

TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 317



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione fiscale

DIGITAL FINANCE

Modulo di integrazione ai servizi TS Pay

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



INCASSO

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



PAGAMENTO

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



ACCESSO AI CONTI E RICONCILIAZIONE

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

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



Completa integrazione con i software TeamSystem



Più semplicità, meno burocrazia



Massima affidabilità e sicurezza

Schede operative

Il ruolo del revisore all'interno del Codice della crisi	2
La correzione degli errori: trattamento contabile e implicazioni fiscali	7
La responsabilità penale del commercialista nell'attività di consulenza	12
Il trattamento fiscale della riduzione dei debiti negli accordi di ristrutturazione e nei concordati preventivi	17
La detrazione fiscale spettante all'impresa per l'installazione dell'impianto fotovoltaico	23

Scadenzario

Scadenze del mese di giugno	27
-----------------------------	----

Il ruolo del revisore all'interno del Codice della crisi

Con l'entrata in vigore (15 luglio 2022) del nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs 14/2019, come modificato dal D.Lgs. 83/2022) viene significativamente potenziato il ruolo dell'organo di controllo e ridefiniti gli obblighi e le responsabilità. Di particolare rilievo, risulta sia l'attività di vigilanza con riferimento all'attività di segnalazione degli indizi di squilibrio economico-finanziario e patrimoniale che minacciano la continuità aziendale (pre-crisi), sia l'attività di valutazione e vigilanza in merito all'idoneità e adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili che l'imprenditore deve mettere in atto, nonché infine sull'efficacia del sistema di controllo interno, che costituiscono i pre-requisiti finalizzati a scongiurare i disequilibri gestionali. All'interno del Codice l'articolo 25-octies impone l'obbligo di segnalazione solo sull'organo di controllo e non anche sul revisore legale e pertanto è del tutto evidente come la nuova formulazione del sistema di segnalazione della crisi, presenta un "disallineamento di ruoli e doveri" tra l'organo di controllo della società e il revisore legale, tale da provocare, nel futuro prossimo, possibili ritardi nella tempestiva emersione della crisi soprattutto nelle aziende di piccole dimensioni che spesso nominano il revisore legale dei conti in luogo del collegio sindacale.

Premessa

Il Codice, che ha sostituito la vecchia Legge Fallimentare, ha impatti notevoli sulla *governance* dell'impresa, in quanto responsabilizza maggiormente l'organo di controllo tenuto a vigilare sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

In particolare, per quanto concerne l'organo di controllo, il nuovo Codice, così come modificato dal D.Lgs. 83/2022, ne rafforza il ruolo centrale legato all'attività di vigilanza, di segnalazione degli indizi di squilibrio economico-finanziario e patrimoniale e di responsabilità, già a partire dalle situazioni che minacciano la continuità aziendale (c.d. pre-crisi).

Tuttavia, sotto questo profilo, non si possono ignorare le carenze di coordinamento normativo con le previsioni dell'articolo 2477, cod. civ.¹, nel caso in cui la società nomini un revisore e non il collegio sindacale, nomina peraltro ricorrente nelle micro e piccole società.

È pacifico, come nell'attuale formulazione dell'articolo 25-octies, Codice², il compito di eseguire la segnalazione grava solo sull'organo di controllo societario³ e non anche sul revisore legale.

Organo di controllo su cui ricade sia il dovere di segnalare tempestivamente i fondati indizi della crisi, sia di verificare la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto indipendente ai sensi dell'articolo 12, Codice⁴.

L'adeguatezza delle misure e degli assetti organizzativi

L'articolo 3, Codice, impone agli imprenditori, di recepire con attenzione le disposizioni contenute nell'articolo 2086, cod. civ., il quale stabilisce il dovere per l'imprenditore⁵, di istituire un assetto

¹ Sul punto è intervenuto anche il presidente del Cndcec, De Nuccio che in una lettera indirizzata al Ministero della giustizia ha evidenziato come il sistema di segnalazione della crisi all'interno del nuovo Codice, presenti un "disallineamento di ruoli e doveri" tra l'organo di controllo della società e il revisore legale, tale da provocare possibili inefficienze nella tempestiva emersione della crisi. Secondo il presidente, il disallineamento di ruoli e doveri del revisore legale e dell'organo di controllo della società, in presenza di una crisi, può provocare anche problemi di coordinamento e asimmetrie informative ed eventuali disfunzioni nella corretta individuazione - e delimitazione - dei rispettivi ambiti di attività in eventuali giudizi di responsabilità. Inoltre, come segnala De Nuccio, nelle Srl che hanno nominato unicamente un revisore e non anche un organo di controllo si arriva alla pericolosa situazione nella quale, per un verso, il sistema di "segnalazione interna" viene pregiudicato dall'assenza del segnalante e, per altro verso, è compromesso anche il sistema di "segnalazioni esterne".

² Articolo 15, D.L. 118/2021.

³ Per organo di controllo si intende il collegio sindacale o l'organo monocratico, il c.d. sindaco unico, quando nominato in alternativa al collegio.

⁴ In dottrina si ritiene che le funzioni richieste dal nuovo Codice altro non sono che una rivisitazione di quanto già da tempo previsto dalle disposizioni degli articoli 2086, comma 2 e 2403, cod. civ..

⁵ Il novellato articolo 3, Codice, estende quanto previsto nell'articolo 2086, cod. civ. per l'imprenditore collettivo anche all'imprenditore individuale,

organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. La normativa statuisce in modo chiaro che l'adeguatezza delle misure e degli assetti debbano consentire di:

1. rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
2. verificare la non sostenibilità dei debiti e l'assenza di prospettive di continuità aziendale per i 12 mesi successivi e i segnali di allarme di cui al comma 4;
3. ricavare le informazioni necessarie a seguire la lista di controllo particolareggiata ed effettuare il *test* pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento introdotti dal D.L. 118/2021. È compito, quindi, degli amministratori, implementare adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, in base alla natura e dimensione dell'impresa in modo da scongiurare i rischi connessi a eventuali difficoltà dell'azienda.

Di contro l'organo di controllo – sia esso rappresentato dal collegio sindacale, ovvero, dal revisore legale dei conti – deve, invece, monitorare, in base alle funzioni per cui è preposto, l'adeguatezza degli stessi assetti.

Da qui la necessità di individuare delle linee-guida⁶ condivise sul corretto comportamento che l'organo di controllo deve tenere per adempiere alle richieste della norma.

Le attività di controllo del collegio sindacale nella fase di pre-crisi c.d. *twilight zone*

Nella c.d. fase "*twilight zone*", l'organo di controllo è tenuto a vigilare costantemente sull'idoneità degli adeguati assetti organizzativi e amministrativi, nonché sull'efficacia del sistema di controllo che costituiscono i pre-requisiti a scongiurare i disequilibri gestionali.

L'organo di controllo deve, ai sensi degli articoli 2086 e 2403, cod. civ.⁷, effettuare valutazioni costanti non solo con riferimento alla loro esistenza, ma in particolare al loro concreto funzionamento, prestando attenzione alla completezza delle funzioni aziendali esistenti, alle responsabilità e ai compiti attribuiti secondo le deleghe in essere. Tale attività deve essere dettagliatamente pianificata, anche con il coinvolgimento dell'organo amministrativo, e svolta considerate sia le dimensioni, sia la complessità gestionale delle società, nonché le norme tecniche statuite dagli *standard* di riferimento.

I risultati delle attività del collegio sindacale trovano riscontro sia negli appositi verbali redatti, sia nelle comunicazioni che intercorrono fra lo stesso organo di controllo e altri organi della *governance*. Qualora l'organo di controllo dovesse rilevare delle inefficienze, è tenuto a riferirle quanto prima all'organo amministrativo, che dovrà prontamente prevedere opportuni correttivi e/o adattamenti di cui poi l'organo di controllo avrà il dovere di monitorare le evoluzioni in atto.

L'attività di vigilanza da parte dei sindaci degli assetti societari deve avvenire nel rispetto delle disposizioni statuite dalle "*Norme di comportamento dei sindaci delle società non quotate*", seguendo le linee guida contenute in quelle di seguito elencate:

- norma di comportamento n. 3.3: "*Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione*";
- norma di comportamento n. 3.5: "*Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo*";

il quale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie per farvi fronte.

⁶ Con particolare riferimento all'attività di vigilanza espletata dal collegio sindacale, molto utili sono le disposizioni contenute nelle "*Norme di Comportamento del Collegio Sindacale per le società non quotate*" (di cui in particolare le Norme 3.3, 3.5, 3.6 e 3.7). In aggiunta a tali norme, nell'ultimo periodo sono stati introdotti ulteriori strumenti idonei cui l'organo di controllo può fare riferimento. Tra questi si segnalano: - la sentenza del Tribunale di Cagliari n. 188/2021 dello scorso 19 gennaio 2022, che riporta una dettagliata elencazione delle inadeguatezze riscontrate relativamente agli assetti organizzativi-amministrativi e contabili; - il documento di ricerca "*Informazioni non finanziarie per gli adeguati assetti e per la previsione delle crisi nelle PMI*" (aprile 2022) dell'OIBR (Organismo italiano di *business reporting*), che ha individuato alcune griglie sintetiche costituite da una serie di indicatori chiave non finanziari che fanno riferimento agli *standard setter* internazionali generalmente accettati. In particolare, tali griglie potenziano l'utilizzo degli indicatori non finanziari quali strumenti più idonei per valutare l'adeguatezza degli assetti. Secondo tale approccio innovativo, il processo di *self-assessment* si sostanzia in una puntuale analisi del modello organizzativo e di controllo rispetto alla *disclosure* non finanziaria. In tal modo l'utilizzo dell'informativa non finanziaria, insieme agli indicatori di tipo finanziario, integra un approccio aziendale e strategico *forward looking*, che ha il vantaggio di dare una migliore visione sull'andamento futuro dell'azienda a presidio della continuità aziendale e dell'adeguato assetto organizzativo.

Per quanto concerne, invece, l'attività del revisore legale dei conti in merito al monitoraggio degli adeguati assetti, le procedure da seguire vanno ricercate fra le disposizioni statuite dai "*Principi di Revisione Isa Italia*" recentemente aggiornati.

⁷ Espressamente richiamato dall'articolo 25-*octies*, Codice.

- norma di comportamento n. 3.6: "Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno";
- norma di comportamento n. 3.7: "Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo- contabile"; e infine,
- sezione 11 – "Attività del collegio sindacale nella crisi d'impresa".

Le attività di controllo del revisore legale nella fase pre-crisi c.d. twilight zone

È da ritenere, che se per quanto riguarda il collegio sindacale l'obbligo di vigilanza sugli assetti permanga in forza del generale dovere di cui all'articolo 2403, cod. civ., più complessa si presenta la posizione del revisore, atteso che per lo stesso, come più volte evidenziato, manca una norma che ponga a suo carico un analogo dovere di "vigilare sugli assetti".

Tuttavia, l'articolo 14, lettera f), D.Lgs. 139/2010 (così come modificato dal D.Lgs. 135/2016), impone al revisore, nell'ambito dell'esercizio dei propri doveri, di rendere nella propria relazione annuale di giudizio sul bilancio "una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale", con ciò ponendo a suo carico un obbligo di valutazione della sussistenza del presupposto della continuità aziendale che, implicitamente, può presupporre anche una valutazione circa l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa. A tal proposito l'articolo 2409-septies, cod. civ. impone l'obbligo di scambio delle informazioni rilevanti tra revisori e sindaci obbligo dal quale scaturisce un dovere del revisore di segnalare all'organo di controllo interno eventuali inadeguatezze degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili della società riscontrate durante lo svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti⁸. Ma tale normativa mal si concilia con il nuovo Codice che impone esclusivamente a carico dei sindaci l'obbligo di vigilare sull'adeguatezza degli assetti, escludendo che vi sia un ruolo specifico di vigilanza da parte del revisore su cui ricade al pari dei sindaci, la responsabilità, in caso di omissione o ritardo nella segnalazione di indizi della crisi.

L'articolo 2407, cod. civ. infatti, prevede una responsabilità solidale dei sindaci con gli amministratori per i fatti e le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità agli obblighi della loro carica. Parallelamente, con riguardo ai revisori, trova applicazione l'articolo 15, D.Lgs 39/2010, che al comma 1, parte prima, in maniera sintetica ribadisce il principio di solidarietà dei revisori legali e delle società di revisione con gli amministratori. È auspicabile, quindi, che vengano estesi anche al revisore gli obblighi (e le correlate responsabilità) di segnalazione previsti dall'articolo 25-octies, Codice.

Infine, per quanto concerne l'attività del revisore in merito al monitoraggio degli adeguati assetti, le procedure da seguire vanno ricercate fra le disposizioni statuite dai "Principi di Revisione Isa Italia" recentemente aggiornati fra cui i principali riferimenti sono:

- Isa Italia 250 B: "verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale"⁹;
- Isa Italia 265: "comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance e alla direzione"¹⁰;

⁸ Cfr: "Codice della crisi e dell'insolvenza" diretto da F. Di Marzio, Milano.

