

Edizione di venerdì 3 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Passaggio dal regime forfettario a quello ordinario

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

IVA

Acquisto irregolare con Iva dai NR identificati: uso del TD28 con quali conseguenze?

di **Francesco Zuech**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione per incorporazione: quale destino per i crediti fiscali dell'incorporata?

di **Silvio Rivetti**

DIRITTO SOCIETARIO

I chiarimenti della GDF sui sensori dei rischi di reati tributari derivanti dalla responsabilità 231/2001

di **Gianfranco Antico**

CRISI D'IMPRESA

L'operatività delle esenzioni dall'azione revocatoria

di **Luigi Ferrajoli**

CASI OPERATIVI

Passaggio dal regime forfettario a quello ordinario

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Domanda

Un cliente svolge attività di procacciatore di affari. Nell'anno 2020 era in contabilità forfettaria con proventi pari a 61.000 euro e così anche nel 2021 ha potuto applicare lo stesso regime contabile.

Oggi il cliente in fase di lavorazione situazione reddituale 2021, ha comunicato, che alcune fatture emesse nel 2020 per importo pari a circa 12.000 euro anziché essere state incassate nel 2021 come inizialmente comunicato, in realtà erano state incassate nel mese di dicembre 2020, come da certificazione rilasciata dall'azienda committente nel 2021 e consegnata solo ora.

Sulla base dei nuovi dati forniti, il contribuente non poteva più usufruire del regime forfettario già dall'anno d'imposta 2021.

Ci si chiede quale procedura debba essere eseguita per sanare interamente tale situazione sia da un punto di vista documentale (fatturazione elettronica), che fiscale (Iva, Lipe, etc).

Cosa è possibile sanare tramite ravvedimento operoso e con quali modalità e termini.

Oltre a presentare la dichiarazione integrativa per l'anno 2020, vogliate indicarci tutti gli step necessari per sanare l'anno 2021.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



IVA

Acquisto irregolare con Iva dai NR identificati: uso del TD28 con quali conseguenze?

di **Francesco Zuech**



Fra le varie risposte, in materia di esterometro, offerte dall'Agenzia delle entrate in occasione dei forum di gennaio 2023 con la stampa specializzata ce n'è una che richiede qualche riflessione (non è l'unica invero).

Il riferimento, nello specifico, è alla risposta diffusa lo scorso 23 gennaio (Forum Commercialisti Italia Oggi, *ndr*) in cui l'Agenzia **ha individuato nel TD28** il veicolo per comunicare ai fini in questione il caso dell'**acquisto con irrituale addebito dell'iva da parte del fornitore non residente** (o stabilito) ma **identificato** in Italia ([articolo 6, comma 9-bis.1, D.Lgs. 471/1997](#)).

La risposta – ineccepibile dal punto di vista del tecnicismo informatico (anche nella logica delle liquidazioni e dichiarazioni precompilate) – **non convince** però dal punto di vista dell'opportunità per il cessionario residente, fermo restando che (al di là dei “desiderata” AdE), la comunicazione non è normativamente obbligatoria nel caso (non raro) in cui la fattura emessa dal NR identificato è elettronica Sdl ([articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#)).

Proviamo a spiegare il perché delle titubanze sull'uso del TD28, tenendo ben distinte queste 3 situazioni:

1. fattura con Iva da non residente stabilito in IT;
2. fattura da non stabilito identificato (o non identificato) ritualmente in reverse charge;
3. fattura con irrituale addebito dell'Iva dal non residente identificato.

Quest'ultima ipotesi è quella dove si inserisce la precisazione – sul TD28 – indicata in premessa e le criticità che, a giudizio di chi scrive, ne conseguono.

Caso 1 – Fattura con Iva da non residente stabilito in IT

Dal 2010, com'è noto, in Italia c'è in capo ai cessionari/committenti residenti l'estensione del **reverse charge** ([articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#); **articolo 194 Direttiva 2006/112/CE**) per tutti gli **acquisti territoriali effettuati presso non residenti/stabiliti**.

In linea di principio, quindi, l'unica ipotesi in cui il cessionario/committente residente (parliamo di B2B) può/deve ricevere da un non residente fattura con rivalsa (addebito) dell'Iva nazionale è quella in cui il non residente sia anche **stabilito in Italia** e per le operazioni, ovviamente, poste in essere dalla suddetta stabile (articolo 17, comma 4, e articolo 7, comma 1/d).

