

N.8 | DICEMBRE 2023

IL LABIRINTO

DEL PROFESSIONISTA

RIVISTA DI AGGIORNAMENTO

Realizzata da 24 Ore Professionale
in collaborazione con Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili



24 ORE
PROFESSIONALE



Newsletter realizzata da
24 Ore Professionale
in collaborazione con
Unione Nazionale
Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Proprietario ed Editore:
Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale
e amministrazione:
Viale Sarca, 223 - 20126 Milano
Redazione:
24 ORE Professionale

© 2023 Il Sole 24 ORE S.p.a.
Tutti i diritti riservati.
È vietata la riproduzione
anche parziale e con qualsiasi
strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche
se curati con scrupolosa attenzione,
non possono comportare specifiche
responsabilità per involontari errori e
inesattezze.

Chiusa in redazione:
6 dicembre 2023

Sommario

**L'equilibrio delle responsabilità per agevolare
il ricambio generazionale** 4
Francesco Cataldi, Presidente UNGDCEC

**Dei delitti e delle pene: la (mancata) certezza
della responsabilità del collegio sindacale** 6
Michela Boidi, Consigliere Giunta UNGDCEC

**Competenza e responsabilità del professionista in ambito fiscale:
situazione attuale e prospettive per il "commercialista certificatore"** 11
*Leonardo Nesa, Vicepresidente UNGDCEC,
Francesco Paolo Fabbri, Consigliere Giunta UNGDCEC*

**Il Codice della Crisi può evolversi solo attraverso
un nuovo patto di fiducia con il professionista** 15
*Francesco Diana, Presidente Commissione Crisi d'Impresa UNGDCEC
Enrico Lombardo, Consigliere Giunta UNGDCEC*

**Il collegio sindacale a responsabilità illimitata
alla luce del nuovo Codice della Crisi** 24
Mario Della Porta, Componente CDA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

**Nel credito per R&S la circolare del Mise è la pietra miliare
ma attenzione al doppio ruolo** 28
*Alessandro Bonandini, Presidente Collegio dei Proviviri UNGDCEC
Alberto Tealdi, Componente CDA Fondazione Centro Studi UNGDCEC*

Sostenibilità e impatti sugli scambi internazionali 31
Sara Pelucchi, Segretario Fondazione Centro Studi UNGDCEC

News e approfondimenti a cura di 24 Ore Professionale

Diritto al contraddittorio, lo stato dell'arte 35
*Maurizio Villani,
Il Sole 24 Ore, Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione del 6 dicembre 2023, n. 46, Pag. 48-51*

Esterovestizione, vale l'effettiva operatività 41
*Antonella Villani,
Il Sole 24 Ore, Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione del 8 novembre 2023, n. 42, Pag. 57-61*

Scegli il TOP.

Innovativo, completo,
intelligente. Il sistema
informativo per
i professionisti del fisco,
in due versioni.

La versione **GOLD** comprende
tutte le fonti del Gruppo
24 ORE: l'informazione,
gli approfondimenti,
gli strumenti operativi,
l'intera biblioteca digitale
del Sole 24 Ore, le fonti
ufficiali e i Modulo24
dedicati alla consulenza
specialistica.



La versione **Platinum Ai**,
la più completa,
con il tuo assistente di studio,
dotato di intelligenza artificiale
e il supporto della Live chat
con la Redazione.

 **Top24
Fisco**





L'equilibrio delle responsabilità per agevolare il ricambio generazionale

Francesco Cataldi, Presidente UNGDCEC

EDITORIALE

L'eccessivo livello delle responsabilità professionali, le sempre più frequenti "intrusioni" nei tipici ambiti di attività dei Commercialisti, unito al carente interesse dei giovani a intraprendere tale carriera lavorativa, rappresentano il campanello d'allarme per un'intera categoria.

Occorre, dunque, rimediare quanto prima a simili criticità, con azioni mirate e concrete, quali la modulazione della responsabilità professionale e la protezione delle competenze specifiche, con l'obiettivo di rendere attrattiva la professione e, non ultimo, tutelare l'utente finale.

Il XVII forum dell'Unione Nazionale dei Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili – il primo a cui prenderà parte la neo-nominata Giunta nazionale UNGDCEC (mandato 2023-2026) – ha come tema "core" le **responsabilità** che fanno capo ai professionisti e, in particolar modo, ai *Commercialisti*. Responsabilità che risultano eccessive rispetto al ruolo assunto nello svolgimento nelle proprie eterogenee funzioni.

Occorre, però, fare una premessa, più logica che cronologica: la professione è scarsamente attrattiva per le nuove generazioni.

La conferma arriva dal rapporto 2023 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, pubblicato dalla Fondazione nazionale dei Commercialisti, che evidenzia, nel corso del 2022, un aumento delle nuove iscrizioni di sole 12 unità, pari a una crescita percentuale dello 0,01% sul 2021; il dato più preoccupante, tuttavia, è che il registro dei praticanti segna addirittura una riduzione di iscrizioni.

A tanto si aggiunga il "saccheggio" delle funzioni proprie del Commercialista che avviene a discapito dell'utenza e in dispregio delle competenze e delle garanzie che, invece, appartengono e caratterizzano solo il Commercialista in ragione della formazione specifica e specialistica, dell'aggiornamento annuale, nonché dell'assicurazione professionale obbligatoria.

La competenza è certamente il primo presidio per i fruitori del servizio sicché le invasioni di campo consentite sostituiscono il rigore sistematico con l'empi-



rismo e favoriscono l'opera di soggetti formati con l'esperienza, esenti da responsabilità e non affidabili.

Se questa è la fotografia attuale della nostra professione, non possiamo che lavorare insieme per ridurre le "barriere" d'ingresso e, contemporaneamente, evidenziare i punti di forza della nostra professione.

Disincentivo all'ingresso nella categoria e ragione di abbandono della professione è la sproporzionata responsabilità professionale.

Infatti, lo scarto negativo tra i benefici derivanti dallo svolgimento dell'attività professionale e le relative responsabilità configura un ulteriore elemento in grado di contribuire sensibilmente ad allontanare i futuri potenziali iscritti.

Si instaura in questo modo un pericoloso circolo vizioso. Un meccanismo in grado di rendere oltremodo arduo il necessario *ricambio generazionale* all'interno di una categoria che rappresenta, per l'intero sistema economico, una garanzia in ambiti differenti ma pur sempre cruciali, in quanto correlati a questioni di legalità.

Un ricambio che non potrà difatti mai avvenire se tutti i soggetti interessati e, in particolar modo, coloro che di quella stessa categoria professionale fanno parte, non opereranno in modo concreto per renderla più attrattiva.

Partiamo, dunque, dai citati ambiti di interesse, oggetto del dibattito nel prossimo Forum dei giovani commercialisti, per recidere quella pericolosa "continuità negativa" che, per troppo a lungo, ha evitato a molti potenziali colleghi di accedere alla professione.

Che si tratti di organi di controllo, di attestazioni nel contesto della crisi d'impresa o di certificazioni rese in materia fiscale, l'obiettivo da perseguire deve essere sempre e solo uno: ridurre il più possibile le responsabilità in capo ai professionisti, o quantomeno parametrarle a standard certi, in maniera realistica e conforme alle prestazioni

Ciò non solamente in quanto si tratta di responsabilità intrinsecamente eccessive – quindi di per sé inique – bensì per incoraggiare indirettamente quello stesso ricambio generazione di categoria che rappresenta uno dei principali obiettivi che l'Unione Nazionale ha in animo di perseguire.

Noi giovani professionisti sicuramente guardiamo al futuro, ma dobbiamo migliorare il presente della professione, per avvicinare, oggi, nuovi iscritti che saranno i professionisti di domani.

Per fare questo dobbiamo ridurre gli "ostacoli" alla professione, tra cui l'eccessiva responsabilità, e porre l'accento, con una comunicazione efficace e positiva, su tutte le numerose opportunità della nostra professione.

Dal mondo professionale a quello politico, dalla realtà degli studi, all'allargamento all'intera economia, dobbiamo essere tutti Uniti in questa direzione.

A beneficio di tutti.



Dei delitti e delle pene: la (mancata) certezza della responsabilità del collegio sindacale

Michela Boidi, Consigliere Giunta UNGDCEC

UNGDCEC

L'art. 2407 c.c. disciplina la responsabilità dell'organo di controllo: *“I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio. Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.”*

I sindaci possono essere chiamati a rispondere per reati propri (comma 1) o a titolo di concorso con gli amministratori, per atti commessi da quest'ultimi (comma 2). Nel primo caso si verifica quindi una condotta di tipo commissivo, mentre, nel secondo caso, in virtù della loro posizione di garanzia, si verifica una condotta omissiva, qualora abbiano omesso di vigilare sull'operato degli amministratori, non impedendo quindi la verifica dell'evento costitutivo del reato.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 2407 c.c., sono responsabili solidalmente con gli amministratori per quanto da questi commessi quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, l'inosservanza dei doveri di vigilanza dei sindaci può comportare responsabilità penale per concorso omissivo nei reati commessi dagli amministratori, per cui è sempre configurabile la responsabilità in capo al sindaco che non abbia segnalato all'assemblea o al pubblico ministero i propri dubbi sulla regolarità di operazioni compiute dagli amministratori e abbiano poi portato al fallimento della società. La responsabilità penale per concorso omissivo deriva dalla lettura dell'articolo 40, comma 2, c.p., secondo cui *“non impedire un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire equivale a cagionarlo”*. In ogni caso, ai fini della configurabilità della responsabilità penale, deve sempre sussistere un nesso causale tra la commissione dell'illecito degli amministratori e l'omessa vigilanza dei sindaci. La giurisprudenza assume quindi la responsabilità penale dei sindaci per concorso omissivo nei reati commessi dagli amministratori, sul-



la base di una lettura combinata degli articoli 110 e 40, comma 2, c.p. e sul presupposto che l'organo di controllo abbia un ruolo di garanzia per il generale dovere di vigilare sulla legalità dell'azione sociale e nel principio solidaristico della responsabilità civile, unitamente all'obbligo giuridico di impedimento penalmente rilevante. L'art. 40, comma 2, c.p. si pone come una clausola di rinvio molto ampia e lascia all'interprete il compito di individuare i poteri e i doveri di attivazione che possono determinare fattispecie penalmente rilevanti, per individuare il perimetro del ruolo di garanzia richiesto ai sindaci e non incorrere in un "dilatazione incontrollata della responsabilità" dei controllori.

Ovviamente, non basta accertare la violazione dei doveri civilistici di controllo così delineati per fondare la responsabilità penale dei membri del collegio sindacale. Affinché si configuri responsabilità penale è, quindi, necessario verificare la concreta efficacia impeditiva che avrebbe avuto l'esercizio dei poteri reattivi messi a disposizione dei sindaci dalla legge. In diverse occasioni, la Corte di Cassazione ha ricordato la necessità che il nesso eziologico tra violazione dei doveri di vigilanza e consumazione del reato debba essere provato in maniera rigorosa, verificando che il mancato attivarsi da parte del sindaco "abbia avuto effettiva incidenza di contributo causale nella commissione del reato da parte degli amministratori"².

Nella pratica, però, questo si traduce nell'avvio di azioni spesso automatiche contro l'organo di controllo all'interno delle procedure concorsuali, a seguito di azioni contro gli amministratori talvolta per presunte responsabilità oggettive, con lo scopo di incrementare l'attivo della procedura attingendo alle polizze dei professionisti. Consapevoli di questo, è noto che l'attività di sindaco sia quella che le polizze definiscono a maggiore rischiosità, per la sproporzione presente tra l'atto commesso e la responsabilità imputata. Va ricordato, infatti, che trattandosi di responsabilità concorrente, la pretesa risarcitoria è la medesima per chi ha commesso il fatto e per chi ha vigilato, senza considerare la potenzialità di conoscenza e la possibilità di intervento da parte del sindaco. A questo segue, poi, una curiosa e peculiare inversione dell'onere della prova, poiché, nei fatti, i sindaci si trovano a dover dimostrare l'inesistenza di ogni ipotesi di negligenza. In questo senso, appare interessante la sentenza Corte di Cassazione n. 30383 del 17 ottobre 2022, per cui "ai fini dell'accertamento della responsabilità dei sindaci per omessa vigilanza sull'operato degli amministratori, l'attore [nella sentenza in commento, il curatore] deve fornire la prova non solo dell'inadempimento dei doveri dei sindaci e del danno conseguente alla condotta degli amministratori, ma anche del rapporto di causalità tra l'inerzia dei primi ed il danno arrecato alla società, dal momento che l'omessa vigilanza in tanto rileva in quanto possa ragionevolmente ritenersi che l'attivazione del controllo avrebbe consentito di evitare o limitare il pregiudizio (cfr. Cass., Sez. I, 11.12.2020, n. 28357; 29.10.2013, n. 24362). Alla stregua di tali principi, costantemente ribaditi dalla giurisprudenza di

¹ ALESSANDRI, *Corporate Governance nelle società quotate: riflessi penalistici e nuovi reati societari*

² Cassazione Penale n. 19470/2016



legittimità, un'inversione dell'onere di provare il nesso causale è configurabile soltanto quando l'assoluta mancanza ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili rendono concretamente impossibile al curatore fornire la relativa dimostrazione, dal momento che in tale ipotesi la condotta del sindaco, che integra la violazione di obblighi specificamente posti a suo carico dalla legge, risulta di per sé idonea a tradursi in un pregiudizio per il patrimonio della società”.

L'anomalia è indotta dall'attuale contesto normativo che dovrebbe limitare la chiamata in responsabilità dei sindaci soltanto nell'ipotesi di accertata inerzia nello svolgimento dell'opera di controllo e quando la stessa sia stata la causa determinante del danno, senza indulgere in automatismi, ma anche da una prassi giudiziaria che non avverte l'effetto devastante sul professionista dell'azione in quanto tale, non riparato dal riconoscimento successivo e tardivo dell'assenza di responsabilità.

UNGDCEC

In ordine al rapporto di causalità tra il comportamento omissivo e l'evento, si è altresì affermato, in particolare, che *“si tratta sostanzialmente di un giudizio prognostico incentrato sul fatto che, senza il comportamento omissivo e con il concreto esercizio dell'attività doverosa, l'evento non si sarebbe verificato”* precisando, però, che la valutazione di probabilità *“deve essere tale da avvicinarsi al massimo, attraverso l'utilizzazione di tutti gli elementi acquisiti, la valutazione delle circostanze di fatto e l'applicazione di criteri di ordine logico, alla certezza”* (Cass., sez. V, 28 febbraio 1991)³.

