di procedura: uno stimolo all'efficienza.

In particolare:

- le azioni revocatorie e di inefficacia non possono essere promosse dal curatore decorsi 3 anni dalla apertura della liquidazione giudiziale (articolo 170, Codice);
- il programma di liquidazione deve essere predisposto entro 60 giorni dall'inventario e in ogni caso entro 150 giorni (prima 180) dalla sentenza dichiarativa dell'apertura della liquidazione giudiziale. Il mancato rispetto di detto secondo termine senza giustificato motivo è causa della revoca del curatore (articolo 213, comma 6, Codice);
- il curatore può procedere alla liquidazione dei beni con autorizzazione del giudice delegato e sentito il comitato dei creditori prima dell'approvazione del programma di liquidazione, se il ritardo può causare pregiudizio ai creditori (articolo 213, comma 6, Codice);
- entro 8 mesi (prima 12) dall'apertura della procedura si deve tenere il primo esperimento di vendita dei beni, o iniziare le attività di recupero dei crediti (salvo differimento motivato emanato dal giudice delegato) (articolo 213, comma 5, Codice). Il mancato adempimento senza giustificato motivo è causa di revoca.

Per inciso, il rispetto dei termini, consente di escludere la fase della liquidazione dal computo temporale della Legge Pinto (L. 89/2001).

Riferimenti normativi

articoli 2, 3, 5, 13, 16, 17, 25-sexies, 25-octies, 40, 64-bis, 84, 105, 106, 107, 112, 118, 119, 125, 341, 356 e 358, Codice

articolo 68, c.p.c.

Beni costruiti in economia e beni complessi

La tematica dei beni costruiti in economia e dei beni complessi è una di quelle in cui, in un mondo ideale, il reddito di impresa dovrebbe restare spettatore interessato delle scelte contabili e di bilancio. Quando però il Legislatore interviene con incentivi tesi a stimolare gli investimenti e, quindi, tipicamente, nella forma della contribuzione (o comunque agevolazione) "in conto impianti", giurisprudenza e prassi non sempre si attengono a questo ruolo passivo e si limitano a tale doveroso rispetto per le risultanze civilistiche, sentendo invece forte l'esigenza di un contributo ispirato al principio di eccezionalità delle agevolazioni che induce a rifuggire interpretazioni estensive o anche solo analogiche della norma. Il confine tra l'interpretazione estensiva o analogica della norma e l'attuazione di Principi contabili in situazioni complesse (e quindi per le quali per definizione il Principio contabile soccorre solo ricorrendo a esercizi che molto mutuano dall'analogia) è oggettivamente sottile.

Obiettivo del presente contributo è di ripercorrere taluni dei contributi più controversi della recente prassi in tema di agevolazioni per l'acquisto di beni strumentali nuovi per cercare di distinguere il terreno solido dalle sabbie mobili. Occorre premettere che i temi tipici su cui ci si confronterà sono quelli del requisito della "novità" (ove richiesto dalla norma agevolatrice¹) e del "momento di effettuazione" nell'ambito di disposizioni che pacificamente affiancano all'acquisto dei beni da terzi mediante contratti di compravendita (o di *leasing* finanziario) la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto². Orbene, la complessità intrinseca a un investimento realizzato ricorrendo alla costruzione in economia (che per sua natura ingloba quasi sempre acquisti di beni da terzi, ma anche sovente acquisti mediante contratti di appalto) è stata tradizionalmente affrontata come punto di arrivo da risolvere in via interpretativa, seguendo un *iter* logico che dalla compravendita passa al *leasing* (finanziario), quindi al contratto di appalto e da ultimo, facendo leva sull'impianto costruito attraverso questi passaggi, fornendo risposte applicabili al caso della costruzione in economia del bene singolo prima e del bene complesso poi³.

A ben vedere, però, il sopra descritto *iter* logico si è rivelato più complesso di quanto si potrebbe pensare astrattamente e non sono mancati quelli che potremmo definire "incidenti di percorso".