In tal caso, va ricordato, anche il soggetto stabilito (al pari del residente) ha l'obbligo della **fatturazione elettronica e quindi l'arrivo di una FE è sintomatico** (anche se non si tratta di un assioma poiché l'uso della FE non è vietato ai non stabiliti) di un **rapporto fra residenti/stabiliti** dove l'addebito dell'Iva è corretto (con la sola eccezione ovviamente dei casi del *reverse charge* interno di cui agli articoli 17 comma 5 e 6 nonché articolo 74 commi 7/8 ovvero natura da N6.1 a N6.8).

In questi casi quindi il cessionario residente/stabilito non deve trasmettere nulla al fisco avendo già ricevuto via Sdi una fattura elettronica equiparabile a quella fra residenti (se malauguratamente il cessionario la ricevesse, invece, cartacea dovrebbe operare – nei termini dell'[articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#) – un'autofattura denuncia TD20 giacché – per espressa previsione dell'[articolo 1, comma 6, del D.Lgs. 127/2015](#) “la fattura si intende non emessa”).

Caso 2 – Fattura da non stabilito identificato (o non identificato) ritualmente in reverse charge

A differenza del caso 1 la rivalsa non vale, invece, quando il **fornitore estero** in Italia è eventualmente **solo identificato** (identificazione diretta articolo 35-ter facilmente individuabile dalla partita iva “xxxxxxx999x”) o **rappresentato** (rappresentanza fiscale ex articolo 17 comma 3 che andrebbe – ma non sempre ciò avviene – evidenziata in fattura) perché in tal caso gli acquisti territoriali (diversi dalle importazioni con “bolletta IT” e dagli acquisti intracomunitari ex articolo 38 comunque in r.c.) vanno **assoggettati all'inversione contabile** ai sensi dell'articolo 17, comma 2 (**VJ3** in dichiarazione annuale Iva; TD19 ai fini dell'esterometro o TD17 se servizi).

In tal caso se il fornitore fosse bravo ed ossequioso delle disposizioni dell'articolo 219-bis della Direttiva 2006/112/CE **non dovrebbe emettere fattura dalla posizione (id/rf) italiana ma dalla propria sede estera** (in tal senso già [risoluzione AdE 21/E/2015](#)) **indicando in fattura l'inversione contabile senza addebitare l'Iva interna** (articolo 17 comma 2 o articolo 194, *cit.*; articoli 44 e 196 Direttiva se servizi generali).

In questo caso il **cessionario integra la fattura** (nel mese di arrivo della stessa se il fornitore è comunitario) oppure **emette autofattura** (se il fornitore è extra UE) ed effettua la doppia annotazione (vendite/acquisti) nei termini previsti dagli adempimenti Iva, chiudendo la

gestione con l'**invio del TD19** (TD17 se servizi) all'AdE (per gli "antichi rimedi" alla troppo stringente tempistica in vigore da luglio 2022, si rinvia alle osservazioni già formulate su [EcNews del 2 agosto 2022](#), ndr).

In tal caso – come viene coerentemente spiegato nella note della "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia – **l'eventuale fattura impropriamente veicolata dal fornitore non stabilito attraverso la propria identificazione italiana "non avrà rilevanza ai fini Iva (risoluzione 89/E/2010)" e a rilevare negli archivi AdE (precompilate) del cessionario (o committente) sarà esclusivamente l'invio del flusso TD19** (o del TD17 per i servizi) che il cessionario medesimo deve trasmettere compilando l'«IdFiscaleIva» estero (<IdPaese> + <IdCodice>) del fornitore (ricordiamo che la valorizzazione in detto tag dell'«IdPaese» con il valore "IT" determina lo scarto – errore 00473 – dei flussi TD17, TD18, TD19 e TD28).