Si può quindi configurare il concorso dei sindaci nella responsabilità penale degli amministratori in presenza dei seguenti requisiti:

- che gli amministratori abbiano compiuto un fatto illecito;
- che da tale illecito sia derivato un danno per la società e per i terzi;
- che i sindaci non abbiano vigilato con la dovuta diligenza richiesta dalla natura dell'incarico, in violazione ai propri doveri;
- che, qualora abbiano vigilato e abbiano riscontrato i fatti illeciti, non abbiano adottato le opportune misure necessarie per circoscrivere o annullare il danno;
- che vi sia un nesso di causalità tra le omissioni ed il danno cagionato.

Quanto sopra è stato confermato anche dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 18770 del 12 luglio 2019, che si continua ad inscrivere in un contesto giurisprudenziale che, specie a livello di pronunce di legittimità, manifesta un atteggiamento di particolare rigore nella valutazione della responsabilità dei sindaci. Un rigore che, nei fatti, finisce, talvolta, per tradursi nell'imputazione ai sindaci di una responsabilità da posizione, di tipo oggettivo, sganciata da qualunque valutazione delle peculiarità del caso concreto e dell'effettiva possibilità, per i sindaci, di percepire l'illecito commesso dall'organo amministrativo. In tale senso, infatti, *“nessuna responsabilità può essere addebitata ai componenti del collegio sindacale ove risulti che costoro non hanno avuto alcuna diretta*

³ MICHELE NARDI, Profili di responsabilità penale del collegio sindacale, Roma, Università Sapienza, 18.II.2015



*cognizione di talune operazioni gestorie poste in essere dagli amministratori, ma non comunicate alla società*⁴. Si ha però la netta sensazione che il flusso di sentenze che si sono succedute nell'ultimo quindicennio stia alimentando la formulazione del criterio del "non può non essere in colpa". Spesso, l'orientamento della giurisprudenza è stato quello di un nesso causale automatico, presunto, senza verificare gli effettivi poteri in capo ai sindaci idonei ad impedire l'evento. In questo contesto, lascia sicuramente perplessi la sentenza del Tribunale di Napoli n. 9020 del 5 ottobre 2023, secondo cui il Collegio Sindacale non incaricato alla revisione legale dei conti sia tenuto "ad attività d'ispezione, di controllo degli atti e della contabilità sociale, quanto da ultimo anche al fine di verificare la rispondenza del bilancio alle risultanze delle scritture e di esprimere, con apposita relazione, la propria valutazione su tale documento". Questa ultima previsione risulta in pieno contrasto con gli obblighi imposti al Collegio dalla legge e illustrati nella Norma di Comportamento del Collegio Sindacale delle società non quotate⁵ numero 3.8, poiché il controllo deve concentrarsi sulle norme procedurali che hanno portato alla formazione del bilancio d'esercizio. La verifica della rispondenza dello stesso alle scritture contabili rappresenta, infatti, esclusivo obbligo del soggetto incaricato della revisione legale dei conti e non può essere imputata all'organo di controllo, stante la diversità del tipo di vigilanza posto in essere.

Al contrario, in un contesto di estensione della responsabilità, si inserisce positivamente la sentenza della Cassazione Penale n. 20867 del 26 maggio 2021, secondo cui "la responsabilità dei sindaci, a titolo di concorso nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale, sussiste solo qualora emergano puntuali elementi sintomatici, dotati del necessario spessore indiziario, in forza dei quali l'omissione del potere di controllo – e, pertanto l'inadempimento dei poteri doveri di vigilanza il cui esercizio sarebbe valso ad impedire le condotte distrattive degli amministratori – esorbiti dalla dimensione meramente colposa per assurgere al rango di elemento dimostrativo di dolosa partecipazione, sia pure nella forma del dolo eventuale, per consapevole volontà di agire anche a costo di far derivare dall'omesso controllo la commissione di illiceità da parte degli amministratori". Occorre quindi che venga dimostrata la volontà dolosa di concorrere nel reato, onde evitare che la responsabilità venga derivata solo dal fatto di avere una posizione di controllo.

Da ultimo, il Codice della Crisi di impresa ha inserito nuovi obblighi a carico dei sindaci, prevedendo un obbligo di segnalazione tempestiva all'organo amministrativo, ai sensi dell'art. 25-octies CCII, qualora si ravvisino le condizioni per l'accesso alla composizione negoziata della crisi e gli amministratori non vi abbiano provveduto. La preoccupazione deriva dal fatto che la tempestività della segnalazione è valutata ai fini della responsabilità ai sensi dell'art. 2407 c.c..

Diventa quindi fondamentale limitare la responsabilità, in funzione ai compensi percepiti o comunque entro un limite prestabilito, e individuare il mo-

4 App. Palermo 9.12.1981, Fallimento, 1982, p. 248.

5 Versione in vigore dal 1° gennaio 2021, CNDCEC – attualmente in corso di aggiornamento



mento in cui la responsabilità si possa attivare. Operando con la diligenza viene richiesta dalla legge e in applicazione delle prescrizioni fornite dalle Norme di Comportamento, riteniamo che la responsabilità debba essere limitata alle informazioni conosciute e conoscibili dall'organo di controllo nel corso delle proprie verifiche periodiche, riassumendo l'attività di vigilanza effettuata nel corso dell'anno nella relazione al bilancio d'esercizio ai sensi dell'art. 2429 c.c.. In tal senso, viene accolta molto positivamente la Proposta di legge C. 1276 presentata dall'On. Marta Schifone per la modifica dell'art. 2407 c.c.. Viene qui previsto che, in caso di violazione dei propri doveri, l'organo di controllo risponda nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo i seguenti scaglioni:

- per i compensi da 0 a 10.000 euro, un multiplo pari a quindici volte il compenso;
- per i compensi da 10.000 a 50.000 euro, un multiplo pari a dodici volte il compenso;
- per i compensi maggiori di 50.000 euro, un multiplo pari a dieci volte il compenso.

Inoltre, la proposta di legge prevede il termine di prescrizione dell'azione di responsabilità entro cinque anni dal deposito della relazione ex art. 2429 c.c. dell'anno in cui si è verificato il danno. Questa proposta rappresenta un'innovazione nel panorama legislativo italiano poiché permette sia di determinare chiaramente la responsabilità economica dei sindaci sia di individuare la misura degli attivi che, qualora ne ricorrano le condizioni e non in maniera automatica ed indiscriminata, possono rientrare nelle procedure.

In sintesi, la nostra posizione si vuole riassumere nella ricerca di un contesto di compensi e responsabilità tra di loro proporzionati che permettano a giovani professionisti di assumere incarichi da svolgere, come sempre nella nostra attività, con professionalità e passione, consapevoli delle conseguenze a cui è possibile andare incontro.

UNGDCEC



Competenza e responsabilità del professionista in ambito fiscale: situazione attuale e prospettive per il “commercialista certificatore”

Leonardo Nesa, Vicepresidente UNGDCEC

Francesco Paolo Fabbri, Consigliere Giunta UNGDCEC

UNGDCEC

A livello tributario vi sono, già da tempo, prescrizioni sulla responsabilità del professionista per la consulenza che egli si trova a prestare: prescrizioni che – come ordinariamente accade – subiscono un’evoluzione sia normativa che interpretativa, al pari della legislazione in materia, ma che sono concettualmente connesse alla competenza del professionista per l’attività che presta. Tale competenza va dunque esaminata alla data odierna nella particolare ottica della figura del “certificatore”, segnatamente Dottore Commercialista, il quale interviene sempre più spesso per le plurime agevolazioni fiscali di recente introduzione, proprio in virtù dei presidi di cui dispone in materia (preparazione tecnica, iscrizione ad un albo assicurazione professionale eccetera).

La recente *legge delega fiscale*¹ ha in un certo senso “rilanciato” il tema delle certificazioni fiscali – melius, della relativa rilevanza in ottica di ordinamento: ciò in quanto, lo si può notare già a partire dai testi dei primi decreti legislativi attuativi della stessa delega, tuttora in bozza², l’ambizioso progetto di riforma fiscale include diverse ipotesi nelle quali, ai fini del rispetto di determinati requisiti e/o per l’attivazione di regimi o istituti normativi premiali, viene richiesto l’intervento di “**professionisti qualificati**” che attestino le richiamate circostanze oggettive in capo agli operatori economici. Professionisti che, pare ovvio affermarlo, non possono che essere in primo luogo – o forse esclusivamente – i Dottori Commercialisti, per tutta una serie di ragioni che si approfondiranno meglio in quel che segue.

Uno dei casi più emblematici tra quelli appena richiamati fa capo all’adempimento collaborativo, che postula in ultima analisi l’effettuazione di una serie di *verifiche preventive* sulla corretta applicazione delle disposizioni fiscali da parte delle imprese. Da un punto di vista maggiormente operativo l’adempimento collaborativo richiede che venga implementato un adeguato “sistema di monitoraggio e controllo del rischio fiscale” (il c.d. *Tax Control Framework*), al fine di anticipare il confronto con l’autorità fiscale, evitando così la spesa di

¹ Legge 111/2023.

² Il presente contributo è stato concluso in data 16/11/2023.

risorse nell'attuare i tipici controlli che vengono ad oggi periodicamente posti in essere.

In simile contesto risulta chiaro che simile “cambio di passo”, attuale ma in ottica prospettica, e finalizzato a limitare l'effettuazione delle verifiche fiscali ai casi ritenuti di maggiore necessità³, comporta le necessità che la vera modifica abbia luogo a monte, in particolare già a livello di fiducia tra le parti del rapporto tributario: Amministrazione finanziaria e contribuenti. Soggetti che devono senz'altro riporre fiducia l'uno nell'altro, ma non in senso esclusivamente (e banalmente) astratto, bensì sulla scorta di “meccanismi di enforcement” che possano garantire il corretto funzionamento di disposizioni come quella testé citata; ossia, tornando a quanto illustrato inizialmente, ricorrendo alle citate certificazioni che la normativa fiscale prevede/prevederà nel prossimo futuro. Rispetto al tema delle certificazioni si può notare – in linea con quanto visto nei precedenti capitoli, trattando di casistiche in qualche modo simili in termini di responsabilità (crisi d'impresa e composizione negoziata, organi di controllo eccetera) – come all'intervento del professionista facciano capo sanzioni per le irregolarità che esso può commettere: nello specifico ambito fiscale sono difatti particolarmente note, alla data odierna, quelle di cui al Capo V⁴ del D.Lgs 241/1997, che – tralasciando l'ambito dei centri di assistenza fiscale⁵ – all'art. 39⁶ detta una minuziosa regolamentazione sanzionatoria con riguardo alle ipotesi correlate al *visto di conformità*, che viene normalmente richiesto per usufruire di crediti d'imposta di importo superiore a determinate soglie previste dalla legge⁷. Si tratta di penalità che, in taluni casi, possono divenire anche particolarmente cogenti; quanto detto, peraltro, non solamente dal punto di vista della sanzione in denaro⁸, bensì anche in quanto talune violazioni possono portare, sebbene nelle sole ipotesi in cui esse siano “ripetute e gravi”, alla sospensione della facoltà di rilasciare il visto di conformità (o l'asseverazione),

³ In linea di continuità con un processo che ha preso le mosse già con la Legge 190/2014, il cui art. 1, comma 637 ha di fatto esteso nella misura massima possibile – ossia fino alla decadenza del potere di accertamento – la possibilità dei contribuenti di porre in essere il ravvedimento operoso, ex art. 13 del D.Lgs. 472/1997. Ciò, evidentemente, al fine di incentivare gli operatori alla regolarizzazione spontanea delle violazioni, in modo da limitare l'intervento dell'autorità fiscale per il riscontro degli errori.

⁴ “Disposizioni in materia di assistenza fiscale”.

⁵ Artt. da 32 a 35 del D.Lgs 241/1997.

⁶ “Sanzioni”.

⁷ Si rimanda, ad esempio:

- all'art. 1, comma 574 della Legge 147/2013, che ha imposto l'apposizione del visto di conformità, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2013, nelle dichiarazioni redditi e IRAP dei contribuenti che desiderano utilizzare in compensazione c.d. “orizzontale” (ex art. 17 del D.Lgs 241/1997) i crediti di ammontare superiore a 5.000 euro annui;
- all'art. 7-*quater* del D.L. 193/2016 (così come introdotto in sede di conversione in Legge 225/2016), che ha portato a 30.000 euro il limite massimo dei crediti IVA utilizzabili, a livello annuale o trimestrale, senza che la relativa dichiarazione/modello di rimborso infrannuale siano muniti del visto di conformità.

⁸ Normalmente situata tra il minimo di 258 e il massimo di 2.582 euro.

nonché, eventualmente, alla più grave inibizione della stessa facoltà, se le ripetute violazioni vengono commesse successivamente al periodo di sospensione. Vi è però un motivo per cui il trattamento punitivo di simili condotte assume una configurazione così rigida, motivo che non tanto (né solamente) legato all'interesse statale rispetto al corretto adempimento degli obblighi legati – in questo caso – al visto di conformità, bensì più propriamente al **soggetto incaricato** del relativo rilascio nei casi previsti dalla legge. Non è infatti casuale la previsione di cui all'art. 1, comma 1, lettera e) del D.M. 164 del 31/05/1999, che individua (indirettamente⁹) nei Dottori Commercialisti i soggetti competenti al rilascio del visto di conformità. E la ragione per cui ciò accade molto semplice, posto che si tratta di soggetti indubbiamente in possesso della *preparazione tecnica* per svolgere determinati controlli di legalità (anche) in materia fiscale, in quanto tenuti all'*iscrizione al relativo albo* – la quale a sua volta postula al contempo l'adempimenti della *formazione obbligatoria annuale* – così come tenuti alla stipula dell'*assicurazione professionale*, che possa all'occorrenza tenere indenni i propri clienti dai danni causati da errore negligenza.

Si può poi notare come, in termini generali, quanto visto circa l'**attitudine professionale a svolgere determinati tipi di verifiche** spazi invero anche ad ulteriori ambiti, per taluni dei quali la normativa è ancora in divenire¹⁰: il riferimento, sempre in ottica di “tax compliance”, va al concordato preventivo biennale – nel quale l'intervento del professionista risulta senz'altro centrale¹¹ – così come alla disciplina della sostenibilità (ambientale, sociale e afferente alla governance – ESG), che comporta rilevanti benefici per le imprese che vedono certificato il proprio impegno, tra le altre cose, a minimizzare l'impatto ambientale dei processi aziendali e a rispettare nonché promuovere i diritti sociali, operando secondo criteri di trasparenza, responsabilità e buona governance.