⁹ Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione delle dimensioni e della complessità gestionale e, dopo avere raccolto elementi informativi in fase di valutazione di accettazione e mantenimento dell'incarico. In particolare, negli attuali contesti, le valutazioni preliminari devono essere svolte sia nel rispetto delle disposizioni previste dagli Isa Italia, ma anche e soprattutto delle nuove regole contenute nel Codice. È chiaro che, se il revisore, da una valutazione preliminare degli assetti organizzativi-amministrativi, dovesse rilevare carenze, dovrà valutare con maggiore attenzione i rischi connessi all'incarico, nonché il maggiore impegno richiesto per espletare al meglio il ruolo. Tali considerazioni troveranno poi evidenza nel piano di revisione e nella programmazione delle singole verifiche periodiche.

¹⁰ Un adeguato sistema informativo favorisce l'acquisizione di informazioni utili a intercettare i segnali della crisi d'impresa. L'attendibilità del bilancio di esercizio, quale strumento di comunicazione dell'informativa finanziaria dell'impresa, può ritenersi affidabile quando, sommarariamente, sono rispettati i seguenti obiettivi di: 1. adeguata valutazione dei saldi secondo i Principi contabili di riferimento, applicando i postulati di bilancio adottati in tema di competenza, prudenza, fair value, etc.; 2. adeguata rappresentazione dei diritti e obblighi giuridici che configurano restrizioni alla proprietà e disponibilità delle voci attive, nonché impegni che condizionano la rappresentazione delle passività aziendali; 3. adeguata presentazione e informativa (disclosure) delle operazioni di gestione effettuate e dei saldi correlati nelle note esplicative che corredano gli schemi di bilancio. Al riguardo, l'Isa Italia 540, recepito nella sua versione aggiornata il 3 agosto 2020, sottolinea l'attenzione del revisore nell'effettuare adeguate e approfondite review di alcune poste critiche del bilancio, in particolare delle stime contabili. Con l'introduzione delle nuove disposizioni in materia di crisi, assumono estrema rilevanza il calcolo degli indicatori, che comporta l'utilizzo dei dati di bilancio, nonché la predisposizione di documenti previsionali (budget, piani, etc.), che hanno come riferimento i dati contabili consuntivi. Da qui la maggiore attenzione di garanzia di attendibilità, veridicità e correttezza dei dati contabili.

- Isa Italia 402: “considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori esterni”¹¹.

La valutazione delle condizioni di squilibrio patrimoniale-finanziario o economico per l’accesso alla composizione negoziata nella c.d. fase pre-crisi

La valutazione delle condizioni di squilibrio patrimoniale-finanziario o economico che rendono probabile la crisi o l’insolvenza dell’impresa costituisce presupposto per l’accesso alla composizione negoziata

Il Codice, come già detto, attribuisce al collegio sindacale e non anche al revisore, il dovere di segnalare in modo tempestivo¹² l’emersione dei presupposti per la presentazione dell’istanza per la composizione negoziata della crisi, potenziando la centralità del ruolo dell’organo di controllo nell’espletamento della sua attività di vigilanza che, rispetto al passato, deve essere esercitata diversamente, ossia in modo costante-continuo e interagendo con l’organo amministrativo mediante la condivisione del flusso informativo.

Per i motivi su esposti compete all’organo di controllo, dopo attenta analisi, comunicare l’esito della valutazione degli adeguati assetti e degli equilibri patrimoniali-finanziari ed economici¹³.

Tale fase è molto delicata, in particolare per le responsabilità poste a carico dell’organo di controllo di cui alle disposizioni degli articoli 2403-*bis* e 2407, cod. civ..

Qualora nonostante i solleciti da parte dell’organo di controllo, l’organo amministrativo non proceda con la risposta richiesta, ai sensi di quanto statuito dall’articolo 2406, cod. civ., l’organo di controllo dovrà obbligatoriamente convocare l’assemblea per informare i soci delle inerzie degli amministratori.

Conclusioni

Il Codice richiede alle imprese di dotarsi di adeguati assetti organizzativi in grado di agevolare la diagnosi precoce dello stato di difficoltà nella prospettiva del risanamento¹⁴.

Lo strumento più semplice è l’utilizzo delle tecniche di analisi di bilancio con il calcolo di indici e margini che permettono di monitorare periodicamente gli equilibri d’impresa. Per far ciò, l’impresa deve disporre di situazioni contabili consuntive (il reparto amministrativo-contabile deve essere in grado di produrle) e persone con competenze necessarie alla loro redazione (adeguatezza dell’assetto organizzativo).

Tale esigenza, anche se limitatamente alle società di capitali, era già stata avvertita del Legislatore, come dimostra il disposto dell’articolo 2403, cod. civ., in tema di controllo da parte del collegio sindacale, essendo previsto che lo stesso:

“vigila sull’osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento”.

Per tale motivo è compito del collegio sindacale¹⁵ ottenere informazioni dagli amministratori¹⁶

¹¹ Gran parte delle rilevazioni dei fatti di gestione delle aziende di minori dimensioni solitamente vengono esternalizzate come, per esempio, la tenuta della contabilità e dei libri contabili, gli adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d’esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti, etc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), la funzione IT e altro. Tali circostanze hanno certamente impatto sulla valutazione degli assetti organizzativi-amministrativi. Pertanto, in caso di esternalizzazione dei processi amministrativi e contabili, occorre:

- formalizzare contrattualmente le responsabilità dell’imprenditore e del professionista (o società di servizi);
- stabilire i livelli di interazione con i corrispondenti controlli interni che l’impresa svolge sull’operato del soggetto che gestisce i servizi in *outsourcing*.

¹² La normativa non chiarisce in merito al significato di “tempestivo”, per cui sarà lo stesso organo di controllo a valutare in base alle circostanze. Certamente, leggendo tra le pieghe delle disposizioni, si può evincere che la tempestività è strettamente collegata alla disponibilità di dati aggiornati dell’andamento patrimoniale-finanziario ed economico della società, da raccogliere tramite l’organizzazione da parte dei sindaci-revisori di specifiche verifiche periodiche.

¹³ La comunicazione, debitamente motivata, deve essere fatta per iscritto al CdA o amministratore unico con mezzi tracciabili e deve contenere i motivi della segnalazione, nonché il dettaglio di tutte le verifiche effettuate, riportando anche i provvedimenti più idonei da mettere in atto.

¹⁴ Articolo 3, Codice “Adeguatezza delle misure e degli assetti in funzione della rilevazione tempestiva della crisi”.

¹⁵ Il cui ruolo è quello di vigilare sull’osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

¹⁶ La Norma 3.8 delle vigenti Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate (1° gennaio 2021) impone agli amministratori l’osservanza delle regole procedurali inerenti alla redazione, all’approvazione e alla pubblicazione del bilancio d’esercizio.

sull'andamento della gestione, ed è pacifico che le informazioni provengono dalla contabilità, la cui regolare tenuta deve essere verificata dal revisore¹⁷.

Il collegio, in particolare, ne verifica la rispondenza ai fatti e alle informazioni di cui lo stesso sia venuto a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza e dei suoi poteri di ispezione e controllo, senza effettuare controlli di merito sul contenuto del bilancio, né esprimere un giudizio sulla sua attendibilità. Il collegio sindacale non ha, quindi, alcun obbligo di eseguire procedure di controllo per accertarne la verità, la correttezza e la chiarezza, compiti che spettano al soggetto incaricato della revisione.

Il Codice, con una lettura, a nostro parere, inspiegabilmente unidirezionale, non sembra tener conto di questa distribuzione di compiti tra collegio sindacale e revisore, relativamente agli obblighi di segnalazione, e alle connesse responsabilità, mentre nella versione originaria¹⁸, si prevedeva che tali obblighi spettassero sia agli organi di controllo societari, sia al revisore e alla società di revisione.

L'articolo 25-*octies*, Codice ora stabilisce che la segnalazione della sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di composizione negoziata della crisi spetti al solo "organo di controllo", da intendersi come collegio sindacale, visto l'espresso richiamo ai soli articoli 2403 e 2407, cod. civ. che rendono arduo tentare una diversa lettura della norma.

Il disallineamento fra ruoli e doveri al cospetto di una crisi rischia di creare inefficienze e problemi di coordinamento e potrebbe creare una potenziale lacuna nelle Srl che si dotassero solo del revisore e non dell'organo di controllo.

Riferimenti normativi

articoli 3, 12, 25-*octies*, Codice della crisi

articoli 2086, 2403, 2403-*bis*, 2407, 2409-*septies* e 2477, cod. civ.

¹⁷ Che in base alle disposizioni dell'articolo 14, Codice, esprime un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto, illustra i risultati della revisione legale e verifica nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

¹⁸ Prima delle modifiche avvenute per effetto del D.Lgs. 83/2022.

La correzione degli errori: trattamento contabile e implicazioni fiscali

Dopo le modifiche apportate nel 2016 all'Oic 29 e all'introduzione nel 2017 del principio della derivazione rafforzata per tutte le società diverse dalle micro-imprese si è posto il tema dell'applicabilità alla correzione degli errori della derivazione rafforzata.

La posizione di prassi dell'Agenzia delle entrate è rimasta negativa nonostante la dottrina, quanto meno per gli errori rilevanti, lo abbia in prevalenza ritenuto possibile.

Con il D.L. 73/2022, si è avuto un cambiamento normativo che, nell'ottica di semplificare gli adempimenti, ha esplicitamente previsto l'applicazione della derivazione rafforzata, pur se con alcune limitazioni.

Il presente articolo ricostruisce il percorso sia civilistico sia fiscale che ha portato alla situazione attuale e con l'aiuto di esempi si propone di fare chiarezza su un tema da sempre assai delicato.

La correzione degli errori secondo il Principio contabile Oic 29

La riforma del bilancio d'esercizio contenuta nel D.Lgs. 139/2015 che recepiva la Direttiva comunitaria 2013/34/UE introdusse notevoli cambiamenti che richiesero una intensa attività da parte di Oic per adeguare i principali contabili alla nuova impostazione civilistica.

Tale attività, completata nel mese di dicembre 2016, fu più ampia dell'allineamento alle novità contenute nel nuovo testo legislativo perché si estese anche a cambiamenti dell'impostazione dei Principi contabili che nulla avevano a che vedere con le suddette novità.

Oic intese, infatti, continuare un processo già avviato di progressiva integrazione con i Principi contabili internazionali Ias-Ifrs che riguardò, tra gli altri, anche la disciplina della correzione degli errori contabili contenuta nel Principio contabile Oic 29 dal titolo "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

Dalla lettura delle motivazioni al cambiamento, si comprende come Oic abbia inteso allineare la disciplina della correzione degli errori contabili a quella contenuta nello Ias 8 che introduce la differenza tra errore rilevante e non rilevante. Tale distinzione che verrà approfondita di seguito sostituisce quella contenuta nella precedente versione dell'Oic 29 per la quale gli errori potevano essere:

- determinanti → se hanno un effetto talmente rilevante sui bilanci su cui essi sono stati commessi che gli stessi non possano più essere considerati attendibili;
- non determinanti → quando non erano tali da compromettere l'attendibilità del bilancio.

A seconda della classificazione dell'errore come determinante o non determinante cambiava la modalità di correzione. Nel caso degli errori non determinanti essa doveva "avvenire nell'esercizio stesso in cui vengono scoperti, attraverso la rettifica della posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, con contropartita alla voce "proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti"¹.

In merito alla correzione degli errori determinanti venivano prospettate 3 possibili soluzioni:

1. rettificare l'importo delle riserve esistenti;
2. imputare la correzione dell'errore al Conto economico dell'esercizio in corso;
3. correggere i bilanci degli esercizi precedenti.

Il Principio contabile non forniva una indicazione univoca di comportamento ma propendeva chiaramente per la seconda soluzione ritenendo non praticabile la rettifica delle riserve per 3 motivi:

1. sarebbe stata in contrasto con il principio generale che i ricavi e i costi devono essere rilevati in Conto economico;

¹ Oic 29, versione del 13 luglio 2005, pag. 14.

2. avrebbe violato la continuità dei bilanci da un esercizio al successivo;
3. la rettifica delle riserve richiederebbe un intervento da parte dell'assemblea.

Ne deriva che, a parte le situazioni più gravi che richiedono la riapprovazione dei bilanci, il trattamento contabile dell'errore prevedeva una correzione da attuarsi nell'esercizio nel quale l'errore veniva scoperto, senza che la distinzione tra errore determinante e non determinante producesse alcuna conseguenza operativa.

Il Principio contabile Ias 8 *"Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori"* prevede invece una disciplina molto diversa che distingue, come già anticipato, tra errore rilevante ed errore non rilevante. Gli errori non rilevanti potranno essere corretti nell'esercizio nel quale vengono scoperti mentre per gli errori rilevanti la correzione deve essere retroattiva modificando il saldo di apertura dell'esercizio nel quale l'errore è scoperto, senza impattare sul risultato dell'esercizio stesso.