Il profilo della novità

Per quanto riguarda il profilo della "novità", evidentemente si tratta di un elemento che integra il presupposto oggettivo di provvedimenti specifici, ma che di per sé non avrebbe rilievo alcuno nell'ordinaria determinazione del risultato civilistico e fiscale d'impresa. Se per l'acquisto di beni da terzi la verifica di tale requisito può essere, nell'ordinarietà dei casi, agevolmente risolta in termini inequivoci (risultando sufficiente la precisazione che sono esclusi "gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati"), se per il *leasing* è sufficiente condurre la medesima verifica al netto del filtro della società di *leasing*, se per i beni realizzati mediante contratto di appalto, l'obbligo di risultato dell'appaltatore può - già con un certo sforzo interpretativo - consentire di trascurare la verifica del profilo della novità anche in capo a quest'ultimo, per le costruzioni in economia il tema si pone in termini più articolati e complessi. In primo luogo, per quanto riguarda i fattori interni (*in primis* la mano d'opera)⁴ non ha senso in-

¹ Ad esempio, la L. 208/2015 che introdusse - per gli acquisti di "beni materiali strumentali nuovi" effettuati entro il 31 dicembre 2016 - la disciplina del c.d. "super ammortamento" e, più di recente, la L. 160/2019 (successivamente riformulata dalla L. 178/2020, quest'ultima a sua volta prorogata e rimodulata dalla L. 234/2021).

² Da ultimo, per quanto riguarda la normativa in tema di incentivi agli investimenti in beni strumentali (nuovi), le modalità di realizzazione dell'investimento sono state oggetto di commento dalla circolare n. 9/E/2021 che, a sua volta, si rifà ai chiarimenti forniti nella circolare n. 4/E/2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Mise. Già in precedenza, negli stessi termini si esprimeva la circolare n. 23/E/2016.

³ Dal punto di vista contabile, in base all'Oic 16, il valore di un impianto complesso deve essere scomposto sulla base della natura delle relative componenti, secondo le categorie delle immobilizzazioni materiali individuate dall'articolo 2424, cod. civ., alla voce BII, che distinguono la componente impiantistica da quella dei fabbricati (1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinario; 3) attrezzature industriali e commerciali; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti). Nel caso di un'unità economico-tecnica, vale a dire un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva, con un correlato costo riferito all'intera unità nel suo complesso, dovrebbe essere determinato il valore dei singoli cespiti che la compongono, distinguendo i beni soggetti ad ammortamento (a loro volta suddivisi sulla base della vita utile), da quelli eventualmente non suscettibili di essere ammortizzati (c.d. *component approach*).

⁴ In base all'Oic 16, le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione (§ 32). Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, etc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso (§ 39).

terrogarsi sul requisito della novità. Anche superando tale ostacolo, appare tuttavia inappagante applicare isolatamente alle costruzioni in economia le categorie logiche previste per gli acquisti di beni da terzi e i contratti di appalto senza tener conto dell'effetto dell'imprescindibile interazione con i fattori interni della produzione. A tal riguardo merita di essere citata la circolare n. 23/E/2016 (§2) che in relazione al "super ammortamento" affronta il tema delle costruzioni in economia ma con specifico riferimento all'ipotesi in cui queste portino alla realizzazione di un bene complesso. Con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si precisa che il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. Tale circostanza dovrà sussistere sia nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato⁵ che nell'ipotesi di bene realizzato in economia⁶.

La circolare n. 4/E/2017 (§ 5.2) precisa altresì che in tale ipotesi il bene complesso costruito in economia, dotato del requisito della "novità", può fruire della maggiorazione, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo della componente usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

Tuttavia, la costruzione in economia può anche non riguardare un bene complesso. Implicitamente, si deve desumere che anche in questo caso sia possibile utilizzare beni usati, purché il loro costo sia inferiore al 50% del costo complessivamente capitalizzato (ma pur sempre al netto del costo di altri fattori produttivi come la manodopera rispetto ai quali il requisito della novità non può essere come detto applicato). In altri termini, si può ritenere che "nel più ci sta il meno", vale a dire che se il tema della novità deve essere valutato secondo un approccio di ragionevolezza (prevalenza) per i beni complessi, a maggior ragione la medesima ragionevolezza debba essere riconosciuta al caso in cui la costruzione in economia realizzi un bene ontologicamente inscindibile nelle sue componenti, alcune delle quali (non prevalenti) non possano ex se passare il vaglio della novità.