Aggiungiamo, per completezza, che l'AdE **non ha mai spiegato cosa indicare in detto «IdFiscaleIva» quando nella fattura il fornitore non ha indicato (anche) l'identificativo della propria posizione estera**; taluni usano compilare l'«IdFiscaleIva» con "OO" seguito da 11 volte 9 (prendendo spunto da una vecchia e superata soluzione data in epoca spesometro) con la variante di indicare nell'«IdPaese» il codice Iso della sede del fornitore (al posto del codice "OO" che le specifiche tecniche ammetterebbero, infatti, solo nel caso di fornitori residenti a Livigno e Campione d'Italia); a giudizio di chi scrive (fermo restando che passa di tutto quando l'«IdPaese» è diverso a IT) **una soluzione più coerente** (e anche agevole) potrebbe essere quella compilare il tag <IdCodice> con la partita Iva italiana del fornitore preceduta da IT (**Esempio** fornitore tedesco con identificazione in IT: <IdPaese> = **DE**; <IdCodice> = IT23678329990, ovvero «IdFiscaleIva» = **DEIT23678329990**).

Caso 3 – Fattura con irrituale addebito dell'Iva dal non residente identificato

Veniamo quindi al caso tutt'altro che raro – affrontato nella risposta citata in premessa – in cui il fornitore meramente identificato/rappresentato addebita erroneamente l'Iva al cessionario/committente residente.

Iva che l'articolo 6, **comma 9-bis.1**, D.Lgs. 471/1997 (post D.Lgs. 158/2015) riconosce come **detraibile per il cessionario/committente**, senza dover applicare il *reverse charge* (ed il flusso esterometro TD19/TD17 di cui sopra) nel qual caso – dice l'Agenzia rispondendo al quesito a tal fine mirato – la comunicazione esterometro di cui al comma 3-bis D.Lgs.127/2015 "**potrà dunque essere effettuata, nei tempi voluti dalla lettera b) del medesimo comma, utilizzando – anche al fine di contemperare le esigenze della precompilata IVA – il tipo documento "TD28" indicando – nel blocco cedente/prestatore – il codice Paese e l'identificativo estero del fornitore**" secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella retro citata "Guida".

Trattasi, nella sostanza, della stessa classe documentale attivata dal 1° ottobre 2022 per la comunicazione da parte del cessionario IT degli acquisti documentati da fatture cartacee con addebito dell'Iva da **fornitore sammarinese con ricavi inferiori a euro 100.000** (fornitore non

obbligato al flusso della FE ex articolo 18, comma 4, Decreto Delegato Repubblica S.M. n.147/2021) che va ovviamente utilizzato indicando il codice paese (diverso da SM) e il codice identificativo estero dello specifico fornitore (per inciso le specifiche tecniche attuali 1.7.1 – errore 00473 – **escluderebbero che il TD28 possa essere utilizzato con IdPaese diverso “SM” ma è evidente l’intenzione di rimuovere tale blocco**).

Riflessione: quali rischi e quali prove?

Ciò premesso, per quest’ultima terza casistica, **vi sono dei però** su cui a giudizio di chi scrive è utile riflettere.

Nella risposta in analisi l’Agenzia ricorda, infatti, come il comma 9-bis.1 dica che

- *«qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l’applicazione dell’inversione contabile l’imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ..., sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **il cessionario o il committente** anzidetto non è tenuto all’assolvimento dell’imposta, **ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro**»,*
- che al pagamento della sanzione *«è solidalmente tenuto il cedente o prestatore»* e
- che dette disposizioni (leggasi attenuazioni) *«non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione di cui al comma 1 (leggasi **dal 90 al 180%**, ndr) **quando** l’applicazione dell’imposta nel modo ordinario anziché mediante l’inversione contabile **è stata determinata da un intento di evasione o di frode** del quale **sia provato** che il cessionario o committente **era consapevole**».*

Fin qui *nulla quaestio*. È nella norma stessa che – in nome della funzione “educativa” (la chiamano così) delle sanzioni – è prevista ben che vada una sanzione fissa in capo al cessionario/committente (il debitore d’imposta per la norma) che non applica il *reverse charge*, con responsabilità solidale del cedente/prestatore (che è colui che induce all’errore).