In merito alla definizione di rilevanza, lo Ias 8 rimanda allo Ias 1 *"Presentazione del bilancio"* dove, al § 7, si ritrova che: *"omissioni o errate misurazioni di voci sono rilevanti se potrebbero, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori prendono sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o errata misurazione valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o natura della voce, o una combinazione di entrambe, potrebbe costituire il fattore determinante"*.

L'impostazione dello Ias 8 si ritrova nella disciplina prevista dall'Oic 29 ai § 44-53 dopo la modifica intervenuta nel 2016.

Dopo avere definito l'errore come l'impropria o mancata applicazione di un Principio contabile a causa di errori matematici, erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nella raccolta dei dati, al § 45 viene chiarita la differenza tra errori contabili e cambiamenti di stima che talvolta può risultare di non agevole comprensione. Secondo l'Oic 29 non sono errori:

- a) le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento; né
- b) l'adozione di criteri contabili fatta in base a informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti e utilizzati con la dovuta diligenza.

In altri termini, il principio sostiene che il cambiamento di una stima o di una valutazione non comporta necessariamente la correzione di un errore ma anzi non si tratta mai di una correzione se originariamente il bilancio era stato redatto sulla base di dati e informazioni disponibili, raccolti con la dovuta diligenza.

L'Oic 29 al § 46 definisce direttamente l'errore come rilevante *"se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze"*. È evidente come la definizione ricalchi quella fornita dallo Ias 1 che pone al centro:

1. quanto ritenuto rilevante da parte dell'utilizzatore e non del redattore del bilancio²;
2. l'esercizio nel quale l'errore è stato commesso e non quello nel quale è stato scoperto.

La correzione dell'errore avviene quando viene individuato e si dispone delle informazioni necessarie per il suo corretto trattamento che prevede:

1. per errori non rilevanti la contabilizzazione nel Conto economico dell'esercizio nel quale si individua l'errore e quindi con effetto sul risultato dell'esercizio;
2. per errori rilevanti la contabilizzazione avviene nel saldo di apertura della attività o passività impattata dell'esercizio in cui si rileva l'errore e in contropartita nel saldo di apertura del patrimonio netto, solitamente alla voce utili a nuovo o eventualmente ad altra voce, ritenuta più corretta. In questo caso la correzione non influisce sul risultato dell'esercizio.

² Si nota che l'Oic 29 riporta la definizione di errore rilevante che non si ritrova nello Ias 8. La ragione sta nel fatto che quando l'Oic 29 è stato modificato nel dicembre 2016, non era ancora stato aggiornato l'Oic 11 *"Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"* che oggi definisce la rilevanza, come principio generale di redazione del bilancio di cui all'articolo 2423, comma 4, cod. civ. sostanzialmente nello stesso modo.

Esempio

Si consideri ad esempio un errore nel calcolo dell'accantonamento al fondo Tfr commesso nel 2019 e scoperto nel corso del 2022 (ad esempio il 15 aprile). Si ipotizzino ora 2 casi distinti, nel primo l'errore è pari a 1.000 euro, nel secondo a 10.000 euro in modo che nel primo caso l'errore venga ritenuto non rilevante e nel secondo rilevante.

Le scritture contabili da effettuare nel 2022 saranno le seguenti:

Caso 1: errore non rilevante

15 aprile 2022: correzione errore calcolo Tfr		
CE 9 c) Accantonamento Tfr oppure B14 Oneri diversi di gestione	a PSS C Tfr	1.000

Caso 2: errore rilevante

1° gennaio 2022: Correzione errore calcolo Tfr		
PN A VI Altre riserve	a PSS C Tfr	10.000

Per quanto attiene al caso 1, posto che l'Oic 29 nulla chiarisce in merito a questo aspetto lasciando libertà al redattore del bilancio, parte della dottrina ritiene che in luogo della voce direttamente interessata la contropartita a Conto economico in dare potrebbe essere costituita da sopravvenienze attive o passive da iscrivere alla voce A5 Altri ricavi e proventi o B14 Oneri diversi di gestione³.

La disciplina dell'Oic 29 riguarda anche la presentazione in bilancio delle voci nel caso di errori rilevanti. In tali casi, infatti, oltre a rilevare l'errore nel bilancio di apertura, ai soli fini comparativi sarà necessario svolgere la stessa attività anche per l'esercizio precedente. Ciò implica, con riferimento all'esempio 2 che la correzione alla voce "Altre riserve" entra in contabilità il 15 aprile 2022 quando l'errore viene scoperto ma con effetto retroattivo al 1° gennaio ma quando viene redatto il bilancio al 31 dicembre 2022 dovrà essere corretto *extra* contabilmente, il valore delle altre riserve al 31 dicembre 2021 riducendolo per 10.000 euro.

La correzione dell'errore rilevante non viene effettuata con il metodo retroattivo nei casi in cui non sia fattibile determinare l'effetto cumulativo dell'errore nel bilancio di apertura; in tal caso la correzione dovrà essere effettuata a partire dalla prima data in cui è fattibile. Uguale deroga per infattibilità vale anche per la rettifica dell'esercizio precedente a comparazione.

È sicuramente degno di nota il ripensamento da parte di Oic che è contenuto nella modifica all'Oic 29 del 2016. Se, infatti, è consequenziale alla abolizione della sezione straordinaria del Conto economico il trattamento della correzione dell'errore rilevante come se si trattasse di un componente reddituale di competenza oppure di una sopravvenienza da inserire nella sezione A o B del Conto economico, più interessante è il nuovo trattamento riservato all'errore rilevante che può essere assimilato all'errore determinante nella precedente versione dell'Oic 29. Le 3 ragioni che inducevano Oic a non correggere il saldo di apertura delle riserve (vedi sopra) sono evidentemente ritenute superate, la prima perché con la riforma del bilancio sono molteplici le voci di "ricavi e costi" che non transitano dal Conto economico (ad esempio utili e perdite su azioni proprie) e la seconda perché comunque la continuità dei valori viene garantita dalla correzione anche nei valori dell'esercizio precedente a comparazione. La terza motivazione che riguardava il necessario intervento dell'assemblea pareva poco convincente già prima della modifica dell'Oic 29. La dottrina prevalente sottolineava infatti che l'intervento dell'assemblea non poteva ritenersi necessario laddove le riserve erano, in origine, state determinate in modo scorretto.

³ A favore della rettifica diretta della voce impattata Assonime, circolare n. 14/2017, L. Gaiani, "Il nuovo Conto economico modifica il calcolo dell'IRRES e dell'IRAP", Il Fisco n. 12/2017. La posizione contraria è invece sostenuta da S. Latorraca, "La correzione degli errori contabili", Quaderni Eutekne 2022, pag. 134.

Correzioni degli errori in bilancio ed effetto fiscale

Le modifiche intervenute sul bilancio di esercizio a seguito della citata riforma posero immediatamente il tema della rilevanza fiscale dei nuovi componenti di Conto economico che emergevano.

Il Legislatore fiscale risolse la questione con la conversione in legge del D.L. 244/2016 (c.d. "Decreto Milleproroghe") che modificò l'articolo 83, Tuir comma 1 come di seguito riportato: "...per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili".

La modifica normativa introduceva, pur se limitatamente ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio e quindi escludendo i criteri valutativi, un principio di derivazione tale per cui le scelte di bilancio acquisivano valore anche a livello fiscale rafforzato rispetto al passato in analogia con le società *Ias-adopter*.

Per quanto, in ultima analisi, la correzione degli errori sia un tema di imputazione temporale, il trattamento contabile descritto nel precedente paragrafo non acquisiva rilevanza fiscale fino al D.L. 73/2022. Infatti, venivano applicate congiuntamente le disposizioni normative introdotte dal D.L. 193/2016 relative alle dichiarazioni integrative e una risalente ma mai smentita indicazione di prassi dell'Agenzia dell'entrate (circolare n. 31/E/2013).

Secondo tale impostazione, i componenti positivi e negativi di reddito, rilevati in bilancio a seguito della correzione di un errore non possono assumere una rilevanza fiscale né come sopravvenienze attive (articolo 88, Tuir) né come sopravvenienze passive (articolo 101, Tuir) in quanto di competenza di esercizi precedenti. A maggiore ragione il tema si pone per la correzione degli errori rilevanti i cui effetti neanche transitano in Conto economico, situazione possibile fino a dicembre 2016 per le sole società *Ias-adopter* e poi con la modifica dell'Oic 29 per tutte le società.

In tal senso quindi nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta nel quale l'errore è transitato a Conto economico, la società dovrà operare una variazione in aumento/diminuzione per sterilizzare l'effetto della correzione. Allo stesso modo, nell'ipotesi di correzione di errore rilevante, la società non dovrà operare alcuna variazione in dichiarazione.

Si poneva quindi il problema della modalità di riconoscimento del costo da un lato e della tassazione del ricavo dall'altro.

Con riferimento al primo aspetto, si ritiene che la necessità di imputazione del costo a Conto economico di cui all'articolo 109, Tuir comma 4 sia rispettata nel caso di errore non rilevante dalla iscrizione a Conto economico e per gli errori rilevanti dalla iscrizione a Stato patrimoniale, prevedendo la stessa norma che si considerano imputati a Conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei Principi contabili adottati dall'impresa. Il riconoscimento del costo avverrà quindi attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa per l'esercizio nel quale è stato commesso ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 322/1998 comma 8 e 8-bis, l'errore a condizione che non siano scaduti i termini per la decadenza del potere di accertamento di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973. Il credito che deriva dal riconoscimento del costo può essere compensato in modo ordinario.

Tornando agli esempi del paragrafo precedente, nel caso 1 si rende necessaria una variazione in aumento per 1.000 euro nella dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2022 e la presentazione di una dichiarazione integrativa per l'esercizio 2019 per pari importo. Il caso 2 richiede invece solamente la dichiarazione integrativa per 10.000 euro poiché il risultato dell'esercizio non tiene conto della correzione.

Considerazioni analoghe valgono per il recupero a tassazione dei componenti positivi, fermo restando che l'omissione comporta il sorgere di una sanzione per la quale la società può comunque fruire del ravvedimento operoso.

Il cambiamento normativo introdotto dal D.L. 73/2022 c.d. "Decreto Semplificazioni" poi convertito con L. 122/2022 all'articolo 8 comma 1 lettera b) ha portato a una modifica dell'articolo 83, Tuir comma 1 come di seguito riportata: "I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi

di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti".

Il nuovo testo dell'articolo 83, Tuir ha confermato una interpretazione di parte della dottrina (ad esempio Cndcec 2019) che riteneva, in contrasto con la posizione dell'Agenzia delle entrate, applicabile la derivazione rafforzata alla correzione degli errori anche prima del riconoscimento legislativo. Secondo la nuova impostazione, nel caso di errori non rilevanti, la correzione effettuata a Conto economico nell'esercizio nel quale l'errore è scoperto acquisisce rilevanza fiscale nello stesso periodo di imposta senza bisogno di presentare la dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta nel quale è stato commesso l'errore e ovviamente senza operare alcuna variazione per il periodo d'imposta nel quale l'errore è stato corretto.

La nuova norma si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 22 giugno 2022, data di entrata in vigore del D.L. 73/2022.

Tornando nuovamente agli esempi del precedente paragrafo nel caso 1 la correzione per 1.000 euro ha effetto sul risultato dell'esercizio 2020 ed è fiscalmente deducibile nello stesso anno. La dichiarazione dei redditi 2022 non presenta alcuna variazione. Al contrario nel caso 2, sarà necessaria una variazione in diminuzione per 10.000 euro per dedurre il componente negativo derivante dalla correzione dell'errore (esso, infatti, non ha effetti sul risultato dell'esercizio).

Risultano evidenti le semplificazioni per le società, che pur non ottenendo vantaggi finanziari, riducono in maniera significativa gli adempimenti che per molti versi apparivano eccessivi.

L'applicazione della nuova normativa è sottoposta ad alcune limitazioni. La prima riguarda i componenti negativi che possono essere dedotti solamente se non è scaduto il termine di cui al già citato articolo 8, D.P.R. 322/1998 per la presentazione della dichiarazione integrativa (quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, articolo 43, D.P.R. 600/1973).

La seconda limitazione attiene al profilo soggettivo dovendosi escludere le micro-imprese che non applicano la derivazione rafforzata. Si nota sul punto che un ulteriore cambiamento apportato all'articolo 83, Tuir sempre dall'articolo 8, D.L. 73/2022, comma 1, lettera a) consente alle micro-imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria di assumerne il relativo regime fiscale e quindi di applicare la derivazione rafforzata.

