

Edizione di mercoledì 15 Gennaio 2020

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il mondo delle professioni sta cambiando, aggregarsi per competere

di **Alessandro Siess** di MpO Partners, **Goffredo Giordano** di MpO Partners

ADEMPIMENTI

Primi chiarimenti dell'Agenzia sui contratti di appalto

di **Sandro Cerato**

IVA

L'esterometro di novembre 2019 può essere inviato entro il 31 gennaio

di **Fabio Garrini**

DIRITTO SOCIETARIO

L'adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile nelle Pmi – II° parte

di **Fabio Favino**

CRISI D'IMPRESA

Il fallimento del socio illimitatamente responsabile

di **Roberto Giacalone**

ACCERTAMENTO

Verifica fiscale: in quali casi è possibile effettuare l'accesso domiciliare?

di **Marco Bargagli**

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il mondo delle professioni sta cambiando, aggregarsi per competere

di **Alessandro Siess di MpO Partners, Goffredo Giordano di MpO Partners**

La storica propensione del professionista ad esercitare individualmente la sua attività è entrata in crisi da circa 30 anni.

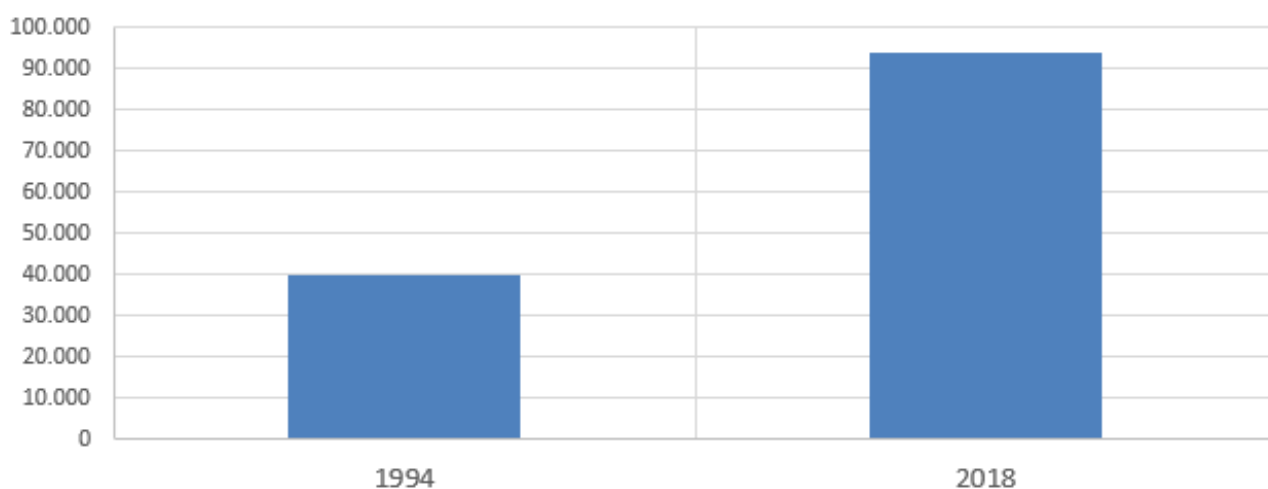
Quali sono state le cause della crisi di tale modello organizzativo?

Per dare una risposta a tale domanda occorre partire da un dato molto interessante rilevato dalle casse di previdenza ed assistenza dei ragionieri e dei dottori commercialisti relativo al numero degli iscritti.

Nella seguente tabella e nel “*Grafico 1*” vengono di seguito rappresentati il numero dei iscritti nel 1994 e nel 2018:

Anno	Iscritti CNPR	Iscritti CNPADC	Totale
1994	23.670	16.190	39.860
2018	25.238	68.552	93.790

Grafico 1



Questo aumento esponenziale di iscritti (+235%) ha indubbiamente elevato la concorrenza tra i professionisti sul territorio nazionale riducendo, di fatto, il numero di clienti pro-capite.

La maggior concorrenza ha comportato, di conseguenza, una compressione dei fatturati e dall'estensione delle aree di competenza è derivato un aumento della domanda specialistica da parte della clientela. Entrambi questi fenomeni hanno determinato una significativa spinta per gli studi professionali ad organizzarsi secondo modelli più complessi, in grado di far fronte all'evoluzione del mercato e di lavorare secondo criteri aziendali di autonomia organizzativa e massima redditività.