In tutte le casistiche citate viene difatti richiesta al certificatore una specifica competenza nel dimostrare determinate situazioni di fatto, così come designate dalla legge, che non può essere casuale ma che implica una precisa identificazione soggettiva a tal fine. Identificazione che, lo si ribadisce, non può prescindere (o forse meglio “non può che limitarsi”?) all'expertise tipica dell'esperto contabile e fiscale iscritto ad un apposito albo nazionale atto a garantirla.

È dunque chiaro che, di pari passo con l'evoluzione normativa, sia di tipo sostanziale che sanzionatoria, attributi quali:

- preparazione,

⁹ Tramite rimando all'art. 3, comma 3, lettere a) e b) del D.P.R. 322/1998.

¹⁰ Non per forza attualmente non in vigore, ma anche solamente nella fase “embrionale” che segue la promulgazione (in attesa quindi degli appositi commenti da parte della dottrina e della stampa specializzata, dei chiarimenti di prassi eccetera).

¹¹ Al fine di determinare la redditività “normale”, ossia rappresentativa del quantum di imposte rappresentativo della corretta capacità contributiva del contribuente di interesse, da proiettare poi nei successivi due anni al fine di evitare l'esecuzione dei controlli – a beneficio del soggetto passivo, che ha contezza di quanto da adempiere a fini impositivi, così come dello Stato, che avrà modo di potere fare affidamento su detti importi a livello di gettito.



- abilità,
- esperienza,

dei compiti da svolgere per le certificazioni di volta in volta richieste (dunque relative a veri e propri “obblighi”), o finanche solo discrezionalmente ottenibili al fine beneficiare di determinati vantaggi (qualificandosi quindi come “oneri”), postulino in capo ai certificatori un livello di perizia non occasionale bensì rientrante in ciò che configura un attributo tipico. Il quale viene fatto proprio peraltro già a livello di corso di studi, prima ancora che di pratica professionale e di attività consulenziale in senso stretto. In proposito lo scrittore brasiliano Paulo Coelho ebbe modo di sostenere che *“Un guerriero responsabile non è quello che si prende sulle spalle il peso del mondo: è colui che ha imparato ad affrontare le sfide del momento”*.

Sfide che, alla data odierna, possono essere affrontate in maniera efficace esclusivamente dal Dottore Commercialista – diffidando, invece, dalle svariate imitazioni.

UNGDCEC



Il Codice della Crisi può evolversi solo attraverso un nuovo patto di fiducia con il professionista

La proliferazione degli albi, i compensi e le mutevoli responsabilità possono precludere il necessario ricambio generazionale

Francesco Diana, Presidente Commissione Crisi d'Impresa UNGDCEC
Enrico Lombardo, Consigliere Giunta UNGDCEC

UNGDCEC

A poco più di un anno dall'entrata in vigore del DLgs. 14/2019 (Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza)¹, numerosi appaiono i nodi normativi ancora in "penombra" e difficile la verifica di quanto, ad oggi, l'intento di favorire un impianto legislativo teso all'anticipazione della crisi sia stato raggiunto e con che risultati.

Il termometro della sua efficacia sembra misurarsi tra due estremi: da un lato, il numero di istanze di accesso alla composizione negoziata e, dall'altro, il numero di procedure di liquidazione giudiziale aperte.

Mentre le prime stentano a decollare², le seconde segnano un incremento rispetto al 2022³, evidenziando ancora una sostanziale difficoltà di operare quel salto concettuale auspicato: il fine preminente di tutelare il principio della *par condicio creditorum* e di massimizzare la soddisfazione della pretesa creditoria non riesce a cedere il passo al (preminente diverso) fine di tutelare la conservazione dell'impresa "vitale"⁴, salvaguardando la sua continuità e massimizzan-

1 Il Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza (DLgs. 14/2019) è entrato in vigore lo scorso 15 luglio 2022, dopo circa due anni di rinvii, diversamente modificato come con il DLgs. 83/2022 in attuazione della Direttiva UE 2019/1023.

2 Si vedano, in tal senso, i dati rilasciati da Unioncamere attraverso la survey al 15.10.2023 e reperibile presso www.dirittodellacrisi.it.

3 Cfr. Pollio M., "La crisi d'impresa fa cilecca", in ItaliaOggi, n. 99, p. 23, 27.4.2023.

4 Il concetto di impresa vitale fa riferimento non all'azienda in bonis piuttosto a quella che, sebbene in crisi ovvero in uno stato di insolvenza (ma reversibile), sia ancora in grado, potenzialmente, di poter produrre utilità in funzionamento e, dunque, rendendo auspicabile il suo salvataggio attraverso un idoneo e concreto piano di risanamento. In tal senso, si veda Trib. Bologna 23.6.2023.

do il valore per l'intero tessuto economico e sociale⁵.

Invero, senza alcun sillogismo, sebbene una correlazione inversa tra i due fenomeni potrebbe favorirne una lettura positiva, sarebbe bene ipotizzare che, ove le liquidazioni giudiziali diminuissero, l'altrettanta diminuzione delle istanze di composizione potrebbe idealmente indicare che, di fatto, le imprese si siano dotate di assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati (art. 2086 c.c. e art. 3 del Dlgs 14/2019), tanto da non richiedere neppure l'accesso, su base volontaria, alla negoziazione della crisi.

L'idealtipo, tuttavia, si scontra con una realtà diversa dove le numerose criticità, la scarsa tempestività e ancor prima, le barriere culturali finiscono per "mortificare" la nuova disciplina della composizione a cui, spesso, si accede quando ormai è indispensabile l'ombrello delle misure protettive e cautelari (artt. 18 e 19 del DLgs. 14/2019).

Sebbene appare ancora lontana la maturazione di una cultura positiva del "pensarsi sistematicamente in crisi", tale da porre l'attenzione costante sui mutamenti endogeni ed esogeni del proprio business, la nuova disciplina della composizione, unitamente al pressing sugli adeguati assetti, inizia a sortire gli effetti di una maggiore consapevolezza ed attenzione da parte sia degli imprenditori sia dei professionisti, a vario titolo, coinvolti⁶.

La tendenza dovrebbe essere quella di proiettarsi verso il paradigma di un approccio alla crisi che passi dal "contingentare" (modus operandi) al "prevenire" (modus vivendi)⁷.

Ciò, ovviamente, non esclude che, nonostante gli strumenti, le capacità e gli sforzi compiuti, lo squilibrio (crisi ovvero insolvenza) si manifesti ugualmente:

5 In tal senso si veda la Relazione dell'Ufficio del Massimario della Cassazione 15 settembre 2022 n. 87: *"la conservazione dell'impresa in attività – pur se eventualmente in capo ad un soggetto terzo – costituisce un valore tutelato, che deve coordinarsi con i diritti dei creditori e che, anzi, può ove necessario comportare una loro ragionevole compressione, purché lo strumento o la procedura con la quale si realizza la ristrutturazione non risulti dannosa per i creditori rispetto ad una ipotetica alternativa liquidatoria"*.

6 Cfr. AA. VV. (a cura della commissione di Studio UNGDCEC "Controllo di gestione, cultura d'impresa e imprenditorialità"), *"Il dottore commercialista come Temporary manager nelle PMI"*, UNGDCEC e Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Quaderno KNOS n. 26, luglio 2023: *"lapidario e apodittico l'assioma: il superamento della crisi (o anche dell'insolvenza reversibile) muove dalla cultura della prevenzione che, inevitabilmente, è ancorata alla cultura imprenditoriale ma, anche, alla disponibilità di professionalità specifiche e competenti che alimentino questo processo di transizione. È impossibile condurre l'azienda navigando a vista e una semplice bussola non è più sufficiente: occorrono comandanti capaci di gestire un sistema ben più articolato, tracciando rotte ben più complesse"*.

7 Cfr. AA. VV. (a cura della commissione di Studio UNGDCEC "Controllo di gestione, cultura d'impresa e imprenditorialità"), *"Il dottore commercialista come Temporary manager nelle PMI"*, UNGDCEC e Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Quaderno KNOS n. 26, luglio 2023: *"ciò ha una implicazione culturale immediata ossia quella di considerare l'approccio alla crisi di impresa come un modus vivendi che pervade ogni scelta aziendale anche quando si vive la fase di ascesa, nell'ottica di tener sotto controllo, nei limiti del possibile, tutte le variabili aziendali e, nel contempo, il suo successo e la salvaguardia della sua continuità. L'approccio alla crisi, dunque, non può essere una risposta operativa ad un problema già in atto perché in quel caso non potrà più parlarsi di correzioni ma di azioni e, molto probabilmente, si dovrà operare una significativa ristrutturazione del business, con dispersione di valore aziendale accumulato e/o potenziale"*.



diverso sarà il grado di complessità e di criticità da fronteggiarsi, diverso lo strumento da impiegarsi ma, soprattutto, diverse le professionalità in campo. Ciò che il Codice della Crisi evidenzia nitidamente, invece, è il ruolo cruciale che il professionista assume, a vario titolo e con diverse attribuzioni e finalità, sia nella fase di prevenzione che in quella di allerta, sia nella fase propria di crisi sino all'insolvenza.

Il tema della crisi e dell'insolvenza, infatti, mette in tutta evidenza, l'importanza del professionista che, grazie alla sua terzietà e alle sue conoscenze e capacità, dovrà essere in grado, per quanto possibile, di anticipare la crisi ovvero di gestirla adeguatamente.

Numerose le declinazioni professionali che gli sono "attribuite": professionista indipendente, esperto della composizione, gestore della crisi, commissario giudiziale, liquidatore, curatore.

Ruoli e funzioni diverse con la caratteristica comune della sua indispensabilità visto che senza professionista, di fatto, non si ha, concretamente, alcuna procedura. Si immagini, ad esempio, il percorso della composizione negoziata senza esperto, o anche l'assenza delle innumerevoli attestazioni richieste al professionista indipendente⁸ o al ruolo di garanzia, tra l'altro, del commissario giudiziale o, ancora, agli effetti di una procedura di liquidazione giudiziale carente di uno dei suoi organi, nella specie il curatore.

Pertanto, occorre la consapevolezza che la crisi e l'insolvenza tanto possono essere affrontate perché vi sono dei professionisti con competenze elevate e specializzate.

Ciò rileva anche e soprattutto nelle prime fasi di accesso ai diversi strumenti di regolazione della crisi di impresa, dove la figura del professionista – advisor – diviene fondamentale per assistere l'imprenditore nella definizione della strategia e del piano di azione, idoneo e concreto, necessario al risanamento e alla salvaguardia della continuità aziendale.

Ma vi è di più. Allorquando l'imprenditore si avveda della sussistenza di una situazione di squilibrio o, ancor prima, della necessità di adeguarsi in maniera

8 Numerose le attestazioni richieste al professionista indipendente nel solo ambito degli accordi di ristrutturazione del debito (artt. 57 e ss. del DLgs. 14/2019) e del concordato (artt. 84 e ss. del DLgs. 14/2019): veridicità dei dati aziendali e fattibilità del piano (art. 57 comma 4); rinnovo dell'attestazione per modifiche sostanziali (art. 58 comma 2); veridicità dei dati aziendali, idoneità della convenzione di moratoria e ricorrenza delle condizioni di cui all'art. 62 comma 2 lett. c) (art. 62 comma 2 lett. d); convenienza del trattamento proposto per i crediti tributari e contributivi rispetto alla liquidazione giudiziale (art. 63 comma 1); cram down (art. 63 comma 2 bis, come modificato dal DL 69/2023); veridicità dei dati aziendali e fattibilità del PRO (art. 64 bis comma 3); degradazione per incapienza (art. 84 comma 5); veridicità dei dati aziendali e fattibilità del piano e, in caso di continuità aziendale, che il piano è atto a impedire o superare l'insolvenza del debitore, a garantire la sostenibilità economica dell'impresa e a riconoscere a ciascun creditore un trattamento non deteriore rispetto a quello che riceverebbe in caso di liquidazione giudiziale (art. 87 comma 3); convenienza del trattamento proposto per i crediti tributari e contributivi rispetto alla liquidazione giudiziale (art. 88 comma 2 bis); ammissibilità delle proposte concorrenti (art. 90 comma 5); prosecuzione dei contratti con la PA (art. 95 comma 2) e partecipazione alle gare (art. 95 comma 4); finanziamenti prededucibili (art. 99 comma 2).

tale da intercettare tempestivamente i prodromi della crisi, spesso la ragione è da rintracciarsi nella presenza di professionisti che, anche attraverso lo svolgimento delle attività c.d. “ordinarie”, con una spiccata sensibilità al problema, abbiano favorito la maturazione di certe consapevolezze e dell’esigenza di affrontare il business con una rinnovata cultura imprenditoriale.

Ne consegue che non può che rimarcarsi la centralità del professionista che, adeguatamente formato e particolarmente competente, quale che sia la fase dello squilibrio e/o lo strumento individuato, è indispensabile per il raggiungimento del fine che il legislatore, in armonia con i principi dettati dalla Direttiva UE 2019/1003, si è prefisso ossia di favorire, in via prioritaria, la salvaguardia della continuità aziendale.

Posto il vero rispetto a quanto sin qui rappresentato, deve però interrogarsi sulle scelte operate dal legislatore che, in molti casi, piuttosto evidenziano una sorta di diffidenza nei confronti del professionista se non addirittura un intento punitivo⁹; basti pensare agli adempimenti – in termini di informativa e di controllo da operare – a questi richiesti ovvero alla gradazione dei suoi compensi, piuttosto che al grado di responsabilità connesso alle funzioni e al ruolo assegnato, crescenti in progressione geometrica.

Ne consegue che il professionista, anche nell’ambito della crisi di impresa, si veda costretto ad esser equilibrista su di un filo sottilissimo che vede al di sotto, da un lato, le crescenti funzioni e, dall’altro, le altrettanto crescenti responsabilità; all’estremo del suo capo, poi, l’attesa di un compenso, spesso inadeguato ed ancorato agli esiti della procedura stessa.

Nel gioco degli equilibri emergono diverse criticità di cui la prima è sicuramente legata alla “profilazione” di apparenti differenti figure professionali, da individuarsi attingendo allo specifico albo, elenco o registro.