Sempre con riferimento al profilo soggettivo, l'articolo 1, comma 273, L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023) restringe l'applicazione alle società il cui bilancio è sottoposto a revisione legale. A partire dall'approvazione del bilancio per l'esercizio 2022 quando entreranno definitivamente in vigore i nuovi limiti contenuti nell'articolo 2477, cod. civ., la limitazione riguarderà le Srl in bilancio abbreviato che non superano tali limiti.

Ai soggetti esclusi si continuano ad applicare le norme previgenti.

Rimangono tuttavia ancora delle incertezze nell'interpretazione della nuova norma che rendono opportuno un chiarimento in merito:

1. al momento nel quale deve essere verificato il requisito soggetto, se al momento nel quale l'errore è stato commesso o è stato corretto: ad esempio potrebbe verificarsi il caso di società micro-impresa al momento dell'errore e poi in bilancio ordinario (o che redige il bilancio in forma ordinaria) quando l'errore è corretto;

2. agli errori relativi a componenti positivi di reddito non rilevati per i quali ci si chiede se la nuova disciplina consenta l'esclusione delle sanzioni per la società che abbia corretto autonomamente il proprio errore.

Infine, l'articolo 8, D.L. 73/2022 comma 1-bis prevede che la disciplina descritta ai fini Ires rilevi anche ai sensi dell'Irap secondo le stesse modalità applicative.

Riferimenti normativi

Oic 29

articolo 8, D.L. 73/2022

La responsabilità penale del commercialista nell'attività di consulenza

Il commercialista con l'internazionalizzazione e la globalizzazione dei mercati economici, soprattutto nell'attività di trasferimento di capitali nei diversi mercati, ha un ruolo chiave nel "consigliare" al cliente le strategie da adottare. Tale attività risulta particolarmente complessa poiché il professionista opera nell'ambito di diversi Stati con diverse legislazioni nazionali e con il diritto internazionale che regola e dirime i conflitti normativi delle diverse realtà nazionali. Sul punto è necessario rilevare che, se una condotta illecita è compiuta anche parzialmente in Italia, il locus commissi delicti è comunque il nostro territorio nazionale in cui è applicabile il diritto penale italiano. In tale contesto il contributo del professionista, in ipotesi di reati tributari o societari compiuti dal cliente, può sempre più tipizzare una condotta di concorso di persone del reato in senso tecnico giuridico, sia per la natura e l'importanza dell'apporto fornito sia per il proprio livello di conoscenza ed eventuale frodolenza dei dati societari. Il presente contributo ha lo scopo di individuare le categorie giuridiche base del diritto penale che disciplinano il concorso di persone nel reato per fornire una linea guida, naturalmente non esaustiva, al commercialista per operare lecitamente.

Paragrafo

Il commercialista, quale prestatore d'opera intellettuale anche nell'attività di consulenza in ambito civile, è responsabile per dolo o colpa grave nel corso dell'espletamento dell'incarico professionale ai sensi dell'articolo 2236, cod. civ., se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà. Mentre, nelle questioni che non richiedono particolari complessità, la diligenza richiesta al professionista deve essere qualificata e valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata. In questo caso, lo stesso risponde generalmente per colpa lieve, secondo quanto previsto per il prestatore d'opera intellettuale ai sensi dell'articolo 1176, cod. civ.. Pertanto, deve attenersi alla diligenza richiesta per il professionista medio nello svolgimento dell'incarico. Durante l'espletamento del mandato il professionista potrebbe incorrere nella responsabilità penale e divenire vero e proprio concorrente nel reato posto in essere dal cliente anche fornendo un semplice parere professionale in forma scritta od orale. Per evitare di incorrere in tale forma di responsabilità è necessario che lo stesso si attenga rigorosamente ai principi etici professionali e che non fornisca un contributo causale al cliente nella commissione di un reato consigliando di violare la legge. Pertanto, al fine di espletare il mandato professionale correttamente è opportuno comprendere ciò che è consentito fare e non fare. Per individuare tale limite è necessario rifarsi alle categorie giuridiche di parte generale del codice penale. In particolare, alle norme sul concorso di persona del reato ex articolo 110 e ss., c.p.. Tali norme estendono l'area del penalmente rilevante e dunque l'area di tipicità dell'illecito a condotte diverse da quelle previste nelle singole fattispecie incriminatrici. Infatti, in dottrina si sostiene che l'articolo 110 c.p. è una norma incriminatrice poiché prevede un nuovo illecito derivante dalla combinazione della stessa con le singole norme di parte speciale. Nello specifico, l'articolo 110, c.p. stabilisce che quando più persone concorrono nel reato ciascuna di queste soggiace alla pena stabilita. La concezione unitaria del concorso di più persone nel reato, recepita nell'articolo *de quo*, consente di ritenere che l'attività costitutiva della partecipazione può essere rappresentato da qualsiasi contributo, di carattere materiale o psichico, del quale deve essere, nondimeno, fornita idonea prova, anche in via logica o indiziaria, mediante elementi dotati di sicura attitudine rappresentativa che involgano sia il rapporto di causalità materiale, tra condotta ed evento, che il sostrato psicologico dell'azione¹.

¹ In tema di concorso materiale Cassazione, IV Sezione penale, n. 1236/2018, Raduano rivista 271755-01 in F. Di Vincenzo "Giurisprudenza sistematica di diritto penale tributaria", Firenze, 2021; Cassazione, SS.UU. n. 45276/2003, confronti di Giulio Andreotti.

Quindi, per comprendere se vi è responsabilità del commercialista nel fatto tipico di reato posto in essere dal cliente, il punto nodale consiste nell'individuare cosa si intende nel nostro ordinamento per partecipazione nel reato, in altre parole individuare la condotta penalmente rilevante del concorrente diverso dall'autore materiale del fatto. Da un punto di vista strutturale la fattispecie concorsuale prevede: la pluralità d'agenti, la commissione di un reato inteso quale fatto tipico previsto dalle singole fattispecie di parte speciale del codice penale o delle leggi speciali, il contributo causale di ciascun concorrente alla commissione del reato e l'elemento soggettivo ossia la consapevolezza di concorrere con altri nella singola ipotesi delittuosa e la rappresentazione e volizione di tutti gli elementi oggettivi di fattispecie. In concreto, ciascun concorrente per essere punibile deve aver arrecato un contributo causale alla commissione del reato, la sua condotta attiva od omissiva deve essere eziologicamente efficiente rispetto alla perpetrazione del reato. Secondo la Corte di Cassazione per la configurabilità del concorso di persone del reato è necessario, dunque, che il concorrente abbia posto in essere un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitare l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato. Il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa, non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale, fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si manifesta, in rapporto di causalità efficiente con l'attività posta in essere dagli altri concorrenti². Alla luce di tali principi, la partecipazione al reato può avvenire nella fase ideativa o nella fase esecutiva del reato. Nella prima ipotesi si ha un concorso morale mentre nella seconda un concorso materiale nel reato. Nel caso di specie, ossia nell'attività del commercialista consistente nel fornire un parere, il concorso nel reato potrebbe manifestarsi nella forma ideativa ossia in quella del concorso morale al fatto tipico di reato commesso dal cliente. In tale circostanza il contributo del partecipe si risolve in un impulso psicologico al reato materialmente commesso da altri secondo la dottrina dominante³. L'apporto causale in questi casi può consistere nell'attività di determinatore o di istigatore. Il primo è colui che fa sorgere in altri un proposito criminoso inesistente, mentre il secondo è colui che rafforza in altri un proposito criminoso già esistente. Il consulente, esprimendo il proprio parere, potrebbe porre in essere entrambe le ipotesi di concorso morale. Infatti, nel momento in cui consiglia al cliente la condotta da compiere, ad esempio consigliando di eludere il Fisco, trasferendo illecitamente capitale all'estero, apporterebbe un contributo nella forma della determinazione. Mentre, nell'ipotesi in cui il commercialista prima che il cliente agisca dà il "placet", manifestando il suo assenso, a operazioni elusive già deliberate dal cliente apporta un contributo morale nella forma dell'istigazione.

In entrambe le ipotesi è necessario che il concorrente morale abbia avuto una effettiva efficienza causale nella commissione del reato. Sul punto la giurisprudenza dominante partendo dalla teoria così detta causal-condizionalistica, ha aderito alla teoria della causalità agevolatrice: *"il contributo concorsuale assume rilevanza non solo quando abbia efficacia causale, ponendosi, come condizione dell'evento lesivo, ma anche quando assuma la forma di un contributo agevolatore, e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso ma con maggiore incertezza di riuscita o difficoltà. Ne deriva che, a tal fine, è sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore che arrechi un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitare l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato, perché in forza del rapporto associativo diventano anche sue le condotte degli altri concorrenti"*.

Sempre la Suprema corte ha statuito che: *"Per la configurabilità del concorso di persone nel reato è necessario che il concorrente abbia posto in essere un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti e che il partecipe, per effetto della*

² Cassazione n. 1236/2018.

³ Su tutte G. Fiandaca, E. Musco "Diritto penale", in "Manuale di diritto Penale Parte generale", Bologna, 2019, VIII edizione.

sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato"⁴.

Mentre, qualunque condotta che non arrechi un'offesa al bene protetto dalla norma incriminatrice è penalmente irrilevante non apportando un contributo causale agevolativo alla sua lesione. Al fine di effettuare una valutazione dell'attività del professionista quale concorrente del reato è necessario che lo stesso da un punto di vista soggettivo si rappresenti tutti gli elementi costitutivi del reato posto in essere dal cliente. Al riguardo la Corte di Cassazione ha previsto che: *"In tema di concorso di persone, il contributo psichico rilevante ai sensi dell'articolo 110 c.p., in caso di azione collettiva, deve essere espressivo di condivisione dell'evento, in forma solo verbale o accompagnata da manifestazioni esteriori diverse dalla condotta tipica, ed idoneo a semplificare o agevolare l'ideazione o l'esecuzione dell'azione, anche se solo nei confronti di una parte consistente di compartecipi"*⁵. Infatti, perché sia integrato l'elemento soggettivo nel concorso di persone nel reato occorre innanzitutto la coscienza e volizione del fatto criminoso, da parte di uno dei compartecipi. Inoltre, vi deve essere il dolo di concorso da parte del compartecipe ossia la volontà di concorrere con altri alla realizzazione del reato in comune. Pertanto, è necessaria la consapevolezza e rappresentazione delle azioni poste in essere dagli altri concorrenti per la sussistenza nel concorso di persone nel reato. È, inoltre, indispensabile che vi sia nel compartecipe la volontà di contribuire con la propria condotta alla commissione del reato.

La dottrina è concorde nel ritenere che la volontà di cooperare non richiede necessariamente un previo accordo *criminis*, il concorso può avvenire anche attraverso un'intesa spontanea nel corso della condotta delittuosa, o tradursi in un supporto causale efficiente sotto il profilo materiale o morale di carattere estemporaneo. La coscienza e la volontà di concorrere con altri può essere espressione di un accordo preventivo alla commissione, può essere contemporaneo alla fase esecutiva o come semplice adesione alla condotta di altro soggetto. Nella condotta del professionista nella maggior parte dei casi nell'attività di consulenza la consapevolezza di concorrere si realizza nella fase ideativa e preliminare alla commissione del fatto tipico da parte del cliente. In ordine al reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false la Cassazione di recente ha statuito che: *"Risponde in concorso con il cliente del reato di dichiarazione fraudolenta per utilizzo di fatture false il commercialista che, da precedenti controlli della Guardia di Finanza, risulti a conoscenza della falsità dei documenti. La Cassazione ha rigettato il ricorso del professionista che si lamentava dell'assenza di prove relativamente al suo contributo nell'illecito commesso da terzi"*⁶. Alla luce di tale principio sotto il profilo soggettivo la giurisprudenza recente ha ritenuto sussistente il concorso del commercialista nel reato compiuto dal cliente anche a titolo di dolo eventuale, ossia in ipotesi di rappresentazione e accettazione del rischio che il reato si realizzi con il proprio apporto causale. Al riguardo, è necessario rilevare sotto il profilo materiale del reato che il professionista non ha l'obbligo giuridico di impedire al cliente di porre in essere l'illecito anche se è a conoscenza dello stesso. Infatti, sullo stesso non incombe una posizione di garanzia, ossia non ha l'obbligo giuridico di impedire il verificarsi dell'evento ai sensi dell'articolo 40, secondo capoverso, c.p. in base al quale non impedire un evento che si ha obbligo giuridico di impedire equivale a cagionarlo. Da ciò ne conseguono importati deduzioni sotto il profilo dell'attività che il commercialista può effettuare. Infatti, lo stesso in adempimento del proprio mandato professionale se viene a conoscenza della commissione di un illecito non ha l'obbligo di impedirne il verificarsi e di denunciarlo. Lo stesso potrà porre in essere attività di consulenza ed espletare il proprio mandato professionale ma non potrà consigliare al cliente di commettere illeciti. Pertanto, le conoscenze tecniche non dovranno tradursi in condotte di istigazione o determinazione al compimento della condotta illecita. Sul punto di recente la Cassazione in materia di concorso del consulente nel reato di bancarotta distrattiva patrimoniale ha previsto che: *"Concorre in qualità di "extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale, il legale o il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi dell'imprenditore o dell'amministratore di una società in dissesto, fornisca a questi consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai credito-*

⁴ Cassazione n. 43569/2019.