Ma quali sono le modalità di aggregazione più praticate?

Sono sostanzialmente due le forme di aggregazioni fra professionisti che si sono sviluppate nel corso degli ultimi 20 anni.

Acquisizione/cessione dello studio professionale

La prima tipologia di aggregazione costituisce in realtà la naturale conseguenza del modello di operazione di acquisizione/cessione che si è sviluppato nell'ambito degli studi professionali. Nella prassi l'operazione di cessione di uno studio professionale si ispira alla necessità di realizzare e garantire la continuità fra la vecchia e la nuova gestione, con lo scopo di agevolare al massimo il subentro del professionista acquirente nei rapporti di prestazione d'opera professionale in essere con la clientela del cedente. Sulla base di tale premessa, l'operazione viene tendenzialmente strutturata come segue: permanenza quantomeno di un richiamo al brand del cedente, mantenimento della sede di svolgimento dell'attività, mantenimento dei rapporti di lavoro con i dipendenti, utilizzo delle medesime procedure operative e degli stessi tariffari, contrattualizzazione di un periodo di affiancamento/e canalizzazione della clientela da parte del cedente; frequenti accordi di collaborazione che consentano la permanenza del cedente nell'ambito dello studio. Pertanto, la cessione/acquisizione di uno studio professionale si realizza sostanzialmente, almeno in una prima fase, tramite l'aggregazione fra due strutture, in quanto la struttura operativa dello studio ceduto (titolare, personale, procedure e beni strumentali) viene incorporata dall'acquirente.

Fusione tra studi professionali

La seconda tipologia di aggregazione è costituita dalla fusione fra studi professionali e/o dalla stipula di contratti di rete fra professionisti. Il professionista più evoluto sente l'esigenza di crescere tramite la realizzazione di partnership che consentano di presentarsi al mercato tramite un'offerta strutturata e specialistica di prestazioni professionali. In questo caso, a differenza dell'operazione di acquisizione/cessione dello studio, la quale si sviluppa su binari predefiniti, i professionisti devono trovare accordi, non scontati, su molteplici questioni: scelta della struttura societaria/associativa, misura delle partecipazioni, governance, ripartizione degli utili, comunicazione al pubblico, marketing etc. Si tratta di una sfida complessa, nell'ambito della quale il professionista deve accettare di perdere sovranità sul suo studio e di condividere con altri colleghi oneri e onori inerenti l'esercizio dell'attività professionale. La difficoltà maggiore è di carattere culturale, in quanto il professionista deve accettare l'idea di

non essere più il dominus unico dello studio e di dover condividere con i suoi soci la governance, le strategie, la clientela. Affinché l'aggregazione non si riduca ad una mera condivisione di spazi priva di valore aggiunto, è necessario che i soci credano e lavorino ad un progetto unico, operando secondo criteri più aziendali rispetto al vecchio modello di studio professionale. Il professionista deve pertanto "sacrificare" una parte della sua sovranità, al fine di rendere conto della propria attività ai suoi soci. I soci dovranno approvare insieme il budget ed il bilancio, condividere struttura operativa e clientela. Tutto ciò richiede un importante impegno in termini di tempo ed energie.

I vantaggi dell'aggregazione tra professionisti

L'aggregazione tra professionisti consente di affrontare il mercato con una struttura più organizzata ed in grado di rispondere adeguatamente alla domanda sempre più variegata e specializzata formulata dalla clientela. Nell'ambito di una aggregazione i professionisti hanno la possibilità di ripartirsi le prestazioni secondo le loro rispettive inclinazioni, di crescere tramite un confronto continuativo con i colleghi, di ripartirsi responsabilità e rischi. In un tale contesto la digitalizzazione degli studi professionali costituisce un'opportunità di ottimizzazione dei processi operativi, di maggior visibilità nei confronti del mercato e di acquisizione di nuova clientela mediante le tecniche del web marketing. La digitalizzazione, pertanto, va vista come uno strumento che agevola il processo aggregativo fra studi, in quanto consente ed accelera l'integrazione fra le diverse strutture professionali.