Giova però osservare che l’Agenzia, pur confermando, nel richiamare la risposta d’interpello 501/2021 (così come è previsto, aggiungiamo noi, anche nella [risposta n. 301/2021](#) e – meglio ancora – nella [circolare 16/E/2017](#) § 3), che per ragioni di semplificazione **il cessionario non ha l’onere di regolarizzare** (non serve cioè applicare il reverse) la fattura irregolare a fronte della quale il legislatore ha previsto una sanzione più mite (quella fissa in luogo di quella a percentuale), è andata forse un po’ oltre la “consapevolezza” di evasione/frode cui parla la norma laddove aggiunge (aspetto non presente nei precedenti citati, *nda*) che rimane *“fermo il diritto alla detrazione **qualora** il cessionario/committente **dia prova che l’imposta** «sia stata», seppur erroneamente, «assolta dal cedente o prestatore» in assenza di frode ...”.*

In sostanza, in questa risposta, l’AdE ha aggiunto un tassello (l’onere del cessionario di essere in grado di dimostrare che il proprio fornitore ha assolto l’Iva erroneamente “rivalsata”) di

tutt'altro che agevole gestione.

Al netto di ciò rimane fermo, in ogni caso, che **il cessionario/committente**, quando **usa il TD28** (fuori dai casi del “minimo” sammarinese), confeziona in capo all'Agenzia un l'elenco preciso di tutte le irritalità che la stessa (per ammissione del contribuente stesso) **potrebbe agevolmente sanzionare** nella misura dal euro 250 a 10.000 salva applicazione del ravvedimento operoso (per singola liquidazione/fornitore coinvolto, come spiegato nella circolare 16/E, cit.) oppure – per tutte le violazioni commesse al massimo fino al 31.10.2022 – salva l'adesione alla sanatoria delle irregolarità formali prevista (con prima rata entro il 31 marzo 2023) dall'articolo 1, commi 166-173, L. 197/2022 (cfr. [circolare 2/E/2023](#) § 1).

Alcune **considerazioni** (fuori dall'eventuale ambito di copertura della citata sanatoria) sorgono quindi spontanee:

- il comportamento più opportuno è e rimane (da sempre) quello di **chiedere al fornitore la correzione della fattura** (storno e restituzione dell'Iva con e ri-fatturazione in reverse a cui far seguire la rituale gestione illustrata con il caso 1); è fuori dubbio, infatti, la praticabilità delle note di variazione per errori di fatturazione quantomeno nei termini dell'articolo 26 comma 3 (in tal senso già la vecchia [circolare 11/E/2007](#) 5.1);
- laddove ciò non risulti agevole o sia antieconomico a fronte di **acquisti di scarsa rilevanza** (poche decine di euro di Iva) conviene – a giudizio di chi scrive – applicare il *reverse charge* comportandosi esattamente come vuole l'articolo 17, comma 2 (ovvero come indicato nel caso 2) **escludendo quindi qualsiasi conseguenza sanzionatoria a prescindere dal comportamento del fornitore estero**; in tal caso, infatti, **la posta a debito del RC annulla nella sostanza la detrazione dell'Iva** (e chi ha limitazioni da prorata o simili la versa pure). In questo caso, tuttavia, sono due (da sempre) le questioni non del tutto chiare: la prima riguarda **l'importo su cui calcolare l'Iva della citata posta a debito** (e di quella conseguentemente a credito) ovvero (i) se sul totale irritalmente ivato della fattura ricevuta (i.e. euro 122) o (ii) su quella che sarebbe stata la base imponibile (i.e. euro 100) nel caso di fattura correttamente emessa in reverse dal fornitore (entrambe le situazioni sono a giudizio di chi scrive sostenibili anche se la prima appare più prudente); la seconda questione attiene alla deducibilità ai fini delle imposte dirette dell'Iva di cui, di fatto, si rinuncia alla detrazione (il fornitore riceve il flusso di euro 122 e quindi i 22 euro del nostro esempio diventano per il cessionario/committente anche un costo a conto economico) ma che, a giudizio di chi scrive, per le fatture di piccolo importo, non dovrebbe rappresentare un problema laddove si convenga sull'assonanza al caso affrontato nella [circolare AdE 25/E/2010](#) in cui (dopo una precedente posizione di segno contrario) è stata riconosciuta la deducibilità dell'Iva non detraibile per il caso in cui – per ragioni di economicità amministrativa – il contribuente decida di documentare spese di alberghi e ristoranti attraverso RF/SC (oggi documento commerciale) invece che tramite fattura;
- in ultima istanza, per gli acquisti di importo più rilevante, può essere allettante valutare – in luogo della soluzione b – la soluzione riconosciuta con la risposta in analisi (caso 3) a cui aggiungere, però, il **versamento della sanzione ridotta da**