⁵ Cassazione n. 6237/2022.

⁶ Cassazione n. 28158/2019.

ri o li assista nella conclusione dei relativi negozi, ovvero svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui progetto delittuoso. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto esente da censure la sentenza che aveva affermato la responsabilità dell'imputato che, quale consulente di una società, era stato l'ideatore di complesse operazioni di fusione per incorporazione finalizzate alla dismissione del patrimonio della fallita, predisponendo il contenuto degli atti negoziali e gestendo la definizione dei relativi rapporti economici)⁷. Alla luce di tali principi, il commercialista che è a conoscenza di una situazione di dissesto societario, prodromico al fallimento con la sua condotta, non deve agevolare o suggerire condotte distrattive del compendio dei beni aziendali a danno dei creditori sociali. In tale ipotesi sussisterebbe il concorso nel reato posto in essere dal fallito. In senso conforme sempre la Suprema Corte ritiene che: "Il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi o di confusione contabile dell'imprenditore, fornisca consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre beni ai creditori o lo assista nella conclusione dei relativi negozi ovvero ancora svolga attività dirette a garantirgli l'impunità o a rafforzarne l'intento criminoso, concorre in qualità di extraneus nei reati di bancarotta patrimoniale o documentale commessi dall'imprenditore fallito"⁸. In ordine all'elemento psicologico la Cassazione ritiene che il dolo del concorrente extraneus nel reato proprio dell'amministratore consiste nelle volontarietà della propria condotta di apporto a quella dell'intraneus, con la consapevolezza che essa determina un depauperamento del patrimonio sociale ai danni dei creditori, non essendo invece richiesta la specifica conoscenza del dissesto della società che può rilevare sul piano probatorio quale indice significativo della rappresentazione della pericolosità della condotta per gli interessi dei creditori. Alla luce di questi principi il professionista deve correttamente operare a livello professionale e non applicare le proprie competenze per fornire un contributo causale nella condotta illecita. Sul punto il *discrimen* tra il lecito e l'illecito è tracciato nella direzione non equivoca del suo contributo alla commissione dell'illecito. Al riguardo la Cassazione ritiene che: "risponde a titolo di concorso nel reato fiscale il professionista che partecipa a tutte le fasi delle operazioni in cui si realizzò la condotta, nella consapevolezza della loro illiceità, contribuendo alle stesse mediante la spendita delle proprie competenze tecnico-professionali"⁹. Non integra, pertanto, i presupposti di un contributo causale la semplice connivenza, assistenza passiva alla commissione di un delitto. Inoltre, secondo il principio di causalità predetto, non costituisce compartecipazione l'opera di consulenza o di ausilio prestata successivamente alla commissione del reato, a meno che non si pone in essere la condotta di favoreggiamento. Le ipotesi in cui il dottore commercialista potrebbe essere responsabile, essendo concorrente morale, si potrebbero esplicitare nella tipica attività di consulenza tributaria, contabile e societaria. Nella pratica, i casi in cui il commercialista è stato ritenuto responsabile in concorso con il cliente sono i delitti di evasione fiscale (D.Lgs. 74/2000), i reati di bancarotta fraudolenta patrimoniale distrattiva e documentale (articoli 223 e 261, L.F.), i reati di false comunicazioni sociali (articolo 2621, cod. civ.). A titolo esemplificativo vi è responsabilità penale del dottore commercialista in ipotesi di dolo dello stesso e di compimento dell'attività illecita consapevolmente con il cliente. In particolare, nei reati tributari, una dichiarazione falsa per conto del cliente può essere materialmente resa dal commercialista, ma deve essere a conoscenza della falsità su cui si fonda la dichiarazione. Più in generale il professionista può essere ritenuto responsabile penalmente quale concorrente, tutte le volte in cui consapevolmente, compie una condotta illecita con il cliente. La responsabilità potrebbe essere esclusa nei reati tributari o di false comunicazioni sociali nell'ipotesi in cui non vi è consapevolezza e la documentazione viene fornita esclusivamente dal cliente. Nello specifico, nel caso in cui le inesattezze e la falsità dei dati tributari e contabili sono conosciuti solo dal cliente, il commercialista non è tenuto a verificare la veridicità non essendo un pubblico ufficiale e non avendo la funzione attestativa. Nell'ambito dell'attività di consulenza, nell'ipotesi in cui il cliente confida una condotta illecita, se il commercialista non pone in essere condotte di favoreggiamento e si limita all'espletamento dell'incarico affidato, la sua condotta è penalmente irrile-

⁷ Cassazione n. 18677/2021.

⁸ Cassazione n. 49472/2013, in *Diritto e Giustizia online* 2013, 10 dicembre, nota di: E. Fontana. La giurisprudenza sul punto appare consolidata si vedano *ex multis*: n. 569/2004, n. 10742/2008, n. 49472/2013, n. 8276/2016 e n. 39387/2021. In dottrina in tema di bancarotta si veda uno per tutti M. Gambardella, "Condotte economiche e responsabilità penale", Torino, 2020, pag. 179 e ss..

⁹ Cassazione n. 52321/2016.

vante. Il commercialista non è responsabile anche nell'ipotesi in cui il cliente deliberatamente e contrariamente a quanto suggerito dal professionista violi la legge in autonomia. Nelle suddette circostanze il professionista non è concorrente poiché lo stesso non ha un obbligo giuridico di impedire la commissione del reato da parte del cliente. Pertanto, la mera connivenza di quest'ultimo non è punibile. Invece, nell'attività di consulenza, lo stesso potrà essere chiamato a rispondere in concorso soltanto con un comportamento concreto e agevolativo alla realizzazione dell'illecito nella fase di istigazione a delinquere o di rafforzamento di un proposito criminoso del cliente. Tale apporto può consistere nella deliberazione di un delitto con il cliente anche nella forma di consiglio a porre in essere una determinata condotta illecita e delle sue modalità di realizzazione. Tale condotta deve essere eseguita dal cliente ai fini della rilevanza penale poiché nel nostro ordinamento il mero accordo *criminis*, da solo, non è punibile, se la fase deliberativa del reato non è seguita da quella esecutiva. Altra ipotesi in cui vi è rilevanza penale è il caso in cui il commercialista consiglia e individua i documenti falsi da utilizzare nelle dichiarazioni fiscali, commissionando a terze persone gli stessi, indicando i destinatari e gli importi, assistendo il cliente e consigliandolo nelle operazioni illecite da compiere, partecipando alla realizzazione di modifiche e alterazioni delle scritture contabili, oppure ponendo in essere un'attività per garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio supporto e i propri consigli, l'altrui progetto delittuoso. Sulla base dei principi sopra esposti l'operato del commercialista, per essere esente da responsabilità penale nell'attività di consulenza, deve attenersi e limitarsi a fornire un parere conforme alla legge, alle regole tecniche di settore e ai principi etici e professionali. In tali circostanze, in ordine all'eventuale reato commesso, ne risponde solo l'autore materiale essendo espressione esclusiva della sua condotta. In ordine ai profili di responsabilità del commercialista è necessario rilevare che di recente la Suprema Corte con la sentenza n. 156/2022 ha ritenuto responsabile in concorso tale professionista quale consulente di una società che ha commesso illeciti fiscali che non ha preventivamente verificato la veridicità delle fatture. In particolare, il commercialista è stato dichiarato responsabile del delitto di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 poiché, nella qualità di professionista e depositario della tenuta delle scritture contabili di alcune società, consapevole dell'attività illecita posta in essere dagli amministratori della società, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, consentiva di indicare nella dichiarazione annuale relative a dette imposte numerosi elementi passivi fittizi avvalendosi di documenti relativi a operazioni oggettivamente inesistenti. Tale forma di responsabilità deriva dall'apporto di un contributo causale del professionista nella consapevolezza dell'operazione illecita. Infatti, se è vero che sotto il profilo materiale in capo al professionista non vi è un obbligo giuridico di impedire l'evento, in questo caso il commercialista quale depositario ha effettuato una condotta attiva e non è stato mero "osservatore" passivo del reato compiuto dal cliente. Sotto il profilo della colpevolezza, secondo costante giurisprudenza, per integrare il delitto *de quo* il dolo specifico di tale reato è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva¹⁰. Alla luce di tali argomentazioni il consulente nel fornire un parere professionale al cliente può prospettare le azioni da compiere ma tali condotte non devono apportare un contributo causale alla commissione del reato. Pertanto, il professionista dovrà consigliare di compiere una condotta conforme alla legge e, nell'ipotesi in cui prospetta una condotta contraria alla legge, è obbligato a evidenziare la natura illecita dalla stessa e dissuadere il cliente dal suo compimento. Tale attività è fondamentale per espletare il proprio mandato professionale correttamente poiché il cliente nella maggior parte dei casi non ha la sua conoscenza tecnica e potrebbe essere indotto in errore dal commercialista sulla liceità della condotta da compiere.

Riferimenti normativi

articoli 1176 e 2236, cod. civ
articoli 110 e ss., c.p.

¹⁰ Cassazione n. 52411/2018.

Il trattamento fiscale della riduzione dei debiti negli accordi di ristrutturazione e nei concordati preventivi

Le riduzioni dei debiti delle società conseguenti ad accordi di ristrutturazione dei debiti (articolo 57, Codice), a piani attestati di risanamento (articolo 56, Codice), a concordati preventivi liquidatori o fallimentari, oppure, da procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, non costituiscono sopravvenienze attive (articolo 88, comma 4-ter, Tuir).

Premessa

L'articolo 88, comma 4-ter, Tuir disciplina il trattamento fiscale delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti. In particolare, l'articolo in esame dispone che "non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni... In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate..".

Con la norma citata il Legislatore ha introdotto un regime di detassazione delle sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio dei debiti, ove ciò avvenga in esecuzione di procedure di composizione della crisi d'impresa, allo scopo di non aggravare lo stato di crisi e di consentire il risanamento delle imprese. Nei piani di risanamento è assai frequente la presenza della ristrutturazione di almeno parte dei debiti che determina l'emersione di una componente positiva di reddito derivante dalla differenza tra il valore di iscrizione iniziale del debito ristrutturato e l'ultimo valore contabile del debito originario.

In tali circostanze, il differenziale positivo costituisce di norma, ai sensi dell'articolo 88, Tuir, una sopravvenienza attiva imponibile ai fini fiscali.

Tuttavia, nelle ipotesi in cui il differenziale è conseguenza della ristrutturazione del debito nell'ambito delle procedure concorsuali individuate nel comma 4-ter, articolo 88, Tuir, è prevista la non imponibilità ai fini fiscali del provento, integrale o solo parziale, a seconda che detta procedura sia finalizzata alla liquidazione o alla continuità aziendale.

La "ratio" della norma relativamente al preventivo scomputo delle perdite di periodo, di quelle pregresse, della deduzione "Ace" e delle eccedenze degli interessi passivi

Come esposto la norma in esame consente il beneficio fiscale della non imponibilità delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti limitatamente alla quota che residua dopo aver scomputato le perdite di periodo e quelle pregresse (senza considerare, per queste ultime, il limite dell'80% previsto dall'articolo 84, Tuir), la deduzione Ace e la (eventuale) eccedenza di agevolazione riportabile, nonché le eccedenze di interessi passivi e oneri assimilati riportabili.

La ratio di tale disposizione va ricercata nella volontà del Legislatore di impedire che l'impresa destinata a proseguire l'attività, oltre al beneficio della non imponibilità del componente positivo,

possa continuare a utilizzare, a compensazione degli imponibili futuri, anche le perdite e le altre deduzioni riferibili ai pregressi periodi di crisi.

Sul punto è stata posta una interpellanza parlamentare al Mef, e in particolare è stato chiesto di sapere se nell'ambito delle procedure concorsuali di concordato con continuità "esterna" nelle quali la continuazione dell'attività aziendale è operata da un terzo e non direttamente dal debitore le sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio di debiti siano detassate totalmente (come avviene, ex articolo 88, comma 4-ter, Tuir, nell'ambito dei concordati preventivi liquidatori) o solo parzialmente (come nei casi di "concordato di risanamento").