Il ruolo dell'advisor nelle operazioni M&A di studi professionali

Il rischio maggiore in simili progetti è quello che emerga un'incompatibilità fra i soci inizialmente non verificata, che non vi sia sintonia progettuale ed operativa. Al fine di prevenire questo rischio è opportuno affidarsi a consulenti terzi specializzati in questa tipologia di operazioni, i quali accompagnino i professionisti nel percorso di aggregazione, fornendo gli adeguati modelli valutativi, contrattuali e negoziali per la chiusura dell'operazione. L'advisor terzo deve essere in grado di fornire ai professionisti dei modelli rodati di operazione di cessione/fusione di studi professionali, nell'ambito del quale il professionista venga assistito a 360 gradi in tutte le fasi dell'operazione: ricerca ed individuazione del partner adeguato; quantificazione del valore dei singoli studi; strutturazione dell'operazione tramite supporto civilistico/fiscale; redazione di tutta la contrattualistica comprensiva di statuti e regolamenti, gestione della negoziazione sino al closing dell'operazione.

L'intervento di un advisor terzo in questo tipo operazioni è fondamentale, in quanto i singoli professionisti, pur avendo a volte le competenze per coprire singole fasi dell'operazione, hanno assoluto bisogno di un soggetto terzo che dia impulso ed i giusti tempi al tutto, fornisca il modello adeguato al caso, cerchi la necessaria sintesi fra le esigenze delle parti e risolva, quale soggetto imparziale, ogni eventuale criticità che emerga nel corso delle trattative. Il fai da te è estremamente sconsigliato, in quanto esso difficilmente porta ad una concretizzazione dell'operazione e, quando questa si chiude, spesso risente di lacune in ambito

valutativo/contrattuale che ne pregiudicano il buon fine nel medio/lungo periodo.



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

Lorenzo Cattaneo, Commercialista. Golf Club Corimato, Como. Martedì ore 10:48.

ADEMPIMENTI

Primi chiarimenti dell'Agenzia sui contratti di appalto

di **Sandro Cerato**

La **soglia di euro 200.000** al superamento della quale scattano gli obblighi di controllo da parte del committente in relazione al **versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice** nell'ambito dei contratti di appalto, subappalto e affidamento, di cui all'[articolo 4 D.L. 124/2019](#), deve essere verificata tenendo conto della **somma dell'importo annuo dei singoli contratti**.

È uno dei numerosi chiarimenti che l'Agenzia delle entrate ha fornito nel corso del **Forum dei commercialisti** con riferimento ai nuovi obblighi previsti dall'[articolo 4 D.L. 124/2019](#).

Si ricorda che tale norma prevede alcuni obblighi di controllo da parte dell'**impresa committente** in merito alla **corretta effettuazione e versamento delle ritenute** da parte dell'impresa appaltatrice nell'ambito di **contratti di appalto, subappalto e affidamento** in presenza dei seguenti requisiti:

- importo complessivo annuo **superiore ad euro 200.000**;
- **prevalente utilizzo di manodopera dell'impresa appaltatrice**;
- svolgimento della prestazione presso la sede del committente;
- utilizzo dei **beni strumentali** di proprietà dell'impresa committente.

Il primo chiarimento, come già accennato, riguarda le **modalità con cui verificare il superamento della soglia di euro 200.000**.

L'Agenzia delle entrate precisa che, **in presenza di più contratti**, il predetto limite va riferito alla somma dell'importo annuo dei **singoli contratti**, e se la somma di tali contratti supera la soglia di euro 200.000, la nuova disciplina va applicata **in relazione a tutti i contratti stipulati e ancora in essere nel momento in cui la soglia è superata**.

Ciò dovrebbe significare che, ad esempio, se vengono stipulati nel corso di un anno 4 contratti ciascuno del valore di euro 60.000, gli obblighi previsti dovrebbero scattare solamente per il quarto contratto (ferma restando la necessità che i primi tre contratti siano stati completati prima dell'inizio dell'ultimo rapporto).

Il secondo chiarimento riguarda i requisiti che **l'impresa appaltatrice può far risultare dal certificato rilasciato dall'Agenzia al fine di "liberare" l'impresa committente** dagli obblighi di controllo degli adempimenti posti in essere dal soggetto appaltatore.