Sebbene l’intento lodevole – favorire la specializzazione, il principio di rotazione e di trasparenza – si è assistito alla proliferazione di albi non privi, tra loro, di incoerenze anche sostanziali.

Il legislatore, in particolare, riunite le procedure di regolazione della crisi di impresa e dell’insolvenza all’interno di un unico corpo normativo, non si è poi preoccupato di tentare una sistematizzazione degli albi, elenchi e registri venutisi a creare nel tempo e che, indipendentemente dai profili formali, ruotano tutti intorno ad una figura professionale, adeguatamente formata, con esperienza e competenza nella materia della crisi di impresa e del risanamento.

In primis, a nessuno sfugge la considerazione che l’esperto della composizione piuttosto che il gestore della crisi finanche l’incaricato ex art. 356 del DLgs. 14/2019 (curatore, commissario e liquidatore), sia di fatto un professionista che deve conoscere adeguatamente i diversi strumenti di cui al Codice della cri-

⁹ Basti pensare alle disposizioni di cui all’art. 6 del DLgs. 14/2019 – prededucibilità dei crediti – la cui finalità è quella di mirare “espressamente al contenimento dei costi delle procedure e dunque delle ipotesi di prededuzione, specie dei professionisti, al fine di evitare che, come attualmente spesso avviene, il pagamento dei crediti prededucibili assorba in misura rilevante l’attivo delle procedure, compromettendo gli stessi obiettivi di salvaguardia della continuità aziendale e il miglior soddisfacimento dei creditori” (Relazione Illustrativa al DLgs. 14/2019).

si; analogamente a nessuno sfugge che, in concreto, l'obbligo formativo (e di aggiornamento) imposto possa trovare adeguata sintesi in un unico percorso riconosciuto¹⁰; ancor più, a nessuno sfugge il costo – anche in termini di investimento di tempo – che l'appartenenza ad un albo piuttosto che ad un elenco comporta e che, in molti, casi finisce per rappresentare un importante ulteriore ostacolo.

Inutile ribadire, poi, gli evidenti cortocircuiti in essere: si preclude, ad esempio, l'accesso all'elenco degli esperti da parte del professionista che vanta l'esperienza della curatela fallimentare (oggi liquidazione giudiziale) ma si ammette il professionista attestatore (oggi professionista indipendente); di contro, il professionista attestatore, se non in possesso dei requisiti di cui all'art. 356 comma 2 del DLgs. 14/2019, non può iscriversi all'Albo nazionale e, dunque, continuare a svolgere le proprie funzioni ma può svolgere le funzioni di esperto.

In altri termini, da un lato, si tenta di favorire la specializzazione con un sistema caotico e spesso autoreplicante (oltre che incoerente) e, dall'altro, si finisce con il punire chi, ad esempio, come l'attestatore, ha deciso anzitempo di specializzarsi e di non accedere ad altri ruoli, come quello proprio di curatore.

Non da ultimo, poi, a favorire l'evidenza di una disarmonia, l'orientamento giurisprudenziale¹¹, nell'ambito della liquidazione controllata ex art. 268 e ss. del DLgs. 14/2019, volto a richiedere al professionista, ai fini della nomina a liquidatore, il requisito della doppia iscrizione al Registro dei gestori della crisi e all'Albo nazionale.

Richiesta che, a buon'evidenza, introduce un ingiusto e iniquo trattamento nei confronti del gestore-liquidatore, unica figura professionale a cui è richiesta una doppia iscrizione, diversamente anche dall'esperto della composizione¹². Altra criticità da considerare si riferisce poi al tema delle funzioni e delle responsabilità assegnate al professionista, nei diversi ruoli, nell'ambito del Codice della Crisi, dove l'equilibrio tra ruolo, funzioni e responsabilità appare labile, dai confini facilmente dilatabili.

In tal senso, emblematica, su tutte, è la neo figura dell'esperto della composizione negoziata che, sebbene formalmente dovrebbe limitarsi a fungere da

¹⁰ In tal senso il CNDCEC che con il P.O. n. 27/2023 ha ritenuto potersi porre l'equipollenza della formazione per l'iscrizione albo ex art. 356 codice della crisi e la formazione come gestore della crisi.

¹¹ La mancata iscrizione all'albo ex art. 356 del DLgs. 14/2019 integra il ricorrere di un giustificato motivo ex art. 270 comma 2 lett. b) del DLgs. 14/2019 tale da non consentire la conferma del precedente gestore e, di conseguenza, autorizzando il Tribunale a nominare un altro professionista che abbia tale requisito. In tal senso, si è espresso il Tribunale di Torino 11 maggio 2023 a cui hanno fatto seguito il Tribunale di Milano 15 giugno 2023, il Tribunale di Salerno 10 luglio 2023, il Tribunale di Terni n. 16/2023 e il Tribunale di Forlì del 28 settembre 2023.

Diverso l'orientamento espresso dal Tribunale di Vicenza 8 giugno 2023, il Tribunale di Pescara con sentenza n. 37 del 4 luglio 2023 e il Tribunale di Padova 30 giugno 2023; la mancata iscrizione non costituisce preclusione alcuna per cui può procedersi con la nomina a liquidatore dello stesso gestore della crisi già precedentemente nominato.

¹² Si veda Diana F., "Doppia iscrizione iniqua per il gestore-liquidatore nella liquidazione controllata", Il Quotidiano del Commercialista, 3.8.2023



“mero facilitatore”, nella sostanza diviene indispensabile per la concreta e corretta prosecuzione del processo di composizione.

Nel pieno rispetto dei principi dell'indipendenza, della terzietà, della correttezza, della trasparenza e della buona fede (art. 16), l'esperto è chiamato ad agevolare le trattative tra le parti interessate, al fine di individuare una soluzione idonea e concreta per il risanamento aziendale (art. 12 comma 2). Ben presto il perimetro delle sue funzioni si amplia con la verifica di coerenza del piano di risanamento, segnalando all'imprenditore le eventuali carenze o incongruenze da integrare/correggere, piuttosto che assistendolo nella fase di elaborazione del test pratico; verifica che esistano concrete prospettive di risanamento (art. 17 comma 5); esprime il proprio parere sulla funzionalità delle misure protettive richieste ad assicurare il buon esito delle trattative (art. 19 comma 4) ovvero sulla loro proroga (art. 19 comma 5); segnala eventuali atti di straordinaria amministrazione che ritiene possono arrecare danni ai creditori (art. 21 comma 3) ovvero iscrive il proprio dissenso presso il RI (art. 21 comma 4); consente la conclusione di un contratto ai sensi dell'art. 23 comma 1 lett. a) ovvero sottoscrive l'accordo di cui al medesimo comma 1 lett. c).

Appare evidente, dunque, come il perimetro delle funzioni assegnate sfugga al ruolo originariamente attribuito, finendo per coinvolgere il professionista in una serie di attività, da espletare in tempi, di fatto, brevi e fonte di responsabilità non meglio definite.

La sussistenza di criticità, evidentemente, sebbene per aspetti diversi non risparmia anche le altre figure professionali, per le quali, nell'intento di aumentare l'efficienza, in termini di riduzione dei tempi delle procedure, si finisce con porre adempimenti stringenti; è il caso del curatore che, ad esempio, diversamente da quanto previsto dalla previgente disciplina, *“entro trenta giorni dalla dichiarazione di apertura della liquidazione giudiziale, presenta al giudice delegato un'informativa sugli accertamenti compiuti e sugli elementi informativi acquisiti relativi alle cause dell'insolvenza e alla responsabilità del debitore ovvero degli amministratori e degli organi di controllo della società”* (art. 130 comma 1). Un tempo che, a ben evidenza, soprattutto in quelle condizioni di maggiore difficoltà, appare davvero particolarmente esiguo.

Sicuramente fonte di criticità è poi il tema dei compensi a cui è dedicata la specifica previsione di cui all'art. 6 del DLgs. 14/2019 tesa a riconoscere la prededucibilità del credito professionale sorto in funzione della domanda di accordo di ristrutturazione dei debiti, del PRO, delle misure protettive e del concordato preventivo (art. 6 comma 1 lett. b) e c)).

In tal modo, il diritto alla prededuzione, oltre che limitato – nel quantum – alla misura del 75% del credito accertato, è subordinato al raggiungimento di uno specifico risultato, rappresentato, per gli accordi, dall'omologa mentre, per il concordato, dall'apertura della procedura ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 47 del DLgs. 14/2019.

Una previsione che, a ben evidenza, risponde al solo intento di operare un contenimento dei costi delle procedure con riferimento proprio ai compensi dei professionisti senza i quali, si rammenta, la procedura stessa non avrebbe

alcuna concretezza fattuale.

Inoltre, poco corretto appare l'intento di ancorare la prededuzione al realizzarsi di uno specifico evento – omologa o apertura della procedura – che, di fatto, prescinde dal corretto e diligente agire del professionista ma che, invece, potrebbe dipendere anche da fattori terzi e indipendenti o non prevedibili.

La prededuzione è poi riconosciuta anche ai crediti professionali sorti per le prestazioni rese dall'OCC (e dal gestore della crisi), in tal caso senza alcun limite quantitativo. Tuttavia, anche per questi, il legislatore adotta un approccio che guarda al risultato piuttosto che allo scopo della prestazione: solo al termine dell'esecuzione del piano di ristrutturazione dei debiti del consumatore ovvero di concordato minore, e sempre che questi sia stato integralmente e correttamente eseguito, il giudice procederà con la liquidazione del compenso, fatta salva l'ulteriore valutazione della diligenza tenuta dall'OCC nell'esecuzione del proprio incarico (art. 71 commi 4 e 6, art. 81 commi 4 e 6). Analogamente, nell'ambito della liquidazione controllata, il giudice provvederà con la liquidazione del compenso solo terminata l'esecuzione del programma di liquidazione e, ulteriormente, verificata la conformità degli atti compiuti e approvato il rendiconto (art. 275 comma 3).

Manca invece ogni riferimento al credito dell'*advisor* sorto in funzione dell'accesso ad uno strumento di regolazione della crisi da sovraindebitamento, visto il riconoscimento della prededuzione ai soli crediti sorti per le prestazioni rese dall'OCC (e dal gestore della crisi)¹³.

Allo stato, infatti, tale riconoscimento è da negarsi¹⁴ con evidenti criticità sia in termini di efficacia della procedura sia di incentivo per il professionista nel prestare la propria opera professionale¹⁵.

¹³ Per un approfondimento sul tema si veda CNDCEC, "Linee guida sui compensi del Gestore nelle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento", maggio 2023.

¹⁴ Il Tribunale di Ascoli Piceno con la sentenza n. 17 del 13 luglio 2023 si è espresso negando la prededucibilità per i compensi e le spese sostenute dai professionisti che hanno assistito (nella procedura di liquidazione controllata ex art. 268 e ss. del DLgs. 14/2019) il debitore nella predisposizione e nell'elaborazione della domanda e del piano. Dello stesso avviso anche il Tribunale di Forlì del 28 settembre 2023.

Diverso l'orientamento del Tribunale di Reggio Emilia del 2 maggio 2023, secondo cui il dato letterale dell'art. 6 può essere superato riconoscendo la prededucibilità anche al credito del professionista sorto in funzione della domanda di accesso alla procedura, sebbene presentata in proprio dal debitore. In merito si vedano Diana F., "Nessuna prededuzione per i compensi dell'*advisor*", Il Quotidiano del Commercialista, , 5.10.2023 e Mancinelli S., "Nel codice della crisi incertezze sulla prededuzione per i professionisti", Il Quotidiano del Commercialista, , 1.6.2023.

¹⁵ Cfr. Diana F., "Nessuna prededuzione per i compensi dell'*advisor*", Il Quotidiano del Commercialista, , 5.10.2023: "in verità, desta qualche perplessità la circostanza che la possibilità del debitore di agire in proprio rappresenterebbe una ragione ostativa al riconoscimento della prededuzione: per un verso, ciò potrebbe incidere negativamente sui tempi e sull'efficacia della procedura a fronte di un debitore che si limita a presentare la domanda "delegando" al gestore (con evidenti ripercussioni sulla sua indipendenza) la "definizione" del piano; per altro verso, si creerebbe un disincentivo per i professionisti nell'assistere il debitore in una fase particolare ed essenziale per l'individuazione e l'attuazione dello strumento idoneo. Non ultimo, nell'ambito della risoluzione della crisi, come testimoniato anche dalla recente introduzione

La prededucibilità è riconosciuta anche al compenso dell'esperto (art. 25 ter comma 12) benché la sua determinazione, in linea con quanto detto sin qui, appare anch'essa strettamente legata al risultato raggiunto e al numero di parti interessate coinvolte nella composizione negoziata della crisi¹⁶.

Manca del tutto, invece, una previsione circa il compenso da riconoscere allo stesso allorquando, cessato il proprio incarico, sia chiamato a rendere il proprio parere nell'ambito della diversa (e concorsuale) procedura di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio (artt. 25 sexies e 25 septies).

Di fatto, non vi è alcuna previsione contenuta all'art. 25 ter del DLgs. 14/2019 che introduca il diritto ad un compenso (né che indichi il parametro di riferimento per la sua determinazione) per il parere "sui presumibili risultati della liquidazione e alle garanzie offerte" (art. 25 sexies comma 3); la dubbia (quanto aberrante e distopica) conseguenza è che il parere, foriero di evidenti responsabilità, sia reso "pro bono" mortificando, in tal modo, il lavoro del professionista¹⁷.

Nessuna novità, invece, si registra nell'ambito della liquidazione giudiziale ove i compensi e le spese dovute al curatore seguono i criteri fissati dal DM 30/2012. Permangono, dunque, le criticità legate, innanzitutto, alla misura del compenso minimo che, evidentemente, nella sua misura di 811,35 Euro (art. 4 del DM 30/2012) appare poco incline a garantire un corretto e congruo bilanciamento tra l'opera professionale prestata, l'impegno profuso e le responsabilità sopportate¹⁸.

Ai sensi dell'art. 4 comma 2 del DM 30/2012, al curatore spetta il rimborso for-

della composizione negoziata, la presenza di professionisti esperti e qualificati che assistono il debitore risulta spesso cruciale nell'individuazione di soluzioni idonee che, nel contempo, garantiscano anche la migliore soddisfazione della pretesa creditoria".