ravvedimento (euro 250/9 ovvero euro 27,78 entro 90 gg dalla scadenza della liquidazione; euro 250/8 ovvero euro 31,25 oltre i 90 giorni ed entro la dichiarazione Iva di riferimento, ecc.) nell'auspicio che il fornitore non faccia il “furbetto” ma ponga in essere con regolarità i versamenti Iva nel nostro Paese e che, nell'eventualità, sia disposto a collaborare; il cessionario/committente deve essere quindi consapevole che la situazione potrebbe diventare “imbarazzante” nel caso in cui, nel frattempo, il fornitore risultasse irreperibile e l'Agenzia, avendolo qualificato come “*missing trader*”, tentasse il recupero della perdita di gettito (rischio inesistente con la soluzione a e b).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione per incorporazione: quale destino per i crediti fiscali dell'incorporata?

di **Silvio Rivetti**



L'Agenzia delle Entrate, con la [risposta all'interpello n. 218 del 16.02.2023](#), ha fornito nuovamente indicazioni utili circa le modalità di gestione del passaggio, nell'ambito di operazioni straordinarie di **fusione**, dei **crediti fiscali facenti capo alla società incorporata** a favore della società incorporante.

Il caso in esame vede come protagonista un **consorzio** cooperativo di imprese artigiane, il quale, per sollevare le imprese consorziate dalle difficoltà di cedere al mondo bancario i crediti da esse acquisiti per effetto degli sconti in fattura, concessi a fronte della realizzazione di interventi edilizi di carattere "minore" ricadenti nell'ecobonus ordinario e nel recupero del patrimonio edilizio esistente ai sensi dell'articolo 16-bis Tuir (e non nel superbonus), aveva accettato la veste di **cessionario dei relativi crediti**; per poi rappresentare, nell'istanza di interpello, la sua incapacità di fare fronte alla mole dei crediti incamerati, **esaurita la sua capienza fiscale**.

Al riguardo, in vista della deliberata fusione con altro consorzio artigiano di analoga natura, la società cooperativa destinata all'incorporazione pone il quesito circa le modalità con cui **l'incorporante potrà fruire dei consistenti crediti d'imposta che essa porta in dote**, in assenza di indicazioni operative ritraibili dagli atti della prassi amministrativa, quanto agli accorgimenti tecnici da utilizzarsi.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate innanzitutto conferma i due principi di fondo regolanti il caso, che il consorzio istante dava sostanzialmente per scontati:

- in primo luogo, che la **fusione per incorporazione è fenomeno successorio di tipo universale**, per effetto del quale opera il subentro della società incorporante nell'insieme delle posizioni attive e passive facenti capo all'incorporata, tanto sul piano civilistico quanto su quello fiscale (ai sensi rispettivamente dell'[articolo 2504-bis](#)

[cod. civ.](#) e dell'[articolo 172, comma 4, Tuir](#));

- e in secondo luogo, quale corollario di quanto visto sopra, che i crediti fiscali propri dell'incorporata **confluiscono nella disponibilità dell'incorporante automaticamente**, senza necessità di dover procedere a una nuova cessione.

Nel sottolineare tali profili, l'Agenzia delle Entrate conclude così che **l'incorporante potrà direttamente utilizzare in compensazione**, all'indomani della fusione e far data dalla produzione dei suoi effetti, i crediti presenti nel cassetto fiscale della società incorporata (mancando, nel progetto di fusione, differenti "specifiche destinazioni delle risultanze della società incorporata"); **indicando nel Modello F24**, nella sezione "contribuente", nel campo riservato al primo "codice fiscale" quello della **società incorporante stessa**; e nel secondo campo, riservato al **"codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare"**, quello della **società incorporata** a cui il credito faceva riferimento; con indicazione altresì del codice 62, **"soggetto diverso dal fruitore del credito"**.