In relazione al **requisito di attività almeno triennale**, l'Agenzia precisa che si deve aver riguardo alle indicazioni contenute nel **provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 12 giugno 2017** (in materia di cessazione della partita Iva in assenza dei requisiti oggettivo e soggettivo), mentre per la **verifica del versamento in conto fiscale** per importi eccedenti il 10% dei ricavi si deve tener conto di qualsiasi somma versata con il modello F24 (Iva, ritenute, contributi previdenziali, ecc.), con conseguente possibilità di verificare il requisito in parola anche da parte delle **imprese in perdita fiscale**.

Il terzo chiarimento riguarda le **modalità di compilazione del modello F24** da parte dell'impresa appaltatrice.

Secondo l'Agenzia **non deve essere compilato un modello F24 per ciascun lavoratore** impiegato nel relativo contratto, ma **può essere compilato un solo modello per ciascun committente**, indicando il codice fiscale dello stesso nel campo "*Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare*" del modello F24, unitamente al **codice identificativo "09"** (istituito con la [risoluzione AdE 109/E/2019](#)), da riportare nel campo "*codice identificativo*" dello stesso modello F24.

Si segnala, infine, l'ultimo chiarimento riguardante l'applicabilità della disciplina in esame anche in relazione ai **contratti di appalto, subappalto e affidamento stipulati con le agenzie di lavoro**, poiché **l'esclusione di tali soggetti riguarda solamente l'inversione contabile** ai fini Iva inserita nell'[articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) (la cui efficacia è comunque subordinata all'**autorizzazione Ue**).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

DIGITAL

Seminario di specializzazione

**LA LEGGE DI BILANCIO 2020 ALLA LUCE DEI
RECENTI CHIARIMENTI DELLE ENTRATE**

Scopri di più >

IVA

L'esterometro di novembre 2019 può essere inviato entro il 31 gennaio

di **Fabio Garrini**

La **Legge di bilancio 2020** interviene in tema di **esterometro** modificando la **periodicità**, abbandonando il precedente invio mensile in favore di un più agevole (e ragionevole) invio **trimestrale**.

Tale modifica è pensata per esplicitare i propri effetti con riferimento alle operazioni registrate nel 2020, ma recentemente, nei **forum** tenuti con la stampa specializzata, l'Agenzia ha avuto modo di precisare che lo slittamento di invio **riguarda anche la comunicazione relativa al passato mese di novembre 2019**.

L'esterometro e la periodicità

L'[articolo 1 D.Lgs. 127/2015](#), prevede, con decorrenza dallo scorso **1° gennaio 2019** l'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica per le operazioni intercorse tra soggetti stabiliti ai fini Iva nel territorio dello Stato, nonché l'obbligo di presentazione di un'apposita comunicazione (il cosiddetto "**esterometro**") per le operazioni effettuate e ricevute con controparti non stabilite ai fini Iva in Italia (disposizione contenuta nel **comma 3-bis**).

Per tali ultime operazioni, infatti, **non essendo previsto l'obbligo di emissione della fattura elettronica**, il legislatore richiede la **presentazione di una specifica comunicazione**.

Va rammentato, comunque, che non vi è obbligo di inserire in tale comunicazione le operazioni per le quali è stata emessa una **bolletta doganale** e quelle per le quali siano state emesse o ricevute **fatture elettroniche**; la ragione di tali esoneri risiede nel fatto che dette operazioni sono **già note all'Amministrazione Finanziaria** (tramite **dichiarazione doganale** ovvero **tramite transito allo Sdi**).

L'adempimento in commento è stato **inizialmente fissato con cadenza mensile**, ma, più recentemente, tale periodicità è stata modificata.

L'[articolo 16, comma 1-bis, D.L. 124/2019](#) (inserito, in sede di conversione, dall'[articolo 1, comma 1, L. 157/2019](#)), modificando l'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), ha infatti trasformato la periodicità della comunicazione **da mensile a trimestrale**:

*“La trasmissione telematica è effettuata trimestralmente **entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento**”*

Durante l'incontro con l'Agenzia tenutosi nei giorni scorsi è stato osservato come **non sia stata fissata alcuna decorrenza per tale modifica**, con la conseguenza che il nuovo termine di invio dovrebbe riguardare tutti gli adempimenti in scadenza **successivamente alla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. 124/2019** (come detto, infatti, si tratta di una correzione apportata in sede di conversione), la cui pubblicazione in Gazzetta Ufficiale è avvenuta il **24.12.2019**.