16 Ai sensi dell'art. 25 ter del DLgs. 14/2019, il compenso dell'esperto è determinato, innanzitutto, applicando una percentuale, per scaglioni, all'ammontare dell'attivo. Sono previste, poi, delle maggiorazioni (ovvero delle riduzioni) in ragione a) del numero di parti interessate che vi partecipano, b) in caso di vendita del complesso aziendale con individuazione dell'acquirente da parte dell'esperto, c) delle trattative con i lavoratori e le rappresentanze sindacali, d) del raggiungimento di una delle soluzioni di cui all'art. 23 comma 1 e 2 lett. b) ovvero in caso di sottoscrizione dell'accordo di cui all'art. 23 comma 1 lett. c).

17 Secondo il Tribunale di Firenze del 31 agosto 2022 il giudice non può provvedere sulla liquidazione del compenso avanzata dall'esperto a fronte del parere reso ai sensi dell'art. 25-sexies comma 3 del DLgs. 14/2019. La ragione va rintracciata nell'assenza di una previsione normativa specifica che, da un lato, ne preveda la corresponsione e ne indichi i criteri e, dall'altro, che attribuisca tale potere al tribunale stesso.

Si veda Diana F., "Maggiori responsabilità a compenso "zero" per l'esperto nel concordato semplificato", Il Quotidiano del Commercialista, 6.2.2023; si veda anche Diana F., "Esperto senza diritto al compenso nel concordato semplificato", Il Quotidiano del Commercialista, 15.8.2022.

18 Invero, secondo il dato letterale della norma, il compenso minimo potrebbe essere ulteriormente ridotto ove ricorra "il caso previsto dall'art. 2 comma 1" del DM 30/2012 ossia "qualora il curatore cessi dalle funzioni prima della chiusura delle operazioni di fallimento (oggi liquidazione giudiziale)" dovendosi, in tal caso, tener conto dell'opera concretamente prestata, dei risultati ottenuti e dell'importanza del fallimento (art. 1 comma 1 del DM 30/2012). Sul punto, la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 34842 del 17 novembre 2021, si è espressa ritenendo che "la somma minima liquidabile ex art. 4 del DM 30/2012 va riconosciuta, a garanzia dell'organo del fallimento, solo se i menzionati criteri conducano alla liquidazione di un compenso inferiore a quello minimo".



fettario delle spese generali sostenute nella misura del 5%, oltre al rimborso di tutte le spese vive effettivamente sostenute e documentalmente provata, autorizzate dal giudice delegato.

Sebbene non rientri, propriamente, nell'alveo del compenso, il tema delle spese appare cruciale, visto l'esborso che queste comportano, soprattutto nella fase iniziale e, ancor più, se si considera il caso, per niente infrequente, di procedure con un attivo esiguo o totalmente assente.

L'apertura della procedura di liquidazione giudiziale e la conseguente nomina del professionista quale curatore, comporta la necessità di avviare una fase istruttoria finalizzata, tra l'altro, ad acquisire informazioni piuttosto che ad esperire azioni e che, inevitabilmente, investe professionisti terzi e pone la necessità di sostenere un esborso finanziario iniziale, non sempre trascurabile. Ciò comporta la necessità di considerare l'esistenza, sebbene non formale, di una possibile "fee di ingresso" che grava sul curatore e di cui questi dovrà tenere debita considerazione in sede di accettazione dell'incarico sebbene, il termine stringente di cui all'art. 126 comma 1 del DLgs. 14/2019, non consente di operare, di fatto, alcuna concreta valutazione.

Il tema appare particolarmente delicato soprattutto per i giovani professionisti che si affacciano per la prima volta a tali procedure e che non possano vantare una struttura alle proprie spalle che consenta loro di superare l'impasse dell'esborso finanziario inizialmente richiesto.

Alla luce di quanto sopra, appare evidente che la normativa vigente necessita di un approfondimento e di un ripensamento su diversi temi: dalla razionalizzazione degli albi, degli elenchi e dei registri agli adempimenti formativi e al relativo costo; dall'attribuzione delle funzioni e delle responsabilità connesse alla congrua determinazione dei compensi professionali.

Necessaria, quantomai, una riflessione su tutte che miri a ponderare, da un lato, la centralità del professionista e, dall'altro, il trattamento che poi, concretamente, gli è riservato. Analogamente, in una professione che si appresta ad un difficile e lento cambio generazionale, occorre una riflessione sulla possibilità di sostenere il giovane professionista che, tra le diverse preclusioni imposte, formali e sostanziali, potrebbe giudicare "poco conveniente" dirigere il proprio interesse verso una tale specializzazione.

UNGDCEC



Il collegio sindacale a responsabilità illimitata alla luce del nuovo Codice della Crisi

Mario Della Porta, Componente CDA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

Premessa

Il Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, di cui il decreto legislativo del 12 gennaio 2019, n. 14, in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155, così come modificato dal decreto legislativo 17 giugno 2022, n. 83 ed entrato definitivamente in vigore il 15 luglio 2022, ha introdotto significative modifiche al regime di responsabilità del collegio sindacale. In particolare, il Codice ha rafforzato il ruolo del collegio sindacale nella prevenzione e nell'emersione precoce della crisi, aumentando i suoi poteri ma nel contempo anche le sue responsabilità.

Ruolo e funzione del collegio sindacale alla luce del Codice della Crisi

I doveri propri del collegio sindacale sono puntualmente richiamati dall'articolo 2403, comma 1, cod. civ., il quale stabilisce che *“il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo corretto funzionamento”*

Il Codice della Crisi ha ampliato le funzioni del collegio sindacale, attribuendogli specifici compiti.

In primis, è chiamato a vigilare sull'osservanza degli indicatori di crisi. Il collegio sindacale deve verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente gli indicatori di crisi previsti dal Codice. In particolare, esso deve controllare che gli amministratori analizzino gli indicatori di crisi e adottino le misure necessarie per fronteggiare la crisi e segnalino all'assemblea dei soci la sussistenza di uno stato di crisi o di insolvenza.

In secondo luogo, il collegio sindacale deve vigilare sulla composizione negoziata della crisi, oltre a compiere attività di ausilio all'esperto nominato nelle valutazioni, in merito alla perseguibilità del risanamento e all'attendibilità del contenuto del piano. In questo ruolo, dovrà verificare che l'organo amministrativo adotti le misure necessarie per la salvaguardia dell'impresa e rispetti i termini e le condizioni previsti dalla legge.



Infine, l'organo di controllo è chiamato, altresì, a vigilare sui piani di risanamento verificando, anche in questo caso, che l'organo amministrativo adotti le misure necessarie per la risoluzione della crisi e rispetti i termini e le condizioni previsti dalla legge.

Responsabilità del collegio sindacale alla luce del Codice della Crisi

I membri del collegio sindacale, in caso di inadempimento dei loro doveri, possono essere chiamati a rispondere in sede civile, penale o amministrativa.

La responsabilità civile del collegio sindacale è disciplinata dall'articolo 2407 del codice civile, il quale stabilisce, tra le altre cose, che *i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico ed essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato.*

Dal tenore di tale norma, come ormai puntualmente precisato da consolidata giurisprudenza, deriva che la responsabilità dei sindaci è configurabile in presenza di una violazione dei doveri di vigilanza, di controllo e di segnalazione. Ciò determina che i sindaci sono responsabili se non hanno vigilato su:

- osservanza della legge e dello statuto;
- rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Così come ha ampliato le proprie funzioni, parimenti, il Codice della Crisi ha rafforzato la responsabilità civile del collegio sindacale, prevedendo che i sindaci siano responsabili anche per i danni causati alla società o ai soci per omissione di controlli sulla crisi. Pertanto, oltre che per le già richiamate omissioni i sindaci sono responsabili, altresì, se non hanno vigilato su:

- osservanza degli indicatori di crisi;
- composizione negoziata della crisi;
- piani di risanamento.

Le modifiche introdotte dal Codice della Crisi in materia di responsabilità del collegio sindacale sono finalizzate a rafforzare il ruolo dell'organo di controllo nella prevenzione e nell'emersione precoce della crisi.

In particolare, l'introduzione del nuovo compito di vigilanza sull'osservanza degli indicatori di crisi impone ai sindaci di svolgere un'attività di monitoraggio costante della situazione economica e finanziaria della società. In caso di rilevazione di uno o più indicatori di crisi, i sindaci devono segnalare l'informazione all'assemblea dei soci, affinché questa possa adottare le misure necessarie per fronteggiare la crisi.

Sotto il profilo penale, parte della dottrina ritiene che gli obblighi di segnalazione degli organi di controllo, così come disciplinati dall'art. 14 del Codice della Crisi, non rappresentino nuovi doveri in capo agli stessi nell'ambito della propria funzione di garanzia. Infatti, l'obbligo di monitorare costantemente gli equilibri economici, finanziari e patrimoniali dell'impresa, anche in ottica prospettica per cogliere squilibri e minacce alla continuità aziendale, rappresenta un'attività prodromica e premessa di tutti gli altri obblighi.



Passando all'analisi della natura della responsabilità civile dei sindaci, essa risulta per taluni aspetti ancora controversa, fintanto che la giurisprudenza ha ammesso una duplice interpretazione. Occorre innanzitutto rilevare che l'eventuale illecito imputabile ai sindaci, quale organo societario, si configura quale inadempimento del contratto sociale, stipulato tra i sindaci e la società. In tale prospettiva, come stabilito anche dalla Suprema Corte, la responsabilità dei sindaci non può essere che di natura contrattuale «sia perché deriva dalla violazione dei doveri funzionali che connotano il loro rapporto organico con la società, sia perché deve concorrere con quella degli amministratori, tipicamente contrattuale. Anche quella verso i soci e i creditori può considerarsi contrattuale, secondo l'opinione della dottrina e della giurisprudenza, perché nasce da una norma di legge posta a tutela di categorie determinate di soggetti giuridici» (Cass. II.II.2010 n. 22911). Allo stesso modo e partendo dalla medesima considerazione, in assenza di un vincolo contrattuale tra amministratori, sindaci, soci e terzi, in tale fattispecie, la responsabilità è di natura extracontrattuale, essendo i sindaci responsabili dei danni causati a tali soggetti per violazione di un dovere di legge. (Cass. 10.4.2014 n. 8458). Pertanto, anche la Corte di Cassazione ha ribadito che la responsabilità dei sindaci può essere sia contrattuale che extracontrattuale, a seconda della natura del danno causato.

Conclusioni

Le modifiche introdotte dal Codice della Crisi hanno rafforzato il ruolo del collegio sindacale nella prevenzione e nell'emersione precoce della crisi. I sindaci, infatti, hanno ora anche l'obbligo di vigilare costantemente sugli indicatori di crisi, di monitorare la composizione negoziata e di verificare i piani di risanamento. In caso di inadempimento di questi doveri, i sindaci possono essere chiamati a rispondere in sede civile, penale o amministrativa.

Tali conclusioni non possono sottrarsi a una considerazione. Le rinnovate responsabilità in capo all'organo di controllo derivanti dalle novità normative introdotte dal Codice della Crisi, a parere di chi scrive, porteranno nei prossimi anni a una duplice conseguenza. Da un lato, giovani dottori commercialisti che, a fronte di un compenso che probabilmente sarà (si spera) equo, decideranno sempre più malvolentieri di farsi carico di responsabilità derivanti da atti e fatti che difficilmente si riescono a governare o comunque controllare, nonostante *la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico*, mettendo a rischio l'integrità del proprio patrimonio personale. Dall'altro lato si assisterà a un proliferare di azioni di responsabilità da parte di zelanti curatori (nella maggior parte dei casi, a loro volta, dottori commercialisti [N.d.R.]) o di procedimenti promossi nei tribunali da integerrimi pubblici ministeri che, col malcelato intento di poter escutere le ricche polizze professionali che i professionisti sono tenuti a sottoscrivere, chiameranno in giudizio, in solido con gli amministratori, l'organo di controllo. Allora è il caso di chiedersi se non sia giunto il momento di immaginare davvero un'autonomia patrimoniale perfetta in capo al dottore commercialista nell'ambito dell'esercizio della professio-



ne, come avviene in tema di società, affinché lo stesso, più o meno giovane, non debba vedere costantemente messo a rischio il proprio patrimonio personale, fermo restando l'ipotesi del dolo, che, a parere dello scrivente, deve essere sempre e comunque perseguita. Le proposte sui tavoli della politica volte a circoscrivere le responsabilità del collegio sindacale sono tante e valide; noi attendiamo speranzosi, certi che presto potremo parlare di un "collegio sindacale a responsabilità limitata".

UNGDCEC



Nel credito per R&S la circolare del Mise è la pietra miliare ma attenzione al doppio ruolo

Alessandro Bonandini, Presidente Collegio dei Provvisori UNGDCEC

Alberto Tealdi, Componente CDA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCCEC

Alla luce dell'evoluzione normativa che nel decennio ha caratterizzato il credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo, a partire dalla norma istitutiva di cui all'articolo 3, DL 145/2013, fino a quella attualmente in vigore di cui all'articolo 1, commi 198-209, della Legge 160/2019, non è mancata e non manca l'apprensione nel rilasciare l'attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile, qualora venga richiesta la disponibilità a rilasciarla. L'evoluzione normativa, a partire dalla Legge di Bilancio per il 2019 (con effetto retroattivo al periodo d'imposta 2018), ha fatto sì che i controlli ai fini della certificazione da parte di un revisore iscritto nella sezione A del registro dei revisori legali dei conti non fossero solamente quelli a campionamento, tipici dell'attività di revisione, ma, qualora seppur già incaricato della revisione contabile della società, fossero supportati da un lavoro ad hoc basato su un controllo di fatto integrale, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate al 3.1 della circolare 8/E/2019 che cita *"quanto alla procedura con cui deve essere svolta l'attività di certificazione, si ritiene, stante la natura e le finalità della stessa, che tale attività non possa essere svolta, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare"*.