Il Ministro con la risposta n. 5/00047/2018 ha affermato: *"... l'articolo 13, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 ha profondamente riformato la disciplina delle sopravvenienze attive, modificando l'articolo 88, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 introducendo i commi 4-bis e 4-ter. Il citato comma 4-ter dell'articolo 88 dispone che «non si considerano ...sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio (.). In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti... ovvero di un piano attestato... la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96». La disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo al 7 ottobre 2015. La novella normativa introdotta con il nuovo comma 4-ter distingue, pertanto, il trattamento delle riduzioni di debito tra le procedure di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio (con detassazione integrale della sopravvenienza) e le procedure di "concordato di risanamento" (con detassazione limitata). Di fatto, qualora la procedura sia finalizzata alla prosecuzione dell'attività aziendale, il Legislatore ha inteso sì riconoscere al debitore un beneficio fiscale, ma nella misura strettamente necessaria ad evitare che la riduzione dei debiti determini il sorgere di quelle imposte che, in assenza delle stesse procedure di risanamento, non sarebbero dovute. La logica sottesa a tale disposizione è, cioè, da una parte, quella di evitare che l'effetto positivo conseguente alla riduzione dei debiti sia parzialmente vanificato dall'emersione di un corrispondente debito fiscale, e dall'altra, di impedire che l'impresa destinata a proseguire l'attività, oltre al beneficio della non imponibilità del componente positivo, possa continuare ad utilizzare, a compensazione dei redditi futuri, le perdite di cui all'articolo 84, Tuir (e le altre deduzioni richiamate dall'articolo 88) formatesi negli anni della crisi. Tanto premesso, l'Onorevole interrogante, nel suo quesito, fa riferimento all'articolo 186-bis della legge fallimentare, vale a dire ai piani concordatari che prevedono la prosecuzione dell'attività aziendale e che si articolano in: piani concordatari con continuità interna o diretta, nei quali la prosecuzione dell'attività avviene a opera del debitore; piani concordatari con continuità esterna o indiretta, che prevedono la cessione dell'azienda in esercizio ovvero il suo conferimento in una o più società, anche di nuova costituzione; in questi casi, dunque, l'attività prosegue a opera di un soggetto terzo rispetto al debitore. Se nessun dubbio sussiste sulla riconducibilità dei piani concordatari con continuità diretta fra quelli "non liquidatori" (per i quali, dunque, opera la detassazione parziale delle eventuali sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio di debiti), più problematico appare l'inquadramento dei concordati con continuità indiretta. Ai nostri fini, occorre muovere dalla ratio della norma fiscale che, come sopra argomentato, prevede la detassazione solo parziale nei casi in cui, altrimenti, alla sterilizzazione integrale del componente positivo di reddito (la sopravvenienza) si aggiungerebbe – in considerazione della prosecuzione dell'attività – anche il successivo utilizzo delle perdite pregresse ad abbattimento degli eventuali imponibili futuri, trasformandosi, così, in una doppia agevolazione. L'attrazione dei piani concordatari con continuità indiretta nella categoria delle procedure liquidatorie o fra quelle non liquidatorie (con le relative conseguenze fiscali) non può che far seguito a una valutazione tendente a verificare la ratio della norma come sopra descritta nei casi di proseguimento o meno dell'attività d'impresa in capo al cedente/conferente (continuità «soggettiva»). Così, se per effetto del piano in questione l'imprenditore cesserà di essere tale, le eventuali sopravvenienze saranno integralmente detassate, dal momento che non potrà verificarsi quell'utilizzo futuro delle perdite pregresse che la norma vuole scongiurare".*

La risposta fornita dal Mef all'interpellanza parlamentare chiarisce inequivocabilmente che è possibile distinguere 3 fattispecie.

La prima che riguarda le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti nelle procedure aventi finalità liquidatorie, e quindi concordati preventivi liquidatori, concordati fallimentari, e accordi di ristrutturazione con finalità liquidatoria. In tale caso le sopravvenienze attive sono sempre integralmente detassate in quanto l'impresa cesserà di essere tale e pertanto non potrà verificarsi l'utilizzo delle perdite pregresse che la *ratio* della norma vuole scongiurare.

La seconda fattispecie riguarda le procedure di risanamento (siano esse concordati preventivi, accordi di ristrutturazione o piani attestati) effettuati in continuità diretta. In tal caso la detassazione è certamente solo parziale in conseguenza della prosecuzione dell'attività in capo all'imprenditore. Diversamente opinando si verificherebbe che alla sterilizzazione integrale del componente positivo di reddito (la sopravvenienza) si aggiungerebbe, in considerazione della prosecuzione dell'attività, anche il successivo utilizzo delle perdite pregresse ad abbattimento degli eventuali imponibili futuri, trasformandosi, così, in una doppia agevolazione.

La terza fattispecie riguarda le procedure di risanamento (siano esse concordati preventivi, accordi di ristrutturazione o piani attestati) effettuati in continuità indiretta. In tal caso la detassazione integrale o parziale va valutata in funzione della prosecuzione dell'attività in capo all'imprenditore cedente\conferente (la c.d. continuità soggettiva). Ove l'imprenditore dovesse cessare l'attività d'impresa in capo a sé stesso allora la detassazione delle sopravvenienze attive sulla riduzione dei debiti potrà essere integrale. Diversamente, nella ipotesi in cui l'impresa dovesse avere persecuzione in capo all'imprenditore cedente\conferente allora la detassazione potrà essere parziale.

Individuazione del momento nel quale è possibile usufruire del beneficio fiscale della detassazione delle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti

Si ricorda che il beneficio fiscale della detassazione delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti opera solo in presenza di accordi di ristrutturazioni o piani attestati che siano stati pubblicati nel Registro Imprese.

Pertanto, in assenza della forma pubblicitaria prescritta dalla norma, la sopravvenienza conseguente all'esdebitazione deve considerarsi integralmente rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Relativamente alla individuazione della data in cui un debito può essere cancellato dal bilancio in applicazione della normativa civilistica, il Principio contabile Oic 19, riguardante i "Debiti", al § 73A, statuisce come segue: *"la data dalla quale si rilevano gli effetti dell'eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l'accordo (...) diviene efficace tra le parti.*

Ad esempio, nei casi di ristrutturazione del debito la data coincide:

a) in caso di concordato preventivo ex art. 161 l.f., con la data in cui il concordato viene omologato da parte del Tribunale;

b) in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l.f., con la data in cui l'accordo viene pubblicato presso il Registro delle Imprese; laddove l'accordo prevede che la sua efficacia sia subordinata all'omologa da parte del Tribunale, la data della ristrutturazione coincide con il momento dell'omologa;

c) in caso di piano di risanamento attestato ex art. 67, comma 3, lettera d) l.f., qualora risulti formalizzato un accordo con i creditori, con la data di adesione dei creditori.

Se la data in cui l'accordo diviene efficace ricade tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio, nel progetto di bilancio dell'esercizio in chiusura viene fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi".

All'appendice nel medesimo Oic 19 al § A5 viene precisato:

"come si evince dal paragrafo 73A del presente Principio Contabile la data della ristrutturazione coincide con il momento a partire dal quale l'accordo di ristrutturazione diviene efficace tra le parti. Se l'efficacia dell'accordo viene subordinata al verificarsi di una condizione sospensiva ovvero ad altri adempimenti da parte del debitore o di terzi, la data della ristrutturazione può coincidere con

il momento in cui si verifica la condizione o si dà luogo a tali adempimenti.

Tale momento può coincidere, ad esempio, con la data in cui:

- le attività vengono trasferite dal debitore al creditore;*
- il capitale è assegnato al creditore;*
- diventano effettivi i nuovi termini del debito;*
- si verifica un determinato evento che rende efficace l'accordo tra le parti".*

Appare utile esaminare anche il punto di vista dell'Agenzia delle entrate espresso nella risposta a interpello n. 522/E/2021.

L'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 522/E/2021 ha affermato:

"È appena il caso di rilevare che con riferimento ai requisiti prescritti dal citato articolo 88, comma 4-ter, secondo periodo del TUIR, nel caso di Piano di risanamento attestato ai sensi dell'articolo 67 della legge fallimentare, la pubblicazione nel registro delle imprese, ancorché non obbligatoria sul piano civilistico, costituisce una condizione necessaria ai fini dell'applicabilità dell'agevolazione in esame. Pertanto, in assenza della forma pubblicitaria prescritta dalla norma, la sopravvenienza conseguente all'esdebitazione deve considerarsi integralmente rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, ai sensi del comma 1 dell'articolo 88 del TUIR. Nel caso in esame la società istante chiede chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 88 comma 4-ter del TUIR nel caso in cui il piano attestato - redatto in data ... settembre 2019 e attestato in data ottobre 2019 - soggetto a «condizione sospensiva» che risulta verificata nell'esercizio 2020, venga iscritto presso il registro delle imprese nonostante il debito con l'ultimo creditore (Gamma) risulti estinto nel mese di febbraio 2021. Al riguardo si osserva quanto segue (...) Sul piano fiscale, come rilevato sopra, l'articolo 88, comma 4-ter del TUIR, dispone l'irrelevanza fiscale delle sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio dei debiti in occasione di piani attestati, ai sensi dell'articolo 67 della legge fallimentare previa pubblicazione del Piano stesso presso il Registro Imprese. Nella fattispecie rappresentata- dalla documentazione integrativa (...) emerge che l'attestatore del Piano in prossimità della chiusura dell'esercizio 2020, ha rappresentato che «l'originaria condizione sospensiva doveva ritenersi decaduta nonostante non fosse ancora formalmente intervenuto l'accordo sulla posizione Gamma, in quanto non dirimente per la definizione del risanamento della posizione debitoria X». Sulla base di questa affermazione, l'istante ha rappresentato di aver iscritto il Piano attestato nel registro delle imprese nell'esercizio 2020 poiché sul piano sostanziale poteva considerarsi avverata la «condizione sospensiva», nonostante il debito con l'ultimo creditore (Gamma) sia stato estinto nel mese di febbraio 2021. Alla luce di quanto sopra, nel presupposto che come descritto nell'istanza la condizione sospensiva cui era soggetto il Piano attestato risulti avverata nel periodo d'imposta di pubblicazione dello stesso presso il Registro delle imprese, fermo restando quanto evidenziato sul piano contabile, le sopravvenienze attive rilevate in tale periodo d'imposta, che conseguono alla cancellazione dei debiti qui in esame, rientrano nell'ambito applicativo del più volte richiamato articolo 88, comma 4-ter del TUIR".

Con altra istanza d'interpello è stato sottoposto all'esame dell'Agenzia delle entrate, il caso dell'efficacia del beneficio fiscale in specie in presenza di un accordo di ristrutturazione sottoposto a condizione sospensiva e adempiuto oltre la scadenza. L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 414/E/2019 ha affermato:

"Considerato quanto sopra esposto, con riferimento al merito della questione posta, si osserva che in una situazione, quale quella rappresentata, nella quale:

- la riduzione dei debiti dell'impresa rientra strettamente in una specifica previsione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis della Legge Fallimentare omologato, anche nell'ipotesi in cui l'esistenza dello stralcio dei debiti e la sua misura sia subordinato all'avverarsi di una condizione sospensiva (la vendita dell'immobile);*
- l'accordo di estensione dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione del ..., omologato con decreto del ... non presenta effetti novativi, definendo una mera "estensione dell'efficacia dell'Accordo di Ristrutturazione al fine di consentire il completamento della compravendita e disciplinarne gli adempimenti tecnici";*
- i creditori non aderenti all'Accordo di Ristrutturazione sono stati interamente pagati;*

- *l'accordo di Estensione dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione omologato è stato registrato nel Registro delle Imprese;*

la riduzione dei debiti dell'impresa, avvenuta in conseguenza della cessione dell'immobile prevista dall'accordo di ristrutturazione originariamente omologato, anche se in data successiva alla scadenza dello stesso, ma in vigore dell'Accordo di estensione della sua efficacia (proroga registrata, ma non nuovamente omologata), è riconducibile alla previsione di cui all'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR (...).

Infatti, la fattispecie sopra descritta, nella sostanza, ripropone sostanzialmente i medesimi effetti in termini di esdebitamento dei creditori seppur in un periodo successivo a quello al termine di efficacia dell'originario accordo di ristrutturazione".

Pertanto, in sintesi, può rappresentarsi che il momento in cui può essere rilevata contabilmente, con contestuale efficacia anche ai fini fiscali, la riduzione dei debiti con conseguente emersione della sopravvenienza nelle ipotesi di concordati e accordi di ristrutturazione dei debiti (ex articolo 57, Codice) va individuata come segue:

- in caso di concordato preventivo con la data in cui il concordato viene omologato da parte del Tribunale;
- in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti, con la data in cui l'accordo viene pubblicato presso il Registro Imprese; laddove però l'accordo prevede che la sua efficacia sia subordinata all'omologa da parte del Tribunale, la data della ristrutturazione coinciderà con il momento dell'omologa.

Diversamente, nelle ipotesi di piani di risanamento attestati (ex articolo 56, Codice), va distinto il momento della rilevazione contabile rispetto a quello di efficacia ai fini fiscali.

Infatti, mentre dal punto di vista civilistico la rilevazione contabile va fatta nel momento nel quale risulti formalizzato un accordo con i creditori, con la data di adesione dei creditori stessi, dal punto di vista fiscale il beneficio fiscale è rinviato al momento della pubblicazione del piano presso il Registro Imprese.