In particolar modo, la questione è stata sollevata in relazione alle operazioni relative al mese di **novembre 2019** che, in base alla precedente periodicità, dovevano essere inviate entro la fine del mese di dicembre scorso, **scadenza che oggi dovrebbe essere letta secondo le nuove regole**, quindi posticipata alla fine del mese di **gennaio 2020**.

L'Agenzia conferma l'interpretazione proposta, ritenendo che tutti gli adempimenti non ancora scaduti il **25 dicembre 2019** (ossia il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di conversione) debbano seguire il nuovo termine.

In altre parole, venendo al caso specifico, **i nuovi termini troveranno applicazione per i documenti emessi o ricevuti dal mese di novembre 2019**.

Saranno pertanto da considerarsi tempestive, osserva l'Agenzia, le comunicazioni effettuate **entro il 31 gennaio 2020**, relative alle operazioni di **novembre e dicembre 2019**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**NOVITÀ FISCALI 2020: LA LEGGE DI BILANCIO
E IL COLLEGATO FISCALE**

Scopri le sedi in programmazione >

DIRITTO SOCIETARIO

L'adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile nelle Pmi – II° parte

di **Fabio Favino**

Nel predisporre gli **adeguati assetti organizzativi**, l'organo amministrativo deve definire:

- **i processi aziendali**, intesi come l'insieme delle attività poste in essere con ordine logico ed una sequenza temporale ben definita **per il raggiungimento di un obiettivo specifico**;
- **le procedure aziendali** intese come **regole da seguire per lo svolgimento, durante i processi, di determinate attività**;
- la sequenza delle **attività** stesse e le **decisioni** che ne sono alla base e gli eventi da cui derivano le decisioni;
- le procedure che garantiscono **la corretta registrazione delle informazioni aziendali all'interno del sistema informativo**;
- l'esistenza di **direttive e procedure per l'autorizzazione e l'approvazione delle operazioni**;
- **le mansioni aziendali e le responsabilità oggetto di controllo**, con indicazione analitica delle responsabilità e dei doveri principali relativi ad un particolare lavoro;
- **i regolamenti interni e le eventuali ulteriori mappature dei processi aziendali** come ad esempio la certificazione dei **sistemi di gestione della qualità, ambientali, dell'energia, della sicurezza** e la **salute nei luoghi di lavoro** o attinenti alla **responsabilità sociale dell'impresa**.

Nel caso delle **imprese di minori dimensioni (Pmi)** la **struttura organizzativa**, essendo più semplice, **può consentire una minore formalizzazione degli assetti organizzativi sopra descritti, anche a causa della semplicità dei processi e delle procedure**, sia in termini numerici che in considerazione della tipologia di attività e quantità di persone coinvolte.

Nelle Pmi è necessario che il caratteristico coinvolgimento dei soci nella gestione della società non comprometta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo.

Un **ulteriore aspetto attinente all'organizzazione** riguarda:

- **il sistema di attribuzione dei poteri di "gestione", che deve essere in linea con le responsabilità organizzative e gestionali conferite**. In tal senso un ruolo determinante lo svolge l'assemblea dei soci e i consigli di amministrazione (se presenti) nel momento in cui conferiscono i relativi poteri;

- l'esistenza de **budget operativi predisposti in funzione delle dinamiche economiche e finanziarie e del piano strategico aziendale**;
- gli aggiornamenti, dei documenti di programmazione (annuali);
- **l'esistenza e l'adeguatezza della reportistica predisposta per i vari livelli di responsabilità.**

Nel definire l'organizzazione delle varie funzioni aziendali **l'organo amministrativo deve attribuire con chiarezza:**

- **i ruoli ricoperti dalle risorse interne;**
- **la natura e l'ampiezza delle funzioni attribuite al Responsabile della funzione aziendale;**
- **le procedure e le modalità con cui vengono svolte le specifiche funzioni aziendali;**
- **la tipologia e le modalità con le quali avvengono gli scambi informativi con la direzione aziendale;**
- **le modalità di trasmissione dei flussi informativi fra le varie funzioni aziendali.**