Questa situazione non ha fatto che aumentare l'apprensione sul tema della responsabilità della già menzionata certificazione, non tanto con riferimento alla procedura, certamente più complessa ed estesa, quanto sul limite sino a cui tale responsabilità avrebbe potuto estendersi, stante il fatto che nell'ambito del credito per R&S moltissimi elementi, non contabili e/o documentali, essenziali per la spettanza del credito, esulano dalle competenze di chi certifica il sostenimento dei costi. A tal proposito l'ambito della responsabilità, che si ricorda essere legata la certificazione R&S di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile, è stato circoscritto dalla circolare del Mise, n. 38584, del 15 febbraio 2019. Nel documento a firma del direttore generale per la politica industriale, la competitività e le piccole e medie imprese si legge: *"al fine di elimi-*



nare eventuali dubbi in proposito, è il caso di precisare che in sede di rilascio della certificazione della documentazione contabile non è richiesta al soggetto incaricato della revisione legale dei conti (ovvero, nel caso di imprese non tenute al controllo legale dei conti, al soggetto qualificato cui viene richiesta la certificazione) alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa". Considerato che tale inciso è stato ripreso dall'Agenzia delle Entrate, sempre nel paragrafo 3.1 della circolare 8/E/2019, almeno su questo aspetto i confini delle responsabilità sono ben definiti. Tutto ciò ha acquisito ancora più rilevanza a seguito:

- dei controlli stringenti da parte della Guardia di Finanza partiti dagli indici di alert potenzialmente indicativi del coinvolgimento nel meccanismo di frode elencati dal Comando Generale della Gdf con la circolare 0210419/21;
- della procedura di riversamento spontaneo prevista dal DL 146/2021, che a questo punto in nessun modo può coinvolgere il soggetto certificatore nell'ambito dell'autodenuncia dell'azienda.

Tutto quanto sopra parrebbe essere relativamente tranquillizzante per chi è chiamato alla sola certificazione dei costi in un ambito nel quale il soggetto fruitore dell'agevolazione non è obbligato, per Legge, alla revisione legale dei conti e incaricato quindi alla sola specifica certificazione. Considerato, invece, il caso in cui il soggetto fruitore del credito R&S sia una società obbligata per legge alla nomina dell'organo di revisione dei conti essa non può incaricare per la sola certificazione R&S un revisore diverso da quello già nominato per il bilancio della società e quindi questi è lui l'unico titolato ad effettuare la certificazione, anche se necessario specifico e separato incarico. È proprio nel caso di questo doppio ruolo che gli aspetti in tema di responsabilità cambiano perché, data per valida e circoscritta la certificazione R&S, si inserisce la valutazione degli effetti di tale credito nell'ambito della relazione sul bilancio d'esercizio che ragionevolmente non può limitarsi ad una mera verifica documentale senza una più ampia valutazione sull'effettiva spettanza.

Stante quindi tutta la documentazione che necessariamente il revisore è tenuto a raccogliere nell'ambito del rilascio della certificazione del credito, che a titolo non esaustivo sono il riepilogo dei costi sostenuti per l'attività specifica, tutta la documentazione contabile completa, la relazione tecnica asseverata, l'elenco nominativo del personale dedicato all'attività di R&S completo dei relativi tabulati di presenza dei relativi contratti e mansioni, nonché all'attività di verifica di quanto richiesto, ovvero un controllo che le informazioni sulle presenze del personale siano controfirmate dal legale rappresentante, che le ore imputate alla R&S non siano superiori a quelle del contratto, che le mansioni siano tendenzialmente allineate con la tipologia di ricerca e sviluppo effettuata, che vi sia un verbale di CdA che attribuisca specifica delega agli amministratori di dedicarsi allo svolgimento di attività di R&S, ecc., si aggiunge tutta la verifica ai fini della relazione sul bilancio d'esercizio.

Con tale ultimo cappello il revisore ha il compito di accertare che il bilancio sia redatto in conformità ai principi di redazione, ovvero che rispetti, tra gli altri, i principi di veridicità, correttezza e continuità. Perché i principi appena enun-



UNGDCEC

ciati siano anche verificati, qualora il credito per R&S sia significativo ai fini dell'attività di revisione esso deve essere spettante e la società deve poterne beneficiare. Questo significa che, per quanto nelle possibilità e nelle competenze del revisore, si rende necessario anche addentrarsi nel merito della spettanza. Considerato che in tale situazione non può più essere invocata la "liberatoria" di cui alla circolare del Mise, che si ferma alla certificazione dei costi e non si allarga alla relazione al bilancio, si rende necessario effettuare controlli ulteriori. Un'indicazione su dove rivolgere l'attenzione è certamente la citata circolare della Guardia di Finanza indicante gli alert di una eventuale frode, dove alcuni indicatori possono essere oggetto di agevole verifica anche da parte del revisore, vedasi ad esempio l'elevata incidenza dei costi R&S rispetto al costo del lavoro, presenza di dichiarazioni integrative relative a più periodi trasmesse il medesimo giorno, repentina crescita dei costi per R&S negli anni, ecc. Altre verifiche alternative possono essere le interviste al personale coinvolto nelle attività ed ai consulenti esterni coinvolti nell'attività o che hanno propinato l'attività. Qualora non vi siano ragionevoli motivazioni da ritenere non veritiera l'attività e conseguentemente il credito, potrebbe essere utile integrare la relazione al bilancio con un paragrafo specifico nel quale si indicano i controlli che sono stati effettuati sulla ricerca e sviluppo nel limite delle competenze del revisore.

Nel caso in cui invece, dai controlli ulteriori, siano riscontrate criticità che possono ragionevolmente fare ritenere al revisore che non vi siano le circostanze per poter beneficiare del credito o che vi siano degli elementi che ne possano limitare la fruibilità e per tali ragioni il revisore ritenesse concreto il rischio di contestazione, sarebbe valutabile lo stanziamento di un fondo rischi.

In conclusione, in merito ai crediti per R&S è fuori di dubbio che le competenze del revisore non possano essere così ampie da poter coprire tutto l'ambito della normativa dedicata. A livello di responsabilità nella situazione di mera certificazione dei costi, reperita la documentazione e fatte le verifiche del caso, il perimetro è circoscritto. Nella relazione al bilancio invece, non essendo possibile esimersi da una responsabilità globale, è bene dimostrare tramite le carte di lavoro le attività messe in atto per il controllo della veridicità del credito al fine di limitarne la responsabilità.



Sostenibilità e impatti sugli scambi internazionali

Sara Pelucchi, Segretario Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

L'Unione Europea si è posta quale obiettivo sfidante la neutralità climatica, da raggiungere entro il 2050. Significa ottenere un equilibrio tra le emissioni di gas serra derivanti dall'attività umana e le emissioni assorbite in un determinato periodo di tempo. Questo obiettivo è primario nel piano di azione previsto dal Green Deal.

Le strategie attuate dall'UE per contrastare il cambiamento climatico e rispettare obiettivi di sostenibilità sociale comprendono l'adozione di un pacchetto di provvedimenti che coinvolge anche le imprese e che riguarda diversi settori, dall'edilizia alla mobilità.

Tra i provvedimenti UE facenti parte di questo pacchetto, dal 2021 la nostra attenzione si sta focalizzando in particolare su:

- CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive – Direttiva 2464/2022 sul Report di Sostenibilità: prevede che siano comprese tra le informazioni inserite nella Relazione sulla Gestione delle imprese informazioni di sostenibilità su aspetti ambientali, sociali e di governance relative anche alla filiera di appartenenza, rispondenti al dettato di standard europei di rendicontazione di sostenibilità (European Sustainability Reporting Standards - ESRS). La Direttiva sarà adottata dai Paesi UE entro il 6 luglio 2024 ed è applicata dal 1 gennaio 2024 in modo graduale e progressivo dalle imprese UE. Per le PMI che non superano le soglie di rilevanza a partire dalle quali scatta l'obbligo di rendicontazione (250 dipendenti, 40 milioni di fatturato, 20 milioni di attivo di stato patrimoniale), EFRAG, soggetto indipendente chiamato dall'Unione Europea a scrivere gli ESRS, prevede la pubblicazione di standard volontari di rendicontazione semplificati e la messa a disposizione di numerose linee guida per facilitare l'approccio alla rendicontazione delle imprese.
- CSDDD – Corporate Sustainability Due Diligence Directive (Draft) – Proposta di Direttiva sul Dovero di Diligenza: prevede la responsabilità degli amministratori affinché gli stessi individuino, limitino, riducano gli impatti negativi diretti e indiretti dell'attività di impresa sull'ambiente e sui

diritti umani, anche lungo la catena di fornitura. Questa proposta prevede la formalizzazione di procedure a supporto delle valutazioni effettuate rispetto alla filiera di appartenenza e sta impegnando gli operatori del sistema in valutazioni sulla sua più opportuna formulazione. Tuttavia, in alcuni Paesi UE come la Germania si assiste all'adozione, in anticipo rispetto alla definizione dei contenuti della CSDDD, del Supply Chain Due Diligence Act. Questa normativa prevede obblighi per le imprese operanti sul mercato tedesco a partire dal 1 gennaio 2023 di raccolta di informazioni e valutazione dei fornitori lungo la filiera, per garantire maggiore trasparenza sulle attività produttive in termini di sostenibilità. Le imprese più grandi (con più di 3.000 dipendenti) e gradualmente le altre (con più di 1.000 dipendenti dal 1 gennaio 2024) effettueranno, quindi, attività di analisi sui propri fornitori diretti e indiretti, ad esempio attraverso l'invio di questionari e la richiesta di certificazioni.

- **CBAM – Carbon Boarder Adjustment Mechanism – Regolamento UE 2023/956 del 10 maggio 2023:** questo regolamento, entrato in vigore nel 2023, prevede un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere, applicato alle importazioni nel territorio UE di prodotti appartenenti a settori con produzione ad elevata intensità di carbonio. Sono interessati i settori del ferro e acciaio, del cemento, dell'alluminio, dei fertilizzanti, dell'elettricità, dell'idrogeno, secondo le previsioni contenute nell'Allegato I del Regolamento. Questo meccanismo è stato introdotto per disincentivare la delocalizzazione delle imprese UE, in previsione della graduale eliminazione dell'allocazione di quote gratuite ETS. In particolare, per ETS (Emission Trading System) si intende il meccanismo implementato nel 2005 per lo scambio di quote di emissione di gas serra. Coinvolge circa 11.000 impianti di diversi settori, coprendo circa il 45% delle emissioni UE. Il sistema ETS prevede che le imprese ricevano un numero di quote che rappresenta il diritto di emettere un determinato quantitativo di gas serra. Se l'impresa emette più gas serra di quanto consentito deve ricorrere all'acquisto di maggiori quote sul mercato. Viceversa, se le emissioni sono inferiori a quanto consentito, l'impresa può cedere le proprie quote non utilizzate ad altre imprese. Il 17 agosto 2023 è stato emanato il Regolamento attuativo del CBAM che fornisce indicazioni sulle modalità e criteri di rendicontazione. Oltre alle informazioni doganali sui prodotti importati, sono necessarie informazioni sulle emissioni di gas serra incorporate nell'importazione. Il meccanismo è entrato in vigore con una fase transitoria che va dal 1 ottobre 2023 al 31 dicembre 2025, durante la quale sono messi a disposizione degli importatori linee guida che permetteranno l'invio di relazioni trimestrali sulle emissioni incorporate nei prodotti importati. Il calcolo è da effettuarsi in aderenza alle previsioni dell'art. 7 del Regolamento ed è relativo alle emissioni incorporate ed effettive: si intendono le emissioni dirette rilasciate nel corso della produzione delle merci e le emissioni indirette relative alla produzione dell'energia elettrica necessaria per il processo di produzione. Sarà fondamentale il



coinvolgimento dei soggetti a monte nella catena di fornitura, per ottenere informazioni certe ed affidabili e applicare questo meccanismo, di non semplice attuazione rispetto al calcolo delle emissioni incorporate. Il Regolamento richiede una valutazione dei rischi connessi, anche in relazione alla previsione secondo cui al termine della fase transitoria, dal 1 gennaio 2026, sarà effettivo e obbligatorio l'acquisto di certificati CBAM, pari almeno al 80% delle emissioni incorporate nelle merci importate, valorizzate in relazione al prezzo medio settimanale d'asta del mercato Emission Trade System ed espresso in €/tonnellata di CO₂ emessa.

L'effetto comune a queste Direttive e Regolamenti è l'incremento dell'attenzione da parte delle imprese nell'effettuare scelte strategiche rispetto al disegno della propria catena di fornitura. La qualifica dei fornitori sarà un momento importante, dove verificare, oltre alla capacità di ottemperare alle richieste commerciali, la capacità di rispettare previsioni di tutela dei parametri ESG. Se le produzioni UE hanno vissuto nel passato un fenomeno di delocalizzazione in Paesi con minori tutele ecologiche e sociali, si potrebbe assistere, con l'introduzione di queste previsioni, ad un crescente fenomeno di reshoring, cioè il rientro di produzioni precedentemente delocalizzate all'estero.

Nell'attività di supporto alle imprese in tema di internazionalizzazione, è fondamentale per i Commercialisti conoscere l'insieme di queste normative e guidarle verso una maggiore tracciabilità della filiera.

Il coinvolgimento della Governance è fondamentale: va sottolineata la necessità di sviluppare una visione olistica e di lungo periodo rispetto all'attività economica. Le scelte strategiche della Governance sono valutate rispetto ad un nuovo modo di fare impresa, che sia in grado di equilibrare gli interessi degli shareholders e gli interessi dei diversi stakeholders, coinvolti dalle attività che l'impresa stessa realizza. La sola misurazione di risultato economico, finanziario, patrimoniale non è più sufficiente se non integrata dalla lettura ambientale, sociale, di governance dei fenomeni aziendali. Inoltre, la misurazione di questi fenomeni non è più circoscritta alle mura dell'impresa, ma "esce" dal perimetro aziendale. Proviamo a collegare il concetto di doppia materialità, cioè di rilevanza dei temi di sostenibilità secondo le previsioni della CSRD, a quanto sopra descritto:

- sono rilevanti gli impatti generati dalle attività di impresa su ambiente, società, territorio in cui la stessa opera, tenendo conto della filiera di appartenenza, in un approccio inside-out;
- sono rilevanti le situazioni che possono generare dei rischi e delle opportunità sulla capacità dell'impresa di generare flussi finanziari, in un approccio outside-in.

Nelle valutazioni affidate alla Governance, anche la capacità dei fornitori di rispondere alle esigenze di sostenibilità dell'impresa, derivanti dalle previsioni normative richiamate, è potenzialmente un rischio da valutare e da considerare rispetto agli effetti generati sull'attività d'impresa stessa.

Diventa perciò ancora più importante il ruolo dei Commercialisti a supporto delle imprese, per indirizzare nel panorama internazionale soprattutto le PMI.