Le istruzioni di cui sopra, segnalano le Entrate, non rappresentano una reale novità: essendo già state fornite in relazione a un caso analogo e recente, oggetto della [risposta all'interpello n. 153 del 24.01.2023](#), riguardante gli analoghi dubbi formulati stavolta dell'incorporante, in merito alle modalità operative di utilizzazione dei crediti dell'incorporata e di compilazione dei modelli F24.

Di migliore interesse resta, al di là del piano strettamente compilativo, il ragionamento giuridico elaborato dalle Entrate in merito alla legittimità dell'operazione di **subentro, per "successione"**, della società incorporante nella titolarità dei crediti fiscali dell'incorporata.

Sul punto, la risposta in commento cita la [circolare 38/E/2002](#) e le [risoluzioni 118/E/2009](#) e [22/E/2006](#), che già avevano riconosciuto, nel caso di operazioni straordinarie di fusione, scissione e trasformazione societarie, un analogo diritto al subentro nella fruizione dei crediti d'imposta per i **nuovi investimenti nelle aree svantaggiate** (ai sensi dell'**articolo 8 L. 288/2000**).

È da notare che tali atti di prassi sono pervenuti alle dette conclusioni, in termini in qualche modo restrittivi: ovvero ammettendo il subentro nei crediti d'imposta limitatamente nei soli casi in cui specifiche norme di legge prevedono la "confusione" dei diritti e degli obblighi dei soggetti interessati.

Tale lettura induce quindi a riflettere, se la stessa conclusione non possa essere estesa anche a caso degli **eredi della persona fisica defunta**, cessionaria di crediti: i quali eredi, subentrando **mortis causa** nell'insieme delle posizioni attive e passive facenti capo al **de cuius**, non è chiaro se possano avvalersi o meno dei **crediti fiscali presenti nel cassetto fiscale di quest'ultimo**.

DIRITTO SOCIETARIO

I chiarimenti della GDF sui sensori dei rischi di reati tributari derivanti dalla responsabilità 231/2001

di **Gianfranco Antico**



Il **D.Lgs. 231/2001** – che ha introdotto nell’ordinamento domestico la disciplina della **responsabilità** delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, regolamentando, in particolare, i *pesi* di carattere amministrativo che gravano sui citati enti collettivi in occasione del compimento di specifici reati da parte di propri dirigenti o amministratori (**cd. “apicali”**) od anche di persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di questi ultimi – è stato oggetto di confronto con la **Guardia di Finanza**, nel corso dell’annuale appuntamento con la stampa specializzata (Telefisco 2023).

Le questioni esaminate dalla GDF investono l’idoneità o meno dei modelli organizzativi e la responsabilità “231” derivante dalla commissione di un reato tributario, per una società di capitali, nell’ipotesi in cui, in assenza di un modello organizzativo, **vertici aziendali/management e proprietà coincidono**, una volta che il dell’[articolo 39, comma 2, D.L. 124/2019](#), conv. con modif. in L. 157/2019, ha introdotto nel **D.Lgs. 231/2001**, la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche in relazione alla commissione di reati tributari, inserendo l’[articolo 25-quinquiesdecies](#) nel catalogo dei reati che costituiscono presupposto della responsabilità amministrativa degli enti e prevedendo, distintamente per reato, una serie di sanzioni pecuniarie.

L’adozione di un modello organizzativo, di gestione e controllo interno all’azienda, con il precipuo scopo di contrastare la commissione dei reati sanzionati dal D.Lgs. 231/2001, consente infatti di invocare **l’esclusione o la limitazione della responsabilità aziendale**, per uno dei reati espressamente sanzionati dal D.Lgs. 231/2001, le cui sanzioni, ancorché di sostanziale natura amministrativa, sono applicate dal **giudice penale competente per i reati presupposto**.

Osserva la GDF che i modelli organizzativi svolgono il ruolo di veri e propri **“sensori”** dei rischi di reato, sull’attività di monitoraggio e prevenzione interna.

E, per questi motivi, al di là dell'adozione, occorre che siano idonei, ossia **adeguati alla specifica struttura** e alla concreta attività dell'ente nei rapporti interni e nelle relazioni esterne, ed efficacemente attuati.