La struttura organizzativa deve prevedere delle **procedure capaci di assicurare la presenza di personale con adeguata competenza tecnica a svolgere le funzioni assegnate.**

A tal fine **è importante**, per l'organo amministrativo, **definire:**

- **le modalità con cui viene selezionato il personale** a cui attribuire un ruolo specifico;
- l'esistenza di misure che consentano **l'assunzione di personale in possesso dei requisiti professionali** e delle competenze necessarie allo svolgimento della propria funzione;
- la partecipazione periodica del personale ai **corsi di formazione;**
- l'assunzione di **figure professionali altamente qualificate;**
- procedure di **verifica, in fase di assunzione del personale, delle informazioni fornite dai candidati;**
- **politiche del personale che stabiliscano le funzioni, le responsabilità, le performances attese e gli eventuali avanzamenti di carriera.**

L'organizzazione aziendale deve prevedere anche l'adeguatezza del sistema aziendale di Information Technology con riguardo sia all'apparato *hardware*, sia ai *software* installati, sia alla rete di connessioni tra i *server* aziendali e i vari *client*. Il **sistema IT** è costituito, in particolare, da:

- l'architettura IT della società;
- la **rete informatica aziendale** e gli *access points*;
- le **risorse hardware** utilizzate sia a livello di *server* e sia a livello di *client*;
- i *software* e le varie applicazioni utilizzate;
- le figure professionali che operano all'interno della funzione IT;
- la periodicità e il contenuto dell'aggiornamento tecnologico dei sistemi informatici;
- le procedure di *disaster recovery*;

- i processi e i modelli operativi della funzione IT.

Il sistema IT, in molte aziende di piccole dimensioni, non presenta particolari problematiche organizzative, in quanto tali funzioni sono integralmente esternalizzate e non è presente la figura del responsabile della funzione IT.

Infine, un **assetto organizzativo adeguato non prescinde da due ulteriori elementi quali:**

- l'esistenza di **procedure che disciplinano l'uso dei beni aziendali** con riferimento, in particolare, a quelli di valore elevato, che risultino strategici per la società, il cui utilizzo presenta elevati rischi di danneggiamento, in uso esclusivo a dipendenti e presso terzi;
- **un sistema idoneo alla protezione e conservazione dei dati aziendali** (procedure di archiviazione e conservazione elettronica dei documenti, rispetto degli adempimenti in materia di tutela della sicurezza nei luoghi di lavoro di cui al **D.Lgs. 81/2008** e in materia di protezione dei dati personali di cui al **D.Lgs. 196/2003**).

Nel prossimo contributo si evidenzieranno le caratteristiche del **sistema amministrativo contabile** di cui all'[articolo 2086 cod.civ.](#) e l'**importanza del sistema di controllo interno**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**ASSETTI ORGANIZZATIVI, CONTROLLO INTERNO E
CONTINUITÀ AZIENDALE**

Scopri le sedi in programmazione >

CRISI D'IMPRESA

Il fallimento del socio illimitatamente responsabile

di **Roberto Giacalone**

L'articolo 147 L.F. stabilisce che il fallimento di una **società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società in accomandita per azioni** produce anche il **fallimento per estensione** dei soci illimitatamente responsabili, anche se non persone fisiche.

La dichiarazione di fallimento coinvolge non solo i soci esistenti a quella data, ma anche quelli il cui **vincolo sociale** risulta formalmente **sciolto**, o ancora nel caso in cui i soci abbiano **modificato il vincolo di responsabilità** passando ad esempio da socio accomandatario a socio accomandante, entro 1 anno dalla dichiarazione di fallimento.

A tal proposito è necessario che vi sia stata **adeguata pubblicità**, mediante iscrizione nel registro delle imprese, in quanto se ciò non fosse avvenuto non avrebbe alcun rilievo che il recesso del socio o l'eventuale modifica di responsabilità sia avvenuto oltre 1 anno prima dalla dichiarazione di fallimento ([**Cass. n. 9234 del 07.06.2012**](#)).