Non è dato sapere se tale risultato sia stato debitamente metabolizzato in tutte le sue articolazioni e snodi logici dalla prassi⁷, ma è indubbio che lo stesso deve costituire un parametro di riferimento anche con riferimento all'altro dei 2 temi oggetto del presente intervento, vale a dire il "momento di effettuazione" dell'investimento, ancora una volta nelle sue diverse modalità di realizzazione che vanno dall'acquisto del bene finito presso terzi, all'acquisto in *leasing* (finanziario), all'appalto a terzi, alla realizzazione "in economia" del bene unico o, ultimo *step*, del bene complesso, approvviandosi, o appaltando solo parzialmente, all'esterno, la realizzazione dello stesso.

Il momento di effettuazione

Occorre premettere che, ai fini della determinazione del "momento di effettuazione", la disciplina del reddito di impresa ha regole proprie, previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, Tuir⁸, secondo cui le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà⁹.

Nell'ipotesi in cui l'investimento nei beni in questione sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109, Tuir, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione (la data in cui l'opera, o porzione di essa, risulta verificata e accettata dal committente¹⁰). Secondo un'interpretazione costruttiva da parte della prassi ormai piuttosto consolidata¹¹, una deroga a tale riferimento si

⁵ In tal caso si richiede che il cedente attesti che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo.

⁶ In tal senso anche la successiva circolare n. 4/E/2017 § 5.2, pag. 28.

⁷ Ad esempio, come ci si deve comportare in quei casi in cui il costo di altri fattori produttivi (come la manodopera) risulta prevalente rispetto al costo dei beni materiali (non importa se nuovi o usati)? Oppure quando pur essendo il costo dei beni usati superiore a quello dei beni nuovi questi ultimi, unitamente ad altri fattori produttivi (come la manodopera) risultano prevalenti? A nostro modo di vedere, anche in questi casi deve prevalere un criterio di ragionevolezza e, pertanto, l'agevolazione deve considerarsi spettante se il costo dei beni usati non risulta nel caso specifico prevalente rispetto agli altri fattori produttivi cumulativamente considerati.

⁸ Confermato dalla prassi relativa ai più recenti interventi di incentivazione: circolari n. 12/E/2016, § 10.4, n. 23/E/2016, § 3, n. 9/E/2021 § 1.2, n. 4/E/2017, § 5.3.

⁹ Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di *leasing* rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario (cfr. circolare n. 23/E/2016, § 3 e n. 4/E/2017, § 5.3).

¹⁰ Merita di essere citata la risoluzione n. 77/E/2021 che affronta il caso dell'accettazione tacita sulla scorta dei principi fatti propri dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 10582/2015 e n. 10452/2020) riconoscendone la rilevanza a condizione che la stessa risulti in modo incontrovertibile dal comportamento fattivamente posto in essere dalle parti negoziali.

¹¹ Cfr. circolari n. 4/E/2002, §2, n. 44/E/2009, § 3.3 (in tema di agevolazione "Tremonti-ter"), n. 23/E/2016, § 3 e n. 4/E/2017, §5.3. Cfr.

rende necessaria in presenza di stati avanzamento lavori (SAL); in tal caso, rilevano i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base a ciascun SAL¹² nella misura in cui la liquidazione avviene in via definitiva, il che si realizza quando il SAL è accettato senza riserve dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666, cod. civ..

Fin qui nulla da osservare trattandosi di concetti fatti propri dall'Agenzia delle entrate nel corso degli anni con riferimento alle diverse agevolazioni che si sono succedute relativamente all'investimento in beni strumentali, per quanto gli stessi si basino sull'assunto, invero non sempre corretto, che tipicamente vi sia una corrispondenza biunivoca tra bene e investimento. Gli stessi concetti sono tuttavia più difficilmente calabili nella fattispecie dei beni realizzati in economia dove l'Agenzia delle entrate sembra adottare più un approccio "atomistico" piuttosto che "unitario" dell'investimento: l'Agenzia delle entrate chiarisce infatti che ai fini della determinazione del momento di effettuazione rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati¹³. Si tratta, ad esempio¹⁴, dei costi concernenti: la progettazione dell'investimento; i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene; la mano d'opera diretta; gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene; i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, etc.).