L'efficace attuazione del modello richiede:

1. a) una verifica periodica e l'eventuale modifica dello stesso quando sono scoperte **significative violazioni delle prescrizioni** ovvero quando intervengono mutamenti nell'organizzazione o nell'attività;
2. b) un **sistema disciplinare** idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

Sul piano investigativo, l'attività della GDF è, pertanto, rivolta a verificare che il modello risponda all'esigenza di procedimentalizzare, previa **mappatura delle aree di operatività** esposte al rischio-reato, la formazione del personale e l'attuazione delle decisioni degli apicali, la gestione delle risorse finanziarie, la costituzione effettiva di un Organismo di vigilanza e un sistema di aggiornamento continuo del modello.

Funzionale a ciò è anche la predisposizione di un sistema di tutela da atti di ritorsione e discriminazione nei confronti dei **whistleblower**.

Naturalmente tutto ciò passa dalla **documentazione** predisposta dall'ente, che dovrà permettere ai verificatori di ricostruire a posteriori l'operazione e di individuare i soggetti che hanno effettuato e autorizzato la transazione, fermo restando l'adozione di un **codice etico** che formalizzi per gli appartenenti all'ente i principi aziendali, nel rispetto dei valori di legalità.

In definitiva, la ricorrenza di tali elementi, rimessi al vaglio della Magistratura, sarà determinante per valutare l'operato dell'ente, in termini di trasparenza, correttezza, lealtà nei rapporti con i propri portatori d'interesse (**cd.stakeholder**), tra cui amministratori e soci ma anche la Pubblica Amministrazione e l'intero sistema economico.

Passando al secondo quesito – assenza di un modello organizzativo e coincidenza fra management e proprietà – la Guardia di Finanza ha confermato (cfr. **circolare n. 1/2018 della GDF**) che l'estensione alle fattispecie penali tributarie della responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/2001 impone alla polizia giudiziaria che sta indagando sul reato presupposto di rappresentare al Pubblico Ministero tutte le **circostanze di fatto utili** a verificare la sussistenza dei presupposti da cui può scaturire l'eventuale responsabilità dell'ente.

Nello specifico, la polizia giudiziaria, nel rispetto delle direttive del Pubblico Ministero titolare delle indagini, è chiamata a rilevare se **il reato presupposto sia stato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente** da soggetti apicali o sottoposti e se questi abbiano agito **nell'esclusivo interesse proprio o di terzi**, circostanza che escluderebbe la responsabilità ex D.Lgs. 231/2001, nonché a verificare l'idoneità dei modelli organizzativi eventualmente adottati **a prevenire** la

commissione di reati della specie di quello presupposto.

Con particolare riferimento al caso delle società a responsabilità limitata unipersonali, la GDF richiama un precedente di legittimità, con cui la Corte di **Cassazione** – **sentenza n. 45100 del 06.12.2021**- ha ritenuto che occorre valutare nel concreto, **caso per caso**, se la contestuale punibilità dell'ente e del suo rappresentante legale per il medesimo fatto costituisca una violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale.

Tale accertamento, secondo la Suprema Corte, deve essere effettuato sulla base sia di **criteri quantitativi**, in termini di dimensioni dell'impresa e di struttura organizzativa della società, sia **funzionali**, fondati sull'impossibilità di distinguere un interesse dell'ente da quello della persona fisica che lo "governa", e, dunque, di configurare una colpevolezza dell'ente disgiunta da quella dell'unico socio.

CRISI D'IMPRESA

L'operatività delle esenzioni dall'azione revocatoria

di **Luigi Ferrajoli**



L'**azione revocatoria** è uno strumento previsto dal legislatore in ambito concorsuale – originariamente, nel R.D. 267/1942 (Legge Fallimentare) e, attualmente, nel D.Lgs. 14/2019 (Codice della Crisi d'Impresa e d'Insolvenza) – per **consentire la ricostruzione del patrimonio del debitore**, rendendo inefficaci gli atti che il medesimo ha posto in essere nel periodo antecedente alla dichiarazione di fallimento – ora, “liquidazione giudiziale” – in violazione del **principio della *par condicio creditorum***.