Parimenti, anche l'eventuale **cancellazione del nome del socio dalla ragione sociale** non rappresenta prova del **recesso del socio dalla compagine sociale** e pertanto non è possibile disapplicare l'[**articolo 147 L.F.**](#) ([**Cass. n. 4865 del 01.03.2010**](#)).

La dichiarazione di fallimento per estensione del socio illimitatamente responsabile è comunque strettamente connessa alla **verifica dell'esistenza del dissesto della società**.

Non bisogna dimenticare che al **socio illimitatamente responsabile** deve essere riconosciuto il **beneficio di escussione** rispetto al **patrimonio sociale**, che **rappresenta la primaria fonte di soddisfazione degli interessi dei creditori sociali**.

Per tale motivo, è pacifico in giurisprudenza non precludere al socio illimitatamente responsabile che si trovi in uno stato di sovraindebitamento per debiti personali, di accedere a una delle procedure normate dalla L. 3/2012, prima che venga emessa la sentenza di fallimento della società.

Altra ipotesi degna di nota è quella del **socio accomandate**, che, per sua natura, non ha alcun potere di rappresentanza della società: nel caso in cui la sua condotta sia stata caratterizzata dall'**ingerenza nella gestione**, la successiva dichiarazione di fallimento determinerà, anche in questa ipotesi, l'estensione della qualifica di **socio illimitatamente responsabile** e quindi il suo fallimento.

L'[articolo 147, comma 4](#), individua le ipotesi di estensione del fallimento anche ai **soci occulti**, ossia quei soci illimitatamente responsabili la cui esistenza risulta solo **dopo la dichiarazione di fallimento** e allo stesso modo l'[articolo 147, comma 5, L.F.](#) estende il fallimento a quelle società che emergono dopo la dichiarazione di **fallimento dell'imprenditore individuale**: in questo caso la procedura di fallimento prima riguarderà la società occulta e poi i rispettivi soci in estensione.

In ambito **penal-fallimentare** trova applicazione l'[articolo 222 L.F.](#), norma che viene **modellata in funzione dell'estensione della responsabilità del socio**.

La **responsabilità penale del socio** integra soltanto alcune **fattispecie di bancarotta**, potendosi escludere quella **documentale**, in quanto non è possibile riscontrare l'**obbligo di tenuta delle scritture contabili** in capo al socio non imprenditore o non amministratore (**Cass. pen., 18.11.1980**).

Seminario di specializzazione

IL RAPPORTO TRA GLI STRUMENTI DI GESTIONE DELLA CRISI DI IMPRESA E I REATI DI OMESSO VERSAMENTO

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Verifica fiscale: in quali casi è possibile effettuare l'accesso domiciliare?

di **Marco Bargagli**

Nel **corso di una verifica fiscale** l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi dei poteri previsti dall'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) e dell'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#), può ordinariamente accedere **all'interno dei locali adibiti all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali.**

In merito, è **obbligatorio** esibire il **tesserino personale di riconoscimento**, il **foglio di servizio** sottoscritto dal Comandante del Reparto della **Guardia di Finanza**, ossia l'**ordine di verifica o di accesso** siglato dal **responsabile dell'Ufficio**, qualora i verificatori appartengano **all'Agenzia delle entrate.**

L'attività ispettiva viene svolta per la ricerca, la prevenzione e la repressione delle **violazioni in materia di entrate dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea**, nonché per acquisire tutti gli elementi utili ai fini dell'**accertamento delle imposte dovute** e per la **repressione delle frodi fiscali.**

Ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 68/2001](#), al **Corpo della Guardia di finanza** – quale organo di **polizia economico finanziaria** – sono demandati peculiari **compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni** in materia di:

- **imposte dirette e indirette, tasse, contributi, monopoli fiscali e ogni altro tributo, di tipo erariale o locale;**
- **diritti doganali, di confine e altre risorse proprie nonché uscite del bilancio dell'Unione europea;**
- **ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale;**
- **attività di gestione svolte da soggetti privati in regime concessorio, ad espletamento di funzioni pubbliche inerenti la potestà amministrativa d'imposizione;**
- **risorse e mezzi finanziari pubblici impiegati a fronte di uscite del bilancio pubblico, nonché di programmi pubblici di spesa;**
- **entrate ed uscite relative alle gestioni separate nel comparto della previdenza, assistenza e altre forme obbligatorie di sicurezza sociale pubblica;**
- **demanio e patrimonio dello Stato, ivi compreso il valore aziendale netto di unità produttive in via di privatizzazione o di dismissione;**
- **valute, titoli, valori e mezzi di pagamento nazionali, europei ed esteri, nonché**

movimentazioni finanziarie e di capitali;