In tutte le ipotesi i cui siano presenti nei diversi istituti di risanamento delle condizioni sospensive, il momento di efficacia va rinviato al momento dell'avveramento della condizione sospensiva.

Quantificazione delle sopravvenienze attive esenti

Relativamente al criterio di utilizzo delle perdite pregresse e alla determinazione delle sopravvenienze attive esenti, la norma in esame nulla dispone.

Nel 2013, Assonime, all'interno della circolare n. 15, rappresentò quanto segue:

"è il caso di analizzare separatamente l'ipotesi in cui vengano in rilievo le sole perdite coeve e quello in cui l'impresa debitrice disponga anche di perdite fiscali pregresse.

Nel primo caso, in coerenza con l'obiettivo di accordare la detassazione nei soli limiti in cui la rilevanza fiscale della sopravvenienza potrebbe determinare un onere impositivo a carico del debitore, occorre semplicemente confrontare l'entità della sopravvenienza attiva con il risultato di periodo che si sarebbe prodotto in assenza di questa componente. (...). In sostanza, occorre sic et simpliciter porre a confronto, ripetiamo, la sopravvenienza con il restante risultato di gestione, sia esso di segno positivo o negativo".

Apparentemente più complesso è il caso in cui vi siano anche perdite fiscali pregresse che debbano ritenersi in tutto o in parte consumate per effetto della sopravvenienza in questione.

"In proposito, va preliminarmente ricordato che la norma dispone testualmente che la sopravvenienza attiva non è fiscalmente rilevante "per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84. Ciò posto, taluno ha sostenuto che la norma dovrebbe interpretarsi conformemente al testo letterale nel senso che, in presenza della sopravvenienza attiva, le perdite pregresse dovrebbero intendersi consumate per intero fino a concorrenza della sopravvenienza stessa e che la detassazione della sopravvenienza operi solo per l'eventuale eccedenza (...). Questa tesi, tuttavia, non sembra compatibile con la ratio della norma che, ripetiamo, sembra essere quella di non determinare aggravii per il debitore e di accordare una detassazione nei limiti in cui la sopravvenienza possa altrimenti dar luogo ad un imponibile e, quindi, ad un esborso di maggiori

imposte. In particolare, aderendo a questa tesi, si determinerebbe una consumazione delle perdite pregresse in misura superiore a quanto sarebbe avvenuto in assenza della norma, riconoscendo la detassazione per la sola parte della sopravvenienza che superi eventualmente l'intero ammontare delle perdite pregresse. Inoltre, questa tesi verrebbe ad introdurre una modalità di utilizzo integrale delle perdite fiscali pregresse che potrebbe difficilmente conciliarsi con quella, limitata all'ottanta per cento dell'imponibile, che dovrebbe comunque continuare ad essere applicata in relazione ad eventuali altri redditi che coesistano con la sopravvenienza attiva. In virtù, in altri termini, della ratio della norma, sembra più logico che l'imponibile debba essere determinato con le regole ordinarie di compensazione delle perdite pregresse e che la detassazione della sopravvenienza venga ad operare dopo aver quantificato l'imponibile con tali regole (...). Qualche problema interpretativo in più, semmai, si può porre nel caso in cui l'imponibile dell'esercizio corrente sia riconducibile non soltanto alla sopravvenienza attiva in questione, ma anche ad altri redditi (...). Sembra allora di più agevole ed immediata applicazione una terza soluzione e cioè quella di confrontare le perdite pregresse con l'intero ammontare del reddito di periodo unitariamente considerato (ivi includendo anche la sopravvenienza in esame) secondo il regime ordinario dell'art. 84 e poi di assumere, una volta individuata la parte di reddito di periodo non compensabile con le perdite pregresse, che tale parte sia prioritariamente formata dalla sopravvenienza in esame, fino a concorrenza del relativo importo, di modo che su tale sopravvenienza possa (in un momento logico successivo) applicarsi il regime di detassazione dell'art. 88 del TUIR (...). In definitiva, se si ammette che la ratio della disciplina in commento sia quella di evitare che la sopravvenienza attiva dia luogo ad un maggior onere impositivo, e di rispettare, al contempo, le regole dell'art. 84 del TUIR, ci sembrerebbe logico che, nell'ipotesi in cui vi siano anche altri redditi, le perdite fiscali pregresse debbano essere consumate nei limiti complessivi dell'ottanta per cento dalla somma di tali redditi e della sopravvenienza, assumendo che, entro tale limite, siano prioritariamente utilizzate ad abbattimento integrale dei primi. Il che equivale a dire che, come già detto, l'imponibile residuo, quantificato al netto delle perdite pregresse compensabili e determinato unitariamente in base all'art. 84, dovrebbe intendersi formato dalla sopravvenienza attiva da detassare, fino a concorrenza del relativo importo".

Va segnalato che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 183/E/2023, è intervenuta in merito all'applicazione dell'articolo 88, comma 4-ter, Tuir, in presenza di un reddito fiscale di periodo, ultima ipotesi analizzata nella circolare Assonime, e ha affermato:

"... pertanto, al fine di assicurare il rispetto della ratio della norma di cui all'art. 88, comma 4 ter, e di evidenziare correttamente l'utilizzo delle perdite a riduzione della sopravvenienza da esdebitazione, nel rispetto della corretta determinazione del reddito imponibile sulla base dell'art. 84 del TUIR, si ritiene che occorra:

- *determinare il reddito imponibile al lordo della sopravvenienza attiva da esdebitazione tenendo conto, ai fini della deducibilità degli interessi passivi, del regime di cui all'articolo 96 del TUIR;*
- *applicare l'articolo 84 del TUIR sul predetto reddito di periodo, utilizzando le perdite pregresse, nei limiti dell'80% dello stesso reddito, prioritariamente sugli altri redditi senza tenere conto della sopravvenienza attiva;*
- *scomputare le eventuali ulteriori perdite pregresse e le eventuali eccedenze di interessi passivi non dedotte ai sensi dell'articolo 96 del TUIR a riduzione della sopravvenienza da esdebitazione;*
- *detassare, ai sensi dell'art. 88, comma 4ter del TUIR, la parte della sopravvenienza da esdebitazione eventualmente residua a seguito dell'utilizzo delle perdite pregresse e degli interessi passivi di cui al punto precedente".*

Il parere espresso dall'Agenzia delle entrate appare conforme alla prospettazione contenuta nella circolare n. 15/2013 di Assonime.

Riferimenti normativi

articoli 56 e 57, Codice della crisi
articoli 84 e 88, Tuir

La detrazione fiscale spettante all'impresa per l'installazione dell'impianto fotovoltaico

Nell'ambito del variegato quadro di incentivi di natura amministrativa e tributaria offerti a favore dell'impiego di fonti alternative e non inquinanti di produzione di energia, merita una breve riflessione l'assenza di una norma fiscale strutturale disponente, nell'ordinamento, una detrazione a favore delle imprese in relazione alle spese da sostenersi per l'installazione di impianti fotovoltaici: una norma comparabile a quella in vigore per i soggetti Irpef per quanto concerne gli immobili abitativi di cui all'articolo 16-bis, Tuir, per il cui comma 1, lettera h), la detrazione è riconosciuta al 50%, con riguardo a un massimale di spesa di 96.000 euro per immobile, per la realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia (detrazione a sua volta elevabile alla misura del 110%, ovvero, del 90% per l'anno in corso, e a scalare del 70 e 65% per i successivi anni 2024 e 2025, laddove la collocazione dell'impianto si configuri quale intervento trainato di lavori trainanti superbonus, ai sensi dell'articolo 119, comma 5, D.L. 34/2020, unitamente ai sistemi di accumulo integrati ex comma 6, articolo 119, D.L. 34/2020).

Al riguardo, non tragga in inganno la distinta applicabilità, anche per le imprese, dell'articolo 14, comma 1, D.L. 63/2013, disponente la spettanza del c.d. *ecobonus* in relazione all'installazione di pannelli solari: trattandosi, quest'ultima, di disciplina di favore applicabile solo in relazione agli impianti di produzione di acqua calda per usi domestici e industriali; e non anche per le installazioni funzionali alla semplice produzione di energia elettrica.

In tema, è peraltro utile monitorare l'evoluzione tecnologica in corso, che può offrire spunti interessanti ai fini di una più ampia applicabilità di tale ultima agevolazione agli impianti di sfruttamento dell'energia solare "ibridi", pure in ambito d'impresa.

All'approfondimento di tale profilo, nonché all'esame di ulteriori regimi di favore fiscale applicabili all'installazione del fotovoltaico, è dedicato il contributo che segue.

La possibile agevolabilità parziale o totale, per le imprese, dell'installazione dei pannelli solari termici nell'ambito di impianti "ibridi". Il caso degli impianti termodinamici

La disciplina di agevolazione fiscale *ecobonus* - articolo 1, commi da 344 a 349, L. 296/2006 c.d. Legge Finanziaria 2007 - favorisce le spese volte all'efficientamento energetico degli edifici, inteso prioritariamente come risparmio di energia necessaria al loro riscaldamento: e non favorisce, invece, in sé, la produzione di energia elettrica *green* destinata all'autoconsumo, grazie all'impiego di sistemi di accumulo a batteria, oppure allo scambio sul posto con cessione alla rete: non ponendosi gli obiettivi del risparmio in bolletta, ovvero dell'abbattimento del prelievo di energia dalla rete, tra gli scopi della normativa in esame.

Per questo motivo l'*ecobonus*, pacificamente applicabile da parte dei titolari di reddito d'impresa in relazione a tutti i loro immobili, anche diversi da quelli strumentali (e, quindi, anche ai beni immobili merce o patrimoniali, ai sensi della risoluzione n. 34/E/2020), non può trovare campo in relazione ai costi per la collocazione di impianti fotovoltaici di pura generazione di energia pulita.

Viceversa l'*ecobonus* può trovare spazio anche nel contesto imprenditoriale, ai sensi all'articolo 1, comma 346, L. 296/2006, a proposito dell'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi industriali, ossia per il riscaldamento dei locali o per l'uso diretto: prevedendosi l'attribuzione di una detrazione massima di 60.000 euro per immobile, calcolata nella misura del 65% delle spese sostenute e rimaste effettivamente a carico. In questo quadro, è da vedere con favore lo sviluppo di una tecnologia innovativa nel campo dell'energia solare, riguardante i c.d. pannelli solari "ibridi": installazioni attraverso le quali è dato sostanzialmente combinare, in un unico impianto integrato, sia la generazione di energia elettrica, sia la produzione di acqua calda.

Brevemente, può dirsi che i pannelli solari "ibridi" - ossia contemporaneamente fotovoltaici e termici - si compongono di ordinari moduli fotovoltaici per generare elettricità, accoppiati a collettori solari termici destinati a riscaldare l'acqua (questi, in particolare, sono collocati al di sotto dei primi, di cui recuperano il calore in eccesso che andrebbe sprecato, allo scopo di rifornire l'immobile di acqua calda). L'operatività congiunta dei 2 impianti, integrati in uno unico (anche grazie all'impiego di appositi *inverter* che, oltre a trasformare la corrente continua prodotta dai moduli fotovoltaici in corrente alternata ai fini dell'autoconsumo - grazie anche al ricorso ai sistemi a batteria - svolgono più complesse funzioni di gestione degli apparati), depone a favore della tesi dell'agevolabilità *ecobonus* delle spese sostenute per la realizzazione dell'impianto in questione, in misura quantomeno parziale e con riguardo a quelle componenti dell'opera che indiscutibilmente attengono ai temi dell'efficientamento energetico e, quindi, alla produzione dell'acqua calda: compreso il costo differenziale dell'*inverter* "evoluto" rispetto all'analogo ma più semplice macchinario ordinariamente impiegato ai fini dell'autoconsumo.

Del resto, se dalla regola in tema di "cumulabilità degli interventi" come delineata dalla circolare n. 28/E/2022 (in assoluta continuità con la previa prassi erariale: risoluzione n. 152/E/2007, circolare n. 36/E/2007, § 8), si evince come un intervento edilizio complesso possa essere scisso in interventi più semplici, singolarmente agevolabili secondo le normative specificamente applicabili, purché il contribuente proceda al separato pagamento di tali spese e all'autonoma gestione e "contabilizzazione" delle stesse, ne viene che il costo complessivo dell'impianto "ibrido" fotovoltaico e termico possa essere agevolato al 65% da parte dell'impresa, perlomeno in relazione alla componente termica da individuarsi mediante apposita documentazione tecnica, previo opportuno pagamento separato per tale anima dell'impianto. Analogo ragionamento vale, ovviamente, con riguardo all'agevolabilità delle spese professionali sostenute in proposito, egualmente da tenersi distinte o comunque da potersi separare, perlomeno *pro quota* di valore, da quelle concernenti l'impianto fotovoltaico in senso stretto e i relativi sistemi di accumulo.