UNGDCEC

**NEWS
E APPROFONDIMENTI**

Diritto al contraddittorio, lo stato dell'arte

Maurizio Villani,

Il Sole 24 Ore, Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione del 6 dicembre 2023, n. 46, Pag. 48-51

IL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

La garanzia del contraddittorio attiene ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'articolo 117, secondo comma, lett. m), della Costituzione (articolo 1, comma 1, della bozza di Decreto legislativo di modifica dello Statuto dei Diritti del Contribuente, che ha aggiunto il comma 3-bis).

Prima di commentare le prossime modifiche, di seguito si analizza brevemente lo sviluppo normativo dell'istituto nel corso degli anni.

ARTICOLO 12, COMMA 7, L. N. 212/2000

L'articolo 12, comma 7, dello Statuto dei Diritti del Contribuente (L. n. 212/2000) stabilisce che, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente:

- dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori;
- l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza;
- per i diritti doganali si applicano le disposizioni dell'articolo 11, Dlgs n. 374/1990.

Le questioni di incostituzionalità del suddetto articolo sono state dichiarate inammissibili con la sentenza n. 47 del 21 marzo 2023 della Corte Costituzionale. Bisogna, infatti, ricordare come la Corte Costituzionale abbia già riconosciuto che il contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione del «principio del "giusto procedimento" (in virtù del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, in particolare prima che siano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti)», ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (sentenza n. 71 del 2015), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sentenza n. 210 del 1995). Ciò vale, ad avviso della Corte Costituzionale, anche in ambito tributario, dove il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di "ottimizzare" l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'Amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i

diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli. Alla luce delle considerazioni che precedono, la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale. Tuttavia, dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale. Il principio enunciato dall'articolo 12, comma 7, cit. – la partecipazione procedimentale del contribuente – ancorché esprima un'esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza della Corte Costituzionale; comunque, le soluzioni proposte potrebbero creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche "a tavolino". Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta soltanto al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti.

La Corte di Cassazione, sull'argomento, ha stabilito i seguenti principi:

-la disposizione richiamata è applicabile anche ai tributi armonizzati e, quindi, anche all'Iva, senza che ai fini della declaratoria debba essere effettuata la cd. "prova di resistenza" (Cass. n. 701/2019, n. 22644/2019 e n. 10352/2022);

-è illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (Cass. SS.UU. n. 18184/2013, n. 27623/2018 e n. 10352/2022);

-la normativa si applica anche agli accessi cd. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell'accertamento, sicché, anche in detta ipotesi, l'atto impositivo è illegittimo se emesso ante tempus, ove non ricorrono specifiche ragioni di urgenza (Cass. n. 10388/2019 e n. 10352/2022);

-la prova di resistenza scatta ai fini del contraddittorio endoprocedimentale nel solo caso in cui la normativa interna non preveda la sanzione della nullità; specularmente, ove il legislatore nazionale già preveda tale sanzione non opera il riferimento alla prova di resistenza (Cass. ord. n. 33285/2021);

-di conseguenza, ai fini delle imposte armonizzate, la prova di resistenza non opera nelle tre ipotesi dove nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino (Cass. ord. n. 33285/2021);

-la scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non rappresenta

una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7, cit. (Cass. n. 5149/2016 e n. 12713/2022);

-l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario prima dei 60 giorni, ancorché notificato successivamente, è illegittimo perché la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le proprie ragioni quando l'atto è ancora in fieri, integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto, e, quindi, già emanato (Cass. n. 20267/2018, n. 17202/2017, n. 5361/2016, n. 11088/2015 e n. 33285/2021);

-i motivi di urgenza non possono consistere nell'imminente prescrizione del diritto al rimborso (Cass. ord. n. 23223/2022);

-infine, l'articolo 12 cit. non impone all'Amministrazione accertatrice alcun obbligo generalizzato di specifica motivazione circa le controdeduzioni eventualmente presentate dal contribuente a seguito di accessi, ispezioni e verifiche (Cass. n. 23840/2019 e n. 36892/2022).

Come si commenterà in seguito, l'articolo 12, comma 7 sarà esplicitamente abrogato alla luce della nuova estensione del contraddittorio (articolo 1, comma 1, lett. o), della bozza del Dlgs di modifica dello Statuto del Contribuente).

ARTICOLO 5-TER, DLGS N. 218/1997

L'invito obbligatorio è disciplinato oggi dall'articolo 5-ter, Dlgs n. 218/1997, come inserito dalla L. n. 58/2019, con decorrenza dal 30 giugno 2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

Il suddetto articolo stabilisce che:

-l'Ufficio, prima di emettere un avviso di accertamento, deve notificare l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione;

-il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (cd. prova di resistenza);

-in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'Ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dal suddetto invito;

-in caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento dev'essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti ed ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio;

-sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio soltanto i processi verbali di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo ed i casi di accertamenti parziali (articoli 41-bis, Dpr n. 600/1973 e 54, commi 3 e 4, Dpr n. 633/1972);

-qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria del potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario (articolo 5, comma 3-bis, Dlgs n. 218/1997).



A parere di chi scrive, come si vedrà in seguito, il succitato articolo 5-ter sarà implicitamente abrogato perché la convivenza di due forme di contraddittorio è del tutto irragionevole ed immotivata, a meno che non intervenga una precisa normativa.

ISTANZA DEL CONTRIBUENTE (ARTICOLO 6, DLGS N. 218/1997)

Il contribuente, nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche può chiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

Il contribuente, nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui ai citati articoli 5 e 5-ter, può formulare, anteriormente all'impugnazione dell'atto, istanza in carta libera di accertamento con adesione. I termini per l'impugnazione sono sospesi per un periodo di 90 giorni. Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'Ufficio formula al contribuente l'invito a comparire. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di accertamento perde efficacia.

Anche in questo caso, a parere di chi scrive, la suddetta normativa sarà implicitamente abrogata, salvo specifico intervento legislativo, perché con la delega fiscale sarà obbligatorio il contraddittorio unico generalizzato e, come si vedrà, nei tassativi casi di esclusione non è consentito l'accertamento con adesione (atti privi di contenuto provvedimentale o atti automatizzati).

ARTICOLO 17, L. III/2023 (DELEGA PER LA RIFORMA FISCALE)

L'articolo 17, comma 1, lett. b), L. n. III/2023 dispone di applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

- previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (ecco perché le abrogazioni espresse ed implicite);
- assegnazione di un termine non inferiore a 60 giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;
- estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata L. n. 212/2000 (che sarà espressamente abrogato).

ARTICOLO 6-BIS DELLA BOZZA DI DLGS DI MODIFICA DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

L'articolo 1, comma 1, lett. e), della bozza di Decreto legislativo di modifica dello Statuto dei Diritti del Contribuente (L. n. 212/2000) ha inserito l'articolo 6-bis (Principio del contraddittorio), che stabilisce quanto segue:

- tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comu-

nali, i dazi e i diritti doganali, le sovraimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo (regola generale del contraddittorio obbligatorio non formale);

-l'inosservanza determina l'annullabilità dell'atto, anche se la Legge delega prevede la tassativa nullità, rilevabile d'ufficio (si rinvia alla lett. D), con eventuale eccezione di eccesso di delega (articolo 76 della Costituzione);

-i motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio (articolo 1, comma 1, bozza citata, lett. g), che ha inserito l'articolo 7-bis);

-per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente lo schema (non si dice bozza né progetto) del provvedimento, sempre però con la motivazione, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo;

-logicamente, a parere di chi scrive, le controdeduzioni non devono essere utilizzate dagli Uffici per rivedere in peius o per integrare l'originaria insufficiente motivazione della pretesa;

-il provvedimento non è adottato prima della scadenza dei 60 giorni o a quello prorogato dall'Amministrazione, ove ritenuto necessario per il contraddittorio, per non più di 30 giorni;

-se la scadenza di tale termine è successiva a quello del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio ed il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio;

-l'Ufficio fiscale non è tenuto a motivare in merito alle controdeduzioni del contribuente;

-non è più richiesta la cd. prova di resistenza;

-rientrano anche gli accertamenti parziali e le verifiche "a tavolino";

-nessuna distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati;

-non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimento (scambio di informazioni o atti dell'istruttoria);

-il diritto al contraddittorio è altresì escluso per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale individuati con decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze;

-si deve aver riguardo sempre all'effettiva natura e contenuto decisorio dell'atto, indipendentemente dalla sua denominazione;

-il diritto al contraddittorio è escluso per i soli casi motivati di fondato pericolo per la riscossione (non sono più previsti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata);

-l'articolo 12, comma 7 è esplicitamente abrogato (articolo 1, comma 1, lett. o), della bozza).



In definitiva, quando entrerà in vigore il citato Decreto legislativo, probabilmente il 1° gennaio 2024 (per tutti gli avvisi di accertamento emessi da questa data), tra abrogazioni espresse ed implicite la sola normativa del contraddittorio endoprocedimentale sarà la seguente.

CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE DAL 1° GENNAIO 2024

1. Art. 12, co. 7, L. n. 212/2000 - ABROGATO
2. Art. 5-ter, Dlgs n. 218/1997 - ABROGATO
3. Art. 6, Dlgs n. 218/1997 - ABROGATO
4. Art. 9-bis, co. 16, Dl n. 50/2017 (ISA) - ABROGATO
5. Art. 10-bis, co. 6 e 7, L. n. 212/2000 (fattispecie abusive) - ABROGATO
6. Art. 38, co. 7, Dpr n. 600/1973 (accertamenti sintetici) - ABROGATO
7. Art. 17, co. 1, lett. b), L. n. 111/2023 (Legge delega di riforma fiscale)
8. Art. 1, co. 1, lett. e), della bozza di Dlgs di modifica dello Statuto dei Diritti del Contribuente, che ha inserito l'articolo 6-bis (Principio del contraddittorio)

NEWS
E APPROFONDIMENTI



Esterovestizione, vale l'effettiva operatività

Antonella Villani,

Il Sole 24 Ore, Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione del 8 novembre 2023, n. 42, Pag. 57-61

NEWS
E APPROFONDIMENTI

L'ESTEROVESTIZIONE: CENNI

L'esterovestizione societaria indica la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una persona giuridica all'estero, in particolare in quei Paesi che offrono un trattamento fiscale più vantaggioso rispetto a quello previsto a livello nazionale ove il soggetto effettivamente opera, allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

Trattasi di una particolare espressione dell'abuso di diritto, il cui divieto è ormai pacificamente riconosciuto come principio generale anche nel diritto tributario europeo e nel diritto dei singoli Stati membri (Cass., sez. U, 23 dicembre 2008, n. 30055), attuata mediante tecniche complesse, al solo scopo di sottrarre a tassazione materia imponibile nel Paese di effettiva appartenenza, mediante la creazione di una realtà fittizia all'estero, aggirando il criterio della "worldwide taxation" (ossia il criterio di tassazione dei redditi su base mondiale), a cui soggiacciono i soggetti residenti, i quali devono essere tassati per i redditi ovunque prodotti nel mondo.

La questione involge una preliminare individuazione dei parametri normativi di riferimento ai fini dell'individuazione della soggettività passiva nello Stato di una società avente sede in altro Paese.

Nel nostro sistema, la fattispecie è regolata dall'articolo 73, comma 3, Dpr 917/1986 ove il legislatore ha disposto che la residenza fiscale delle società viene in generale determinata in base a tre criteri di collegamento con il territorio italiano che operano in maniera alternativa:

- la sede legale,
- la sede amministrativa,
- l'oggetto esclusivo o principale.

È sufficiente che una società o ente abbia in Italia, per la maggior parte del proprio periodo d'imposta, uno dei tre elementi menzionati per essere considerata ivi fiscalmente residente (articolo 73, comma 3, Tuir).

Il parametro di riferimento, quindi, è previsto dal legislatore sulla base di diversi criteri di collegamento effettivo con il territorio dello Stato (cd. "sede effettiva"), individuati facendo riferimento al dato formale della sede ovvero agli ulteriori criteri sostanziali che tengono conto o della peculiare attività

economica prevalentemente esercitata per conseguire lo scopo sociale ovvero del luogo da cui promanano gli impulsi volitivi inerenti all'attività di gestione dell'ente. Tuttavia, secondo il nuovo e più recente orientamento giurisprudenziale di legittimità – che recepisce l'indirizzo delineato dalle sentenze rese dalla Corte di Giustizia europea e della Corte Regolatrice – si configura un'ipotesi di abuso del diritto quando alla forma giuridica creata non corrisponde alcuna realtà di fatto (wholly artificial arrangement). Conseguentemente, fuori dai casi di costruzione di “puro” artificio, la società non potrebbe giammai essere considerata residente in un Paese diverso da quello in cui eserciti la propria attività commerciale. La valutazione dell'effettività dell'impresa deve sempre essere condotta in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma.

PRESUPPOSTI PER CONTESTARE L'ESTEROVESTIZIONE: TRA PRINCIPIO DELLA LIBERTÀ DI STABILIMENTO ...

Preliminarmente occorre considerare che le valutazioni circa la probabile condotta fraudolenta della società esterovestita non possono non tener conto del principio di “libertà di stabilimento”, cristallizzato nell'ordinamento unionale. Com'è noto, il diritto di stabilimento (la cui disciplina normativa è compresa negli articoli 49-55, Tfu) permette il duraturo insediamento di un soggetto in uno Stato membro che offra condizioni più vantaggiose rispetto a quello di appartenenza, in assenza di vincoli o limitazioni a sfavore dello spostamento della sede societaria.

È evidente che il fenomeno dell'esterovestizione collide, in particolar modo, con il principio di libertà di stabilimento, simbolo dell'integrazione comunitaria, il quale si presenta come diretta derivazione del principio di non discriminazione fiscale, collocandosi all'interno di un mercato unico che garantisce la libera circolazione di persone, servizi e capitali, consentendo ai cittadini e alle imprese dell'Unione europea tanto il diritto di lasciare lo stato di stabilimento ed intraprendere un'attività economica autonoma o costituire una società in un altro Stato (cd. stabilimento a titolo principale), quanto il diritto di mantenere il proprio stabilimento nello Stato di origine ed aprire un secondo centro di attività (ovvero, un'agenzia, una succursale, una filiale) in un altro Stato membro (cd. stabilimento a titolo secondario).