- **mercati finanziari e mobiliari**, ivi compreso l'esercizio del credito e la sollecitazione del pubblico risparmio;
- **diritti d'autore, know-how, brevetti, marchi ed altri diritti di privativa industriale**, relativamente al loro **esercizio e sfruttamento economico**;
- ogni altro **interesse economico-finanziario nazionale o dell'Unione europea**.

Onde **acquisire il pertinente quadro probatorio** utile a contrastare eventuali **fenomeni di evasione fiscale**, oltre **nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali**, è possibile **effettuare l'accesso in altri luoghi** e, segnatamente:

- **nei locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze**;
- **nei locali c.d. promiscui** ossia quelli adibiti, oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, anche ad **abitazione privata**.

In merito, giova ricordare che l'accesso in locali adibiti **esclusivamente ad abitazione privata** può avvenire solo in presenza della preventiva **autorizzazione del Procuratore della Repubblica**, nelle ipotesi di **"gravi indizi di violazioni delle norme tributarie"**, con il preciso **obiettivo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altri documenti comprovanti le violazioni** (Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume II – parte III – capitolo 2 **"Poteri esercitabili"**, pag. 13 e ss.).

I principi di diritto previsti in **tema di accesso domiciliare** (con particolare riferimento al **profilo motivazionale dell'autorizzazione**) sono stati illustrati dalla **suprema Corte di cassazione, sezione 5^a civile**, con la recente [sentenza n. 28563/2019](#) del 06.11.2019, nella quale è stato **dichiarato inammissibile il ricorso** presentato da una società di capitali che aveva paventato l'**illegittimità dei dati e notizie acquisiti nel corso di un accesso domiciliare autorizzato dal magistrato**.

Gli Ermellini hanno dapprima **ripercorso l'ambito giuridico di riferimento**, affermando che l'**autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare**, prescritta in materia di Iva dall'[articolo 52](#) D.P.R. 633/1972, in quanto **sottesa all'acquisizione degli elementi di riscontro della supposta evasione fiscale**, al fine di **evitarne l'occultamento o la distruzione**, è **contraddistinta da un largo margine di discrezionalità** da cui **discende il carattere necessariamente sintetico della relativa motivazione**.

In tale contesto, l'**obbligo motivazionale** deve **ritenersi assolto** nel caso in cui risultino **indicate la nota e l'autorità richiedente**, con la specificazione che il **provvedimento trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della Legge fiscale**, la cui **valutazione dev'essere effettuata "ex ante"** con prudente apprezzamento.

Il **giudice tributario**, davanti alla **contestazione della pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare**, **"può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico**

ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti e che, nel valutare la legittimità del provvedimento di autorizzazione all'accesso domiciliare, terrà conto, quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente" (cfr. Corte cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16424/2004).

In definitiva, a parere degli ermellini, il **giudice di merito si è conformato ai principi di diritto sopra descritti**, ritenendo **legittimo l'accesso domiciliare presso l'abitazione della legale rappresentante della società verificata**, sulla scorta della **preventiva autorizzazione del pubblico ministero**, che **non era priva di motivazione in ordine alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie**.

Infatti, l'autorizzazione rilasciata da parte dell'Autorità giudiziaria richiama la nota trasmessa dal **Reparto della Guardia di Finanza operante**, con la quale si faceva presente che doveva essere **avviata una verifica fiscale** in presenza di **"gravi indizi della violazione di norme tributarie"** raccolti dai verificatori **ancor prima di chiedere l'autorizzazione all'accesso domiciliare**, grazie ad **un'intensa e articolata attività investigativa** in precedenza avviata.

Seminario di specializzazione

EXCEL: STRUMENTO UTILE PER AUMENTARE LA PRODUTTIVITÀ IN STUDIO E AZIENDA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)