Gli argomenti sopra esposti, sviluppati in chiave evidentemente prudenziale, meriterebbero in ogni caso di essere rappresentati dall'Agenzia delle entrate a mezzo di apposita istanza di interpello, a fini di verifica della correttezza della tesi, per cui non solo le mere spese della quota d'impianto concernente la produzione termica sono agevolabili, ma che lo sono invece tutte e indistintamente, stante la possibile qualificabilità - dal punto di vista tecnico - dei costi sostenuti per l'impianto ibrido come spese "inscindibili" con riferimento a un impianto che non può operare, se non unitariamente.

Del resto, un'apertura in questo senso giunge, da parte dell'Agenzia delle entrate, in relazione agli impianti solari c.d. termodinamici o CSP (*Concentrating Solar Power*), la cui tecnologia permette la concentrazione del calore solare su caldaie, mediante appositi specchi, per produrre acqua calda, ovvero, attivare turbine a vapore per la produzione di energia elettrica. Trattandosi di metodologie tecniche già consolidate, l'Erario ha già avuto modo di prendere posizione al riguardo, consentendo la detrazione pressoché integrale delle spese sostenute per tali impianti, alle condizioni di cui meglio al paragrafo che segue. Tanto è da sottolineare, a favore della possibile estensione di tale lettura favorevole anche agli impianti "ibridi".

Le modalità di applicazione dell'*ecobonus* ai pannelli solari termici dell'impresa

Premesso che, in applicazione della regola generale valevole per tutti i lavori *ecobonus*, anche per le imprese in tanto l'intervento di collocazione dei pannelli solari è agevolabile, in quanto l'immobile che se ne giova risulti dotato di impianto di riscaldamento preesistente, si noti che tale intervento esige il rispetto di minuziose prescrizioni tecniche, dettagliate dalla circolare n. 28/E/2022 come d'appresso indicato.

L'atto di prassi, ricordando che i collettori solari termici devono possedere la Certificazione Solar Keymark, distingue in tema di certificazione di qualità e adempimenti tecnici gli interventi con data di inizio dei lavori antecedente al 6 ottobre 2020, da quelli con inizio lavori successiva a tale data. Per i primi, è previsto che i collettori solari termici devono presentare una certificazione di qualità conforme alle norme rilasciate da un laboratorio accreditato, come previsto dall'articolo 8, D.M. 19 febbraio 2007, modificato dal D.M. 6 agosto 2009 (con la precisazione che sono equiparate alle norme UNI EN 12975 o UNI EN 12976 pure le norme EN 12975 e EN 12976 recepite da un organismo certificatore nazionale di un Paese unionale o della Svizzera); senza che siano agevolabili i pannelli solari corredati

da certificazioni di qualità diverse da quelle espressamente previste dal D.M. 19 febbraio 2007 citato (come indicato dalla risoluzione n. 244/E/2007). Solo nel caso di pannelli solari autocostruiti, può essere prodotto l'attestato di partecipazione a uno specifico corso di formazione da parte del soggetto beneficiario, in alternativa alle garanzie sopra previste e alla certificazione di qualità conforme.

Per quanto concerne invece l'installazione dei sistemi termodinamici per la produzione di acqua calda (c.d. CSP), di cui si è già detto sopra, le relative spese sono riconosciute come detraibili a condizione che per tali sistemi sia esibita la certificazione di qualità EN 12975 (quella per i collettori solari); ovvero, se inapplicabile, venga redatta una relazione sulle prestazioni del sistema approvata dall'ENEA (come indicato dalla risoluzione n. 12/E/2011).

Invece, con riferimento agli interventi con data di inizio dei lavori a partire dal 6 ottobre 2020, per gli impianti solari termici prefabbricati del tipo *factory made*, la certificazione Solar Keymark relativa al solo collettore può essere sostituita dalla certificazione Solar Keymark relativa al sistema. Per i collettori solari per i quali non è possibile l'ottenimento della certificazione Solar Keymark (trattasi dei collettori a concentrazione e di quelli dotati di protezione automatica dall'eccesso di radiazione solare), tale certificazione è sostituita da un'approvazione tecnica rilasciata dall'ENEA, come da dettagli di cui al punto 3 dell'Allegato A, D.M. 6 agosto 2020, c.d. Decreto "Requisiti", in tema di requisiti tecnici; e di cui all'Allegato H, D.M. 6 agosto 2020, in tema caratteristiche della produzione dell'energia termica. La ricorrenza dei requisiti tecnici richiesti dal c.d. Decreto "Requisiti" esige, ai fini dell'applicazione della detrazione, l'asseverazione del tecnico abilitato.

La circolare menzionata rammenta che il termine minimo di garanzia dei pannelli solari è fissato in 5 anni per pannelli e bollitori, e in 2 anni per gli accessori e i componenti tecnici (come già indicato dalla circolare n. 36/E/2007, § 3.3).

Le spese detraibili per l'installazione degli impianti solari termici consistono nei costi per la fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche componenti l'impianto; le opere edilizie e impiantistico/idrauliche necessarie per il collegamento delle nuove opere ai preesistenti impianti di riscaldamento – per i dettagli, è utile il rinvio alle prescrizioni tecniche di cui all'articolo 3, D.M. 19 febbraio 2007, per gli interventi con data di inizio dei lavori antecedente al 6 ottobre 2020, e all'articolo 5, D.M. 6 agosto 2020 per gli interventi con data di inizio dei lavori successiva -; nonché le spese relative alle prestazioni professionali, che possano dirsi "strettamente connesse" all'effettuazione dell'intervento agevolato.

Nel caso di realizzazione di impianti fotovoltaici "ibridi", come già accennato dovranno opportunamente distinguersi sin dall'inizio, tra i costi complessivi dell'impianto, quelli afferenti ai collettori solari termici e le spese collegate, potendosi avviare all'agevolazione questi ultimi costi in forza di adeguata documentazione tecnica, indispensabile in sede di controllo per dimostrare il diritto del contribuente alla spettanza del beneficio (Cassazione n. 7810/2023).

Non è mai agevolabile, invece, la spesa per l'installazione di un impianto che genera acqua fredda per la climatizzazione estiva, a partire dall'acqua calda prodotta da pannelli solari (c.d. *solar cooling*: risoluzione n. 299/E/2008).

Un'agevolazione di sistema: l'Iva al 10% e il relativo onere probatorio

Può considerarsi agevolazione sistematica a pieno titolo il riconoscimento, da parte del Legislatore, dell'aliquota Iva ridotta al 10% agli "impianti di produzione e reti di distribuzione di calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica" di cui al n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. 633/1972; così come, ai sensi dei successivi n. 127-*sexies* e 127-*septies*, ai beni finiti, esclusi materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione degli impianti e delle opere (e degli edifici) di cui al citato n. 127-*quinquies* nonché alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alle stesse prestazioni sopra indicate.

Al riguardo, rilevando come siano numerosi gli atti di prassi erariale dedicati all'ambito applicativo delle norme agevolative in commento (tra questi, come richiamati nel principio di diritto n. 15/E/2020, figurano la circolare n. 1/1994 e le risoluzioni n. 269/E/2007 e n. 2/E/2000), giova notare come proprio nella risoluzione n. 269/E/2007 l'Agenzia delle entrate si sia fatta portatrice di una lettura restrittiva dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta di cui al n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. 633/1972, limitatamente ai soli beni finiti che si trovino nell'ultima fase di commercializzazione (per essersi il relativo processo produttivo già compiuto); e che siano dunque

acquistati al solo scopo di essere impiegati direttamente per la costruzione dell'impianto: scopo che deve emergere, secondo il Fisco, dal rilascio di un'apposita dichiarazione da parte dei soggetti cessionari ai rispettivi fornitori, da cui risulti la destinazione dei beni acquistati appunto all'installazione o costruzione degli impianti in oggetto. Tuttavia, l'esclusione dell'Iva agevolata da qualunque altro stadio intermedio di commercializzazione dei beni finiti componenti gli impianti fotovoltaici – commercializzazione che può coinvolgere, per esempio operatori economici, in veste di grossisti o distributori – non è giustificabile secondo la costante giurisprudenza della Suprema Corte, che smentisce la lettura erariale di stampo restrittivo e rimarca come l'aliquota Iva al 10% debba trovare applicazione in ogni caso e in qualunque passaggio economico, purché i componenti finiti degli impianti di cui si discute siano in concreto adoperati per la realizzazione degli stessi:

“senza che rilevi la qualità del soggetto beneficiario e il suo ruolo nella fase di commercializzazione del bene e l'immediatezza dell'utilizzo nella realizzazione dell'impianto” (Cassazione n. 11690/2021; conformi, Cassazione n. 30138/2019 e n. 7788/2019).

Ciò implica che, ancora una volta, compete al contribuente l'onere di dimostrare che ricorrono le condizioni di applicazione del più favorevole regime tributario: predicando la Suprema Corte nella pronuncia citata che *“l'agevolazione prevista dal n. 127-sexies può essere negata solo qualora non vi sia prova della destinazione dei beni ceduti alla realizzazione di impianti di produzione di energia elettrica rinnovabile”*, prescindendosi in ogni caso tanto dalla rilevanza di qualunque fase della commercializzazione di tali componenti in cui ci si trovi, quanto da qualunque connotazione di carattere soggettivo del cessionario.

Il bonus Sud e gli altri regimi di favore per il 2023

Il c.d. *bonus* Sud di cui all'articolo 1, commi da 98 a 108, L. 208/2015, c.d. Legge di Stabilità 2016, riconosce fino al 31 dicembre 2023, alle imprese che effettuino l'acquisizione di beni strumentali nuovi destinati alle strutture produttive site nelle zone assistite di Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, nonché del Molise e dell'Abruzzo, un credito d'imposta che è variabile a seconda della dimensione dell'impresa e dell'ubicazione della stessa (con agevolazione ridotta in relazione alle Regioni Abruzzo e Molise): attribuendosi la misura del beneficio al 45%, 35% e 25% rispettivamente alle imprese piccole, medie e grandi del primo blocco di Regioni indicato (percentuali che si riducono al 30%, 20% e 10% nelle Regioni Abruzzo e Molise), indipendentemente dalla forma giuridica e dal regime contabile adottati dalle imprese beneficiarie (e con la sola esclusione dei soggetti operanti in alcuni specifici settori: industria siderurgica e carbonifera, costruzioni navali, fibre sintetiche, trasporti e relative infrastrutture, produzione e distribuzione di energia e relative infrastrutture, credito finanza e assicurazioni).

Poiché, per legge, il credito d'imposta per il Mezzogiorno può riguardare solo gli investimenti facenti parte di un progetto di investimento iniziale di carattere ampio, riguardanti l'acquisto di beni materiali strumentali nuovi (riferimento alla classificazione nelle voci dell'attivo di Stato patrimoniale B.II.2 e B.II.3: impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali), destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate sul territorio agevolato, ne deriva che la realizzazione dell'impianto fotovoltaico ha la possibilità di ricadere nell'ambito di applicazione dall'agevolazione: purché tale opera risulti inserita nel contesto di un progetto imprenditoriale facente capo a un'impresa diversa da quella che produce e vende energia (settore, come detto, escluso dal regime di favore), e dunque non sia riscontrabile il solo fine dell'esercizio della mera attività di produzione e vendita dell'energia prodotta.

Quanto agli ulteriori meccanismi di favore tributario, eventualmente utilizzabili nel 2023 da parte dell'impresa in relazione alla realizzazione dell'impianto fotovoltaico, conclusivamente e sinteticamente possono individuarsi la spettanza del credito d'imposta al 6% di cui all'articolo 1, comma 1055, L. 178/2021 (come modificato dall'articolo 12, D.L. 198/2022), se entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e siano stati pagati acconti almeno per il 20%, e l'investimento sia ultimato entro il 30 novembre 2023; e anche la possibile applicabilità della nuova Sabatini, ricorrendone i presupposti.

Riferimenti normativi

articolo 16-*bis*, Tuir

articolo 119, D.L. 34/2020

Scadenze del mese di giugno

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° giugno 2023 al 30 giugno 2023, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

giovedì 15 giugno

Fatturazione differita

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

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

venerdì 16 giugno

Ritenute condomini

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

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di maggio utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6005. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Saldo Iva

Scade oggi il versamento della quarta rata del debito Iva annuale come risultante dalla Dichiarazione Iva 2023 per coloro che hanno scelto il pagamento rateale.

Ritenute

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

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;

- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Accise

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

martedì 20 giugno

Dichiarazione periodica Conai

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

lunedì 26 giugno

Intrastat

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

venerdì 30 giugno

Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° giugno 2023.

Intra 12

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

Imposte sui redditi

Scadono oggi i pagamenti dei saldi e acconti Irpef, Ires, Irap e delle relative addizionali e imposte sostitutive, nonché quelli delle imposte patrimoniali (Ivie e Ivafe).

Scade oggi anche il versamento del debito Iva per chi effettua il pagamento nel modello Redditi.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale
per Commercialisti
e Consulenti del lavoro

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

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

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:



Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 TeamSystem

PREMIUM PARTNER