Tanto premesso, occorre precisare che la libertà di stabilimento presuppone comunque l'esercizio di un'attività economica ed un insediamento reali, corrispondenti anche ad un livello minimo di presenza oggettivamente verificabile, del soggetto non residente nello Stato membro ospite (Corte di Giustizia, 23 aprile 2008, causa C-201/05, Test Claimants), così da ricomprendere quelle ipotesi in cui, da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, risulti che la società estera, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, sia realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi eserciti attività economiche effettive. Sul punto giova rammentare che, con la sentenza Cadbury Schweppes, la Corte di Giustizia ha affermato che, il semplice fatto che una società, sia stata creata in uno Stato membro, per poter usufruire di una legislazione più vantag-

giosa non è sintomatico ex se di abuso della libertà di stabilimento, potendosi ammettere una restrizione solo allorché si tratti di una costruzione di puro artificio, la cui ratio sottesa è l'elusione della normativa nazionale.

È necessario, quindi, accertare che lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale: ciò perché quando il contribuente può scegliere tra due operazioni, non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale (Corte di Giustizia causa C-419/14, cit., punto 42; vedi, poi le sentenze H. e a., causa C-255/02, punto 73; P.S., causa C-425/06, punto 47, nonché W.L., causa C-103/09, punto 27, R.D. Holdings, causa C-277/09, punto 53 e, da ultimo, X BV e X NV, cause C-398/16 e 399/16, punto 49).

In definitiva, la nozione di stabilimento, di cui alle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento, "implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercè l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro" (v. sentenze 25 luglio 1991, causa C-221/89, Factortame e a., Racc. pag. I-3905, punto 20, nonché 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-4585, punto 21).

Essa presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale.

In applicazione dei su esposti principi unionali, da ultimo la Corte di Cassazione, Civile, Sez. TRI, con l'ordinanza del 22 giugno 2021, n. 17849 ha così statuito "Il principio di libertà di stabilimento – che garantisce la possibilità di creare una società in un Paese a fiscalità privilegiata anche allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale – può subire delle restrizioni nei casi di costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica. Si configura un'ipotesi di abuso del diritto quando alla forma giuridica creata non corrisponde alcuna realtà di fatto (wholly artificial arrangement) in relazione, principalmente, al luogo della sede effettiva, inteso come il luogo ove vengono assunte le decisioni chiave di gestione e di amministrazione necessarie per la conduzione dell'impresa. La valutazione dell'effettività dell'impresa deve sempre essere condotta in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma".

... E ACCERTAMENTO DELLA COSTRUZIONE DI PURO ARTIFICIO (WHOLLY ARTIFICIAL ARRANGEMENT)

Da una ricognizione normativa e giurisprudenziale più recente, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento ciò che rileva è accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa (cd. wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

La valutazione dell'effettività dell'impresa deve sempre essere condotta in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma.

Emerge, dunque, che il criterio degli elementi sintomatici della "sede effettiva"

è divenuto recessivo rispetto a quello – delineato dalle sentenze rese dalla Corte di Giustizia europea e della Corte regolatrice – dell’“effettiva operatività”, che invece, privilegia, e valorizza, l’indagine diretta ad accertare che la società formalmente residente all’estero, non sia frutto di un mero artificio e non possieda alcuna sostanza economica.

Ed invero, come innanzi premesso:

-secondo il superato criterio della “sede effettiva”: per stabilire se una società era da considerarsi residente in Italia, occorre analizzare i criteri di collegamento con il territorio italiano. Tali criteri riguardavano strettamente la sede dell’amministrazione e lo svolgimento dell’oggetto principale dell’attività, ossia:

1. la localizzazione nel territorio in base a sede legale, sede amministrativa, oggetto principale;
2. la durata della presenza di elementi nell’arco del periodo d’imposta.

Era sufficiente che uno dei precedenti punti si verificasse e, di conseguenza, la società era considerata residente in Italia. In tema di “sede effettiva” la Corte di Cassazione con sentenza n. 136/1998 ha affermato: “Il luogo in cui la società svolge la sua prevalente attività direttiva e amministrativa per l’esercizio dell’impresa. Cioè il centro effettivo dei suoi interessi, dove la società vive ed opera, dove si trattano gli affari e dove i diversi fattori dell’impresa vengono organizzati e coordinati per l’esplicazione e il raggiungimento dei fini sociali”; -secondo il più recente e di derivazione unionale criterio dell’“effettiva operatività”: l’Amministrazione fiscale può contestare l’esterovestizione solo ove riscontri “una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l’imposizione e che comporti un vantaggio fiscale” (Cass., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 224; Cass., Sez. V, 5 dicembre 2019, n. 31772),

Pertanto, secondo il più recente orientamento giurisprudenziale, l’Amministrazione finanziaria può contestare l’esterovestizione solo se accerti, sulla base di elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, che:

-la società stessa corrisponde a un’installazione fittizia che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato alla luce, in particolare, del livello di presenza fisica di tale società in termini di locali, di personale e di attrezzature (Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, X GMBH, causa C-135/17, punto 82; Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, causa C-196/04, punti 55, 67 e 68),

-nonché ove si evidenzi che scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi sia quello dell’ottenimento di un vantaggio fiscale (Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, T Danmark, cause C-116/16 e C-117/16, punto 79; Corte di Giustizia, 22 novembre 2017, Cussens, causa C-251/16, punto 53; Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, Particolar Service, causa C-425/06, punto 45; Corte di Giustizia, 27 ottobre 2011, Tanoarch, causa C-504/10, punto 52).

Affinché non venga contestata la creazione di una struttura puramente fittizia, è necessario che il soggetto residente all’estero eserciti la propria attività mediante una “realtà economica” effettiva e con l’esistenza di “elementi oggettivi e

verificabili da parte di terzi, relativi in particolare al livello di presenza fisica in termini di locali, di personale e di attrezzature”, per cui è possibile riconoscere, dunque tutelare, la libertà di stabilimento nel caso in cui la società, oggetto di accertamento, sia realmente impiantata nel territorio dello Stato ospitante, ivi esercitando attività economiche effettive (così Corte di Giustizia 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd; similmente Corte di Giustizia, 28 giugno 2007, causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl).

In tal senso, in ambito nazionale, si è espressa, da ultimo, la Corte di Cassazione con l’ordinanza n. 26538 dell’8 settembre 2022, nella quale è stato confermato che sussiste l’esterovestizione di una società in presenza di una struttura di puro artificio.

ONERE DELLA PROVA IN TEMA DI ESTEROVESTIZIONE

L’accertamento circa il carattere artificioso o reale dell’insediamento all’estero corrispondente alla società controllata con sede all’estero dev’essere condotto secondo criteri interpretativi che tengano conto delle indicazioni che provengono dallo stesso legislatore nazionale ed unionale e degli approdi giurisprudenziali della Corte di Giustizia delle Comunità europee in tema di diritto di stabilimento (sancito e disciplinato dall’articolo 49 e segg. del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea).

In merito alla presunzione di esterovestizione e all’onere della prova in capo all’Amministrazione finanziaria è stato chiarito che:

- incombe sull’Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale;
- mentre è a carico del contribuente l’onere di dedurre e provare le giustificazioni economiche posta a base dell’operazione, diverse dal mero risparmio tributario.

Di seguito le linee guida tracciate dalla giurisprudenza unionale in tema di accertamento del carattere artificioso o reale dell’insediamento all’estero:

- non costituisce un abuso della libertà di stabilimento la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa (Corte di Giustizia 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas);
- perché, tuttavia, questo fenomeno risponda alla nozione di pratica abusiva occorre, da un lato, che esso abbia come risultato l’ottenimento di un vantaggio fiscale, precludendo la nascita del presupposto d’imposta nel territorio nazionale, e, dunque, sottraendosi fraudolentemente al pagamento delle imposte, e, dall’altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell’operazione si limiti all’ottenimento di tale vantaggio fiscale (Corte di Giustizia 17 dicembre 2015, causa C-419/14, WebMindLicenses Kft, punto 36);
- non è, pertanto, sufficiente applicare criteri generali predeterminati, dovendosi verificare di volta in volta la singola operazione, atteso che una presunzione

generale di frode e di abuso non può giustificare né un provvedimento fiscale che pregiudichi gli obiettivi di una direttiva, né uno che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (Corte di Giustizia, 7 settembre 2017, causa C-6/16, Equiom e Enka, punti 3032);

-è necessario accertare che lo scopo essenziale dell'artificiosa creazione di una fictio iuris sia proprio l'ottenimento di un vantaggio fiscale, perché qualora il contribuente possa scegliere tra due operazioni, non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma ha, invece, il diritto di optare per quella forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale (Corte di Giustizia, causa C-419/14, cit.; Corte di Giustizia, causa C-255/02, Halifax, punto 73; Particolo Service, causa C-245/06, punto 47; Weald Leasing, causa C-103/09, punto 27; RBS Deutschland Holdings, causa C-277/09, punto 53; X BV e X NV, cause C-398/16 e 399/16, punto 49). Gli approdi giurisprudenziali europei hanno costituito un terreno fertile per la proliferazione di orientamenti interni.

Infine, si evidenzia che, nel contrasto all'esterovestizione di società ed enti, la prova da parte del Fisco dev'essere rigorosa, precisa e deve tenere conto della novità introdotta nell'articolo 7, comma 5-bis, Dlgs 546/1992, applicabile (anche) ai giudizi in corso al 16 settembre 2022.

In tal senso si evidenziano le sentenze della CGT della Liguria n. 56/2023, CGT Reggio Emilia n. 293/2022; CGT dell'Emilia Romagna n. 90/2023; C.G.T Siracusa n. 3856 e n. 3866/2022; CGT Enna n. 1509/2022. In tal senso, seppur implicitamente, anche la stessa Cassazione, con le ordinanze nn. 31878-1880/2022, ha affermato, l'applicabilità immediata della norma anche ai processi in corso.

PRONUNCE DELLA CGT DI SECONDO GRADO DELLA PUGLIA NN. 2444, 2446, 2447 E 2451 DEL 2023

Il caso giudiziale trae origine da alcuni avvisi di accertamento elevati dall'agenzia delle Entrate a carico di una società, formalmente residente in Portogallo, la quale veniva ritenuta, in sede di accertamento, fiscalmente residente in Italia. Nello specifico, a seguito di alcune indagini condotte a carico di detta società, l'agenzia giungeva alla conclusione che, sebbene sulla "carta" le decisioni strategiche della stessa venissero adottate in Portogallo, nei fatti gli impulsi volitivi partivano sempre dall'Italia. In altre parole, la società portoghese veniva ritenuta "eterodiretta" dall'Italia, dove venivano prese la maggior parte delle decisioni, dalle più importanti a quelle ordinarie, residuando alla società estera la loro mera esecuzione.

Gli avvisi di accertamento venivano impugnati dalla società davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce che, sulla base dell'omessa dimostrazione degli elementi sintomatici della "sede effettiva", rigettava i ricorsi con sentenze che venivano impuginate, dalla stessa contribuente, davanti alla Commissione Tributaria Regionale per ottenerne la riforma.

Occorre evidenziare altresì che, nelle more del procedimento tributario, è stata esperita, altresì, azione penale nei confronti del Presidente del Consiglio



di Amministrazione nonché di alcuni soggetti ritenuti istigatori e amministratori di fatto della società portoghese, per violazione degli articoli 4 e 5, Dlgs 74/2000 perché, al fine di evadere l'imposta sui redditi, non presentavano la dichiarazione annuale.

In relazione al procedimento penale, mentre il Tribunale di Brindisi, condannava gli imputati disponendo la confisca di tutti i beni sottoposti a sequestro preventivo, al contrario, la Corte di Appello di Lecce, in riforma della sentenza di primo grado, assolveva gli imputati dai reati loro ascritti con la formula di assoluzione piena "perché il fatto non sussiste".

Ebbene, anche alla luce delle risultanze probatorie emerse in sede penale, la CGT di 2° Grado della Puglia, Sez. 23, con le sentenze nn. 2444/2023, 2446/2023, n. 2447/2023 e n. 2451/2023, in riforma della sentenza di primo grado, ha individuato ed enucleato le circostanze decisive per ritenere fondata la pretesa erariale – in particolare rappresentando gli elementi dai quali ha desunto la non sussistenza della "esterovestizione" della società – e le ha valutate svolgendo proprie considerazioni, collocate nel contesto della cornice normativa ed interpretativa di riferimento.

I giudici di appello giungono a tale conclusione sulla base dei seguenti elementi:

-è stata data prova che la società si è sempre avvalsa, nell'ufficio in cui era ubicata la sede sociale in Portogallo, di mezzi utilizzati per l'attività di rimorchio di natanti e di assistenza alle piattaforme petrolifere, e di un cospicuo numero di dipendenti (cittadini comunitari non italiani ed extra-comunitari);

-le maestranze, che hanno operato secondo le direttive e le istruzioni dei rispettivi comandanti dei rimorchiatori, hanno frequentato corsi di formazione a Lisbona ove, peraltro, hanno sostenuto gli esami per gli imbarchi;

-le riunioni del Consiglio di Amministrazione e le assemblee dei soci si sono sempre svolte a Madeira, come comprovato dai documenti depositati nel corso del giudizio di primo grado;

-l'amministratore veniva puntualmente remunerato in Portogallo dalla società e sui redditi ivi prodotti versava le relative imposte ("imposto sobre o rendimento"), con delega di pagamento presso un istituto di credito portoghese.

La Corte, dunque, ha ritenuto assolto l'onere della prova da parte della società in quanto "È evidente, dunque, che si tratta di una attività imprenditoriale svolta all'estero, effettivamente localizzata e radicata totalmente al di fuori del territorio italiano, dotata di autonomia gestionale sia sotto il profilo organizzativo che sotto quello amministrativo (...)"

Per quanto di interesse, la CGT fornisce un ulteriore spunto di riflessione.

Ed invero, la Corte precisa che, pur volendo aderire all'assunto del primo giudice volto ad evidenziare precipuamente gli elementi sintomatici della "sede effettiva" in Italia della società, "va tuttavia ribadito che il predetto criterio è in tempi recenti divenuto recessivo rispetto a quello – delineato dalle sentenze rese dalla Corte di Giustizia e della Corte Regolatrice – della "effettiva operatività", che privilegia, e valorizza, l'indagine diretta ad accertare che la società formalmente residente all'estero, non sia frutto di un mero artificio e non possieda alcuna sostanza economica. Ma fuori da siffatti casi la società non potrebbe giammai essere considerata residente in un Paese diverso da quello in cui eserciti la propria attività commerciale".