Con specifico riferimento ai beni realizzati in economia, l'agevolazione compete, limitatamente ai costi sostenuti nel periodo agevolato avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109, Tuir, sia nel caso in cui i lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato sia nel caso di lavori iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, sia infine se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza del periodo agevolato¹⁵.

L'Agenzia delle entrate, seppur nella forma di risposta a istanze di interpello, nel corso del 2021 ha ripetutamente affrontato anche il tema della competenza temporale degli investimenti in beni strumentali nel caso dei cosiddetti beni "complessi"¹⁶ (anche se non si può non osservare che l'Agenzia delle entrate in taluni casi utilizza la locuzione "beni complessi", in altri casi quella di "investimenti complessi", in altri ancora di "contratti complessi", rendendo arduo per il lettore distinguere, sulla base dei fatti enunciati nelle premesse, se tali locuzioni sottendono alla stessa fattispecie o a fattispecie tra loro diverse).

In primis, con la risposta a interpello n. 723/E/2021, è stato affermato che in presenza di "contratti complessi"¹⁷ potrebbe non essere sufficiente la consegna del bene mobile ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, laddove sia altresì previsto a carico del fornitore l'indispensabile svolgimento di ulteriori attività, solo a completamento delle quali può pertanto concretizzarsi il requisito della certezza previsto dall'articolo 109, comma 1, Tuir (nel caso di specie comprovato dall'emissione di un certificato di accettazione attestante il collaudo finale¹⁸). Alle medesime conclusioni è poi giunta la risposta a interpello n. 895/E/2021¹⁹.

Tornando agli investimenti realizzati in economia, il passaggio logico cruciale relativo al momento di effettuazione dell'investimento è tuttavia contenuto nella risposta a interpello n. 712/E/2021, laddove l'Agenzia delle entrate ha precisato che quando si è in presenza di un "investimento complesso" caratterizzato da una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse e autonome acquisizioni di beni e servizi presso più fornitori, i costi sostenuti per la realizzazione dell'investimento (nel caso di specie un impianto di depurazione delle acque reflue) devono "essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili - e assoggettati alla disciplina vigente pro tem-

circolari nn. 4/2017 §5.3 cit. e 23/E/2016 § 3 cit., nonché le circolari nn. 44/E del 27 ottobre 2009 § 3.3 e 4/E del 18 gennaio 2002 §2 (in tema di agevolazione "Tremonti-ter")

¹² Indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto di appalto.

¹³ Circolare n. 23/E/2016 (§ 3), confermata dalla circolare n. 4/E/2017 (§ 5.3).

¹⁴ Esempificazione parimenti contenuta nelle circolari n. 23/E/2016 (§ 3) e n. 4/E/2017 (§ 5.3).

¹⁵ Conclusione cui giungono le stesse circolari n. 23/E/2016, § 3 e n. 4/E/2017, § 5.3.

¹⁶ Esaminando casistiche caratterizzate sia dalla presenza di contratti con particolari clausole di accettazione dell'opera sia da acquisizioni di beni e servizi da differenti fornitori.

¹⁷ Nel caso affrontato dall'Agenzia delle entrate, i contratti con i fornitori evidenziavano non solo l'obbligo da parte di questi ultimi a consegnare il bene oggetto dell'investimento ma ponevano a loro carico ulteriori adempimenti riguardanti, ad esempio, le modifiche tecniche da apportare ai macchinari secondo determinate specifiche, l'addestramento e la formazione del personale, un primo collaudo presso lo stabilimento del fornitore, un secondo collaudo presso la sede produttiva dell'acquirente. L'esito positivo del secondo collaudo veniva attestato da un *final acceptance certificate (FAC)*.

¹⁸ L'adempimento decisivo, a tali fini, deve quindi essere individuato nell'accettazione finale da parte dell'impresa, che è il momento nel quale l'esistenza del costo del bene può dirsi "certa".