La legittimazione alla proposizione dell'azione spetta al curatore il quale, ai sensi del novello **articolo 170 CCII** (che ha ripreso il contenuto del vecchio [articolo 69 bis L.F.](#)), deve agire prima che siano decorsi **tre anni dall'apertura** della liquidazione giudiziale e, comunque, **non oltre i cinque anni dal compimento dell'atto**, a seconda che la revoca riguardi gli atti **a titolo gratuito**, privi di effetto rispetto ai creditori se compiuti “*dopo il deposito della domanda cui è seguita l'apertura della liquidazione giudiziale o nei due anni anteriori*” ex articolo 163, o **a titolo oneroso**, passibili di revocatoria nell'anno o nei sei mesi anteriori all'apertura della liquidazione giudiziale sulla base dell'inquadramento di cui all'[articolo 166 CCII](#).

Orbene, in forza di tale ultima norma, **salvo che l'altra parte provi di non conoscere lo stato d'insolvenza del debitore**, sono revocabili:

- gli atti in cui **le prestazioni eseguite o le obbligazioni assunte** dal debitore sorpassano di oltre un quarto ciò che gli è stato dato o promesso;
- gli atti estintivi di **debiti pecuniari scaduti ed esigibili** non effettuati con denaro o altri mezzi di pagamento;
- i pegni, le anticresi e le ipoteche volontarie costituiti per **debiti preesistenti non scaduti**;
- i pegni, le anticresi e le ipoteche giudiziali o volontarie costituiti per **debiti scaduti**.

Se il curatore prova che l'altra parte conosceva lo stato d'insolvenza del debitore sono altresì

revocati i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, gli atti a titolo oneroso e quelli costitutivi di un diritto di prelazione per debiti, anche di terzi, contestualmente creati, se compiuti entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento.

Il **comma 3 del menzionato articolo 166 CCII** (che ha ripreso il contenuto del vecchio articolo 67 L.F.) prevede sette categorie di atti sottratti all'azione revocatoria domandata dal curatore. Si tratta di:

- **pagamenti di beni e servizi** effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa nei termini d'uso;
- **rimesse effettuate su un conto corrente bancario**, a patto che non abbiano ridotto in maniera durevole l'esposizione del debitore nei confronti della banca;
- **vendite e preliminari di vendita trascritti ai sensi dell'articolo 2645-bis civ.**, che abbiano come oggetto gli immobili ad uso abitativo, destinati a costituire l'abitazione principale dell'acquirente o di suoi parenti e affini entro il terzo grado, ovvero quelli che sono destinati a costituire la sede principale dell'impresa;
- **atti, pagamenti e garanzie che risultano essere state concesse su beni del debitore** in esecuzione del piano attestato di cui agli articoli 56 e 284 CCII, salvo il caso di dolo o colpa grave del debitore o dell'attestatore quando il creditore ne era a conoscenza al momento del compimento dell'atto;
- **atti, pagamenti e garanzie** in esecuzione del concordato preventivo, del piano di ristrutturazione di cui all'articolo 64-bis omologato e dell'accordo di ristrutturazione omologato e in essi indicati;
- **pagamenti eseguiti dal debitore a titolo di corrispettivo di prestazioni di lavoro** effettuate da suoi dipendenti o altri suoi collaboratori, anche non subordinati;
- **pagamenti di debiti liquidi ed esigibili eseguiti** dal debitore alla scadenza per ottenere la prestazione di servizi strumentali all'accesso agli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza e alle procedure di insolvenza previsti dal Codice della Crisi d'Impresa.

A tale proposito, la recentissima **sentenza n. 1697/2023 della Corte di Cassazione**, seppur emessa nell'ambito delle precedenti disposizioni previste dalla Legge Fallimentare, ha chiarito che **le suelencate esenzioni** si sarebbero potute applicare non soltanto all'azione revocatoria fallimentare, ma **anche a quella ordinaria esercitata dal curatore**, nonché a quella esercitata al di fuori del fallimento nel caso in cui il giudizio promosso dal singolo creditore fosse proseguito dal curatore.

È evidente che tale principio possa ritenersi efficace ed attuale anche rispetto al Codice della Crisi d'Impresa e d'Insolvenza, non ravvisandosi – nemmeno rispetto alle disposizioni ivi contenute e sopra analizzate – **alcuna ragione che possa giustificare l'assoggettamento dell'operazione ordinaria (ora prevista dall'articolo 165 CCII) ad una disciplina più severa** rispetto a quella applicabile nell'ambito della liquidazione giudiziale.