¹⁹ Testualmente: "Ai fini dell'individuazione del momento di "effettuazione" dell'investimento - determinante per "incardinare" il bene nella corretta disciplina agevolativa - non è sufficiente la "consegna" del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, Tuir, ma è necessario lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della "certezza" previsto dal comma 1 del citato articolo 109".

pore – facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio a esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza", sulla base quindi di un approccio atomistico come precedentemente evidenziato.

A questo punto, si comprende la risposta data dal *forum* con gli esperti abbinato a Telefisco 2022²⁰ che non è altro che l'esemplificazione di tale impostazione atomistica: il caso è quello di un'azienda che effettua un investimento in un magazzino automatizzato con un periodo di realizzo di 3 anni; non esiste un *general contractor*, né un contratto di appalto per la realizzazione dell'investimento. L'azienda conclude i contratti con i singoli fornitori relativamente ai singoli componenti e il relativo passaggio di proprietà è previsto con la consegna di ciascun componente e non dipendente da un collaudo. La risposta qualifica l'investimento effettuato come realizzato "in economia" e poiché il bene non viene venduto completo nella sua interezza da un unico fornitore, si tratta di un "bene complesso" realizzato internamente²¹. Muovendo da tali presupposti, e prendendo spunto da quanto precisato dalla circolare n. 4/E/2017 per i beni realizzati in economia, si afferma che, limitatamente ai costi sostenuti (secondo il predetto criterio di competenza fiscale) in ciascun periodo d'imposta agevolato, l'investimento è agevolabile nella misura e nelle forme previste da ciascun provvedimento normativo applicabile in ognuno dei periodi d'imposta interessati dall'investimento. Il processo di formazione della prassi attraverso risposte a istanze di interpello mostra tutti i suoi limiti quando nel 2022 interviene un quesito (cui fa seguito la risposta a interpello n. 355/E/2022) in cui si afferma che, con riferimento ai beni realizzati in economia, la circolare n. 4/E/2017 avrebbe trattato l'ipotesi dei soli beni "interamente" realizzati in economia²². Asseritamente, la circolare non avrebbe affrontato il "diverso caso" in cui alla realizzazione dell'investimento concorrono sia fattori produttivi interni (manodopera, ammortamenti), sia beni e servizi acquistati dall'esterno, ossia fattispecie, queste ultime, in cui è normalmente possibile individuare un ordine, un contratto e il pagamento di acconti²³. Si fatica a comprendere quale sia l'esigenza di operare questa distinzione, e il presupposto, tra vere e proprie realizzazioni in economia e pseudo realizzazioni in economia, immaginando che le prime siano circoscritte a un ambito che più che angusto definiremmo puramente teorico di realizzazione senza il ricorso ad alcun fattore esterno della produzione (una sorta di impresa "autarchica").

Eppure, la risposta dell'Agenzia delle entrate sembrerebbe in qualche misura accogliere tale distinzione allorché ritiene che "nella fattispecie rappresentata dall'istante si sia in presenza, più che di una costruzione in economia nel senso inteso dalla già citata circolare n. 4/E/2017, di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori (principalmente attraverso contratti di compravendita)". Ad avviso di chi scrive il dubbio rimane perché si è passati da un estremo (puramente teorico) a un altro (altrettanto teorico). Stando alla risposta, nella fattispecie non vi sarebbe alcun fattore interno ma solo "autonome acquisizioni", laddove il collegamento tra i fattori (interni ed esterni) è invece il presupposto stesso del passaggio dall'acquisto di singoli beni alla realizzazione di un investimento che abbia almeno un minimo di complessità. Invero, il costo del personale dipendente impiegato nella progettazione e nello sviluppo è ad avviso dell'Agenzia delle entrate agevolabile non tanto in quanto sostenuto nella realizzazione di un bene (complesso²⁴) in economia ma nella misura in cui tale costo sia capitalizzabile in base alla corretta applicazione dei principi contabili a incremento del costo dei beni autonomamente acquistati dai vari fornitori e costituisca un "onere accessorio" di diretta imputazione ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir. Sarebbe stato meglio fermarsi alla circolare.

Riferimenti normativi

articolo 109, Tuir

²⁰ Tenutosi in data 27 gennaio 2022.

²¹ Logico corollario è che i costi "direttamente imputabili al bene" secondo la definizione dell'Oic 16 saranno prevalentemente costituiti dalle fatture d'acquisto delle singole componenti.

²² Testualmente: "Il criterio sussidiario fornito dalla circolare n. 4/E/2017 deriva dal presupposto, chiaramente enunciato dalla circolare stessa, che si tratti di beni non acquisiti da fornitori terzi, ma interamente realizzati in economia, presupposto che renderebbe impossibile l'applicazione dei requisiti previsti dalla norma e relativi all'accettazione dell'ordine e al pagamento degli acconti". Quando nelle istanze si legge un utilizzo disinvolto di avverbi di valutazione che non sono viceversa di così immediato riscontro, non è mai un buon segnale.

²³ Ad avviso di chi scrive, un ulteriore travisamento della circolare n. 4/E/2017 è nella rappresentazione del criterio "sussidiario" fornito dalla stessa per i beni "interamente" realizzati in economia che, consisterebbe "nell'aver riguardo unicamente al sostenimento di una certa percentuale del costo". Purtroppo, neanche su questo aspetto la risposta dell'Agenzia delle entrate si è sentita in dovere di chiarire che nessun rapporto percentuale si pone alla base del sostenimento dei costi; al più una percentuale di completamento può determinarsi *ex post* a mero titolo informativo, con ogni possibilità che il denominatore di tale percentuale vari senza che ciò determini effetti di sorta dal punto di vista bilancistico e fiscale.

²⁴ O, al limite, nell'ambito di un "investimento complesso" in economia.

Scadenze del mese di novembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° novembre 2022 al 30 novembre 2022, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/11.

martedì 15 novembre

Rivalutazione terreni e partecipazioni

Scade oggi il termine per il versamento della:

- III rata dell'imposta sostitutiva per la rivautazione di terreni e partecipazioni possedute al 1° luglio 2020;
- II rata dell'imposta sostitutiva per la rivautazione di terreni e partecipazioni possedute al 2° gennaio 2021;
- I rata dell'imposta sostitutiva per la rivautazione di terreni e partecipazioni possedute al 1° gennaio 2022.

mercoledì 16 novembre

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Imposte da dichiarazione

Scade oggi il termine per il versamento della quinta rata delle imposte autoliquidate in dichiarazione dei redditi con applicazione della maggiorazione dello 0,4%.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese precedente, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento saldo Iva annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno rateizzato il debito d'imposta relativo all'anno 2021, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare la nona e ultima rata.

Ritenute condomini

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili e trimestrali devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di ottobre o terzo trimestre utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6010 ovvero 6033. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

ACCISE

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Autoliquidazione Inail

Scade oggi il termine per il pagamento della quarta rata del premio Inail per la regolazione 2021 e anticipo 2022.

lunedì 21 novembre

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di ottobre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

venerdì 25 novembre

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.

mercoledì 30 novembre

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di ottobre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° novembre 2022.

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel II mese precedente.

Invio modelli redditi 2022

Invio telematico, diretto o tramite un intermediario abilitato, del modello Redditi 2022, relativo al 2021, di persone fisiche, società di persone e soggetti Ires con esercizio coincidente con l'anno solare.

LIPE

Scade oggi il termine per l'invio telematico delle liquidazioni periodiche Iva relative ai mesi di luglio/agosto/settembre ovvero al al III trimestre 2022.

Imposta di bollo FE

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel III trimestre 2022.

Indennità 200/350 euro

Scade oggi il termine di presentazione all'Inps o ad altra cassa previdenziale della domanda per il riconoscimento dell'indennità *una tantum* di 200 euro ovvero 350 euro a favore di commercianti artigiani iscritti all'Inps, coltivatori diretti, coloni, mezzadri e Iap, professionisti iscritti alla Gestione separata Inps e professionisti iscritti alle relative Casse previdenziali con reddito complessivo 2021 non superiore a 35.000/20.000 euro.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata

