



Edizione di martedì 4 Febbraio 2025

CASI OPERATIVI

Adesione al CPB e successiva estromissione dell'immobile
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Superbollo auto
di Alessandro Bonuzzi

CRISI D'IMPRESA

Composizione negoziata della crisi di impresa e piano liquidatorio
di Fabio Giommoni

BILANCIO

I costi agevolabili nella disciplina del Patent Box
di Stefano Rossetti

BILANCIO

Il modello di organizzazione, gestione e controllo
di Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 4 febbraio 2025
di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Adesione al CPB e successiva estromissione dell'immobiledi **Euroconference Centro Studi Tributari** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Un contribuente che esercita l'attività di imbiancatura come ditta individuale ha aderito al CPB.

Avendo intenzione di cedere il magazzino (bene strumentale per natura) correttamente annotato nel libro cespiti dal 2022, può usufruire della estromissione agevolata fin 2025 senza decadere dal CPB.

Se così fosse pagando l'imposta del 8% sulla plusvalenza potrebbe cederlo a terzi senza ulteriori tasse. In caso contrario, lasciando il bene nella sfera della ditta, lo stesso mi genererebbe una plusvalenza a tassazione progressiva; del caso si chiede se rateizzabile in 5 anni.

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

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Superbollo auto

di Alessandro Bonuzzi

Master di specializzazione

Novità riforma accertamento e contenzioso

[Scopri di più](#)

I **proprietari**, gli **usufruttuari** e gli **utilizzatori** a titolo di **locazione finanziaria di autoveicoli e motoveicoli** sono generalmente **soggetti al pagamento** delle corrispondenti **tasse automobilistiche**.

In caso di veicolo con contratto di **noleggio a lungo termine** senza conducente, sono tenuti al pagamento della tassa automobilistica coloro che risultano esserne **gli utilizzatori**, ancorché, di fatto, è la società di noleggio che paga, **spalmando il bollo nei canoni mensili**.

Il bollo auto deve essere versato **entro una data di scadenza** che varia in relazione alla **data di immatricolazione** del veicolo. In particolare, il bollo auto deve essere pagato **entro la fine del mese successivo alla sua scadenza**, la quale viene calcolata in base alla **data di immatricolazione del veicolo**.

In aggiunta, **entro gli stessi termini** previsti per il pagamento del bollo auto, gli autoveicoli che hanno potenza **superiore a 185 kW** sono soggetti **all'addizionale erariale** alla tassa automobilistica (c.d. **superbollo**), definitivamente fissata ad opera dell'articolo 16, L. 214/2011, con decorrenza dall'anno 2012, in **20 euro per ogni kW di potenza del veicolo superiore a 185 kW**.

Con l'aumentare degli **anni di anzianità**, però, scatta il diritto alle seguenti **riduzioni**:

- al **60%** dopo **5 anni** dalla data di costruzione;
- al **30%** dopo **10 anni** dalla data di costruzione;
- al **15%** dopo **15 anni** dalla data di costruzione;

Decorsi 20 anni dalla data di costruzione il **superbollo non è più dovuto**.

Tali periodi **decorrono dall'1/1 dell'anno successivo** a quello di **costruzione**; in mancanza della data di costruzione, va fatto riferimento alla **data più vecchia** tra l'eventuale data di **immatricolazione all'estero** e la data di **immatricolazione in Italia**.

Pertanto, il **conteggio** da fare per il superbollo è il seguente:

- **20 euro per ogni KW eccedente i 185 KW entro i 5 anni dalla data di costruzione del veicolo;**
- **12 euro per ogni KW eccedente i 185 KW dopo i 5 anni** dalla data di costruzione del veicolo;
- **6 euro per ogni KW eccedente i 185 KW dopo i 10 anni** dalla data di costruzione del veicolo;
- **3 euro per ogni KW eccedente i 185 KW dopo i 15 anni (e fino ai 20 anni)** dalla data di costruzione del veicolo.

Il superbollo non è dovuto nei casi in cui il veicolo sia in regime di **esenzione** o **sospensione** dal pagamento del bollo; ciò in ragione del rapporto di **complementarietà** che lega l'addizionale erariale alla tassa automobilistica.

Il superbollo deve essere versato mediante **modello F24 Elide** utilizzando il codice tributo **3364** e con l'indicazione della **targa** del veicolo ([risoluzione n. 101/E/2011](#)).

In caso di **omesso** versamento, la violazione:

- può essere sanata mediante **ravvedimento operoso**. La sanzione di riferimento è quella prevista dall'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#), pari, a seconda della tempestività della regolarizzazione, al **25%**, al **12,50%** in caso di ritardo **non superiore a 90 giorni o allo 0,83%** per ciascun giorno di ritardo in caso di ritardo **non superiore a 15 giorni**. I codici tributo di riferimento sono **3365**, per la sanzione, e **3366**, per gli interessi;
- non regolarizzata sarà oggetto di apposito **atto di accertamento** con applicazione della sanzione del 25% oltre agli **interessi moratori del 3,5%** annui previsti per le tasse auto erariali dall'articolo 6 D.M. 21.5.2009.

CRISI D'IMPRESA

Composizione negoziata della crisi di impresa e piano liquidatorio

di Fabio Giommoni

**Unimarconi**
LA PRIMA UNIVERSITÀ
DIGITALE ITALIANA

GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA: CORSO DI AGGIORNAMENTO
valido per il mantenimento dell'iscrizione nell'Elenco tenuto dal Ministero della Giustizia
Aggiornato con le novità del d.lgs. 13 settembre 2024, n. 136 (G.U. 27 settembre 2024, n. 227)

**Euroconference**
Centro Studi Tributarî

Scopri di più

Dopo un avvio difficile, la **composizione negoziata della crisi di impresa** (“CNC”) è destinata ad affermarsi sempre di più nel panorama dei risanamenti di impresa, anche grazie all'introduzione, nel D.Lgs. 14/2019 (“CCII”), da parte del D.Lgs. 136/2024 (“Correttivo-ter”), della **“transazione fiscale”**, di cui al comma 2-bis, dell'[articolo 23, CCII](#) (si veda il [contributo pubblicato sul numero di Euroconference NEWS dell'8 novembre 2024](#)).

Dall'ultimo **osservatorio semestrale di Uniocamere**, pubblicato lo scorso 14.11.2024, emerge, infatti, che il totale delle istanze per la CNC, a partire dal 15.11.2021, ammonta a 1.860, vale a dire 823 in più rispetto a quelle censite a novembre 2023, con una crescita incrementale nei primi 3 trimestri del 2024, rispetto al medesimo periodo del 2023, del 57%. Una particolare **crescita del numero delle istanze è stata registrata nel corso dell'ultimo mese di osservazione**, presumibilmente proprio grazie alle misure di favore previste dal Correttivo-ter, pubblicato in G.U. lo scorso 27.9.2024.

Ma una delle questioni, tuttora irrisolte, che potrebbe contribuire ad una ulteriore diffusione della CNC, riguarda la possibilità di proporre una soluzione di **risanamento di tipo liquidatorio**, ovvero che **non contempli la continuazione dell'attività di impresa**, nemmeno mediante la cessione del complesso aziendale in funzionamento (continuità indiretta).

Il caso potrebbe essere quello di una **società che ha cessato la propria attività di impresa**, o intende cessarla a breve, in quanto la ritiene non profittevole e diseconomica, ma che ha beni la cui **liquidazione non consente di pagare integralmente i creditori sociali**. I soci sono disposti ad intervenire finanziariamente ma anche con dette risorse aggiuntive l'impresa non è in grado di soddisfare interamente i creditori, per cui **è necessario proporre uno stralcio**. Vi sono debiti per imposte e relative sanzioni e interessi per cui la possibilità di non pagare integralmente l'Erario passa necessariamente per una procedura e la società reputa che lo **strumento più snello, tempestivo e con minori costi** per proporre un simile **piano di liquidazione con pagamento parziale dei debiti**, rispetto ad altri istituti di regolazione della crisi, sia proprio la CNC, confidando di raggiungere in tale contesto specifici accordi con i creditori (compreso l'Erario).

Sulla possibilità che un simile caso di piano liquidatorio con stralcio dei debiti sia ammissibile nell'ambito della CNC la **giurisprudenza dei tribunali che sono stati chiamati a confermare le misure protettive** richieste dalle imprese si presenta nettamente divisa.

La prima pronuncia degna di nota è quella del Tribunale di Bergamo (ordinanza 15.3.2022) riguardante il caso di una **società immobiliare** che intendeva **liquidare parte degli immobili di proprietà**, così da consentire un **accordo a saldo e stralcio nei confronti degli istituti di credito** di cui era debitrice e la rateizzazione dei crediti erariali e di quelli per Imu. Secondo il tribunale si trattava di un **piano sostanzialmente liquidatorio**, in quanto non accompagnato da alcuna concreta, quand'anche embrionale, **ipotesi di risanamento funzionale** alla prosecuzione dell'attività di impresa e una soluzione di tipo liquidatorio non è ammissibile quale possibile positivo esito della procedura di negoziazione assistita, a norma dell'allora vigente [articolo 11, commi 1, 2 e 3 lett. a\), D.L. 118/2021](#). **Solo in caso di esito negativo delle trattative** per il risanamento è contemplata la possibilità di ricorrere alla procedura liquidatoria di concordato semplificato. **La soluzione liquidatoria non potrebbe, dunque, essere prospettata ab origine quale unico mezzo per addivenire al soddisfacimento dei creditori.**

Dello stesso avviso il Tribunale di Ferrara (ordinanza 21.3.2022), secondo il quale un piano meramente liquidatorio, basato sulla liquidazione dell'attivo ed il pagamento falcidiato dei creditori, non presupponendo la ripresa dell'attività, **difetta del presupposto per l'accesso alla procedura**, e cioè la **ragionevole possibilità di risanamento dell'impresa**.

In tempi successivi il **Tribunale di Perugia** (decreto 15.7.2024, n. 299) ha invece osservato come nella disciplina della composizione negoziata, ancora più con l'attuale articolo 12, comma 2, CCII (che contempla il **trasferimento dell'azienda o di rami di essa**), vi siano diversi **elementi a supporto della possibilità di prevedere al suo interno un piano liquidatorio** (totale o parziale). Tali elementi sono rappresentati, *in primis*, dalle **modalità di calcolo del "test pratico"**, ai sensi del D.M. 28.09.2021, secondo le quali l'importo complessivo del debito da ristrutturare deve essere ridotto sia dei proventi della cessione dei cespiti dell'impresa (immobili, partecipazioni, impianti e macchinari oltre che di ramo di azienda) che dell'eventuale **stralcio ipotizzabile con i creditori**. Altro elemento a supporto di detta tesi sarebbe rappresentato dalla possibilità di accedere alla CNC anche da parte delle **imprese insolventi**, sebbene in **presenza di concrete prospettive di risanamento**, nell'ambito del quale può ricomprendersi tanto quello perseguito tramite la prosecuzione (totale o parziale) dell'attività di impresa, quanto il risanamento dell'"**esposizione debitoria dell'impresa**" attuato tramite la soddisfazione dei creditori anche con i proventi della liquidazione dell'attività.

Pure il **Tribunale di Mantova** (ordinanza 4.12.2024) ha ritenuto la CNC di per sé **astrattamente compatibile anche con un piano di natura sostanzialmente liquidatoria**, ovvero con lo *status* di liquidazione. La pronuncia riguardava un piano che prevedeva la **continuità limitata a 2 anni**, al solo fine di completare le commesse in corso di esecuzione, dopo di che si sarebbero liquidati gli asset aziendali non più necessari, utilizzando il ricavato di tali vendite, unitamente alla finanzia esterna apportata dai soci, per pagare i creditori.

Invece, **altra parte della recente giurisprudenza** (Tribunale Pavia, 8.7.2024; Tribunale Torre Annunziata, 24.1.2024; Trib. S.M. Capua Vetere, 13.1.2025), ricollegandosi alla citata pronuncia del Tribunale di Bergamo, **ha negato la compatibilità della CNC con un piano liquidatorio**, ovvero che non contempli alcuna prosecuzione, anche indiretta, dell'attività di impresa.

Dette posizioni sono principalmente basate sulla considerazione che **[l'articolo 23, C.C.I.A.A.](#)**, rubricato "Conclusione delle trattative", **non prevede alcuna soluzione "liquidatoria" come sbocco, ab origine, delle trattative della composizione negoziata**, ma solo soluzioni in continuità (diretta o indiretta). Le soluzioni liquidatorie, come, in particolare, il concordato semplificato, devono ritenersi accessibili solo nel caso di impossibilità di risanamento attraverso una delle soluzioni "primarie" individuate dall'articolo 23, **a seguito di fallimento delle trattative** (comunque condotte secondo buona fede).

Queste tesi paiono destinate ad essere superate con l'avvento del **Correttivo-ter del Codice della crisi**, anche se questo non affronta direttamente il tema, ma vi sono comunque alcuni **interventi che sembrano rafforzare la compatibilità della CNC con piani liquidatori**.

Innanzitutto, è modificato **[l'articolo 12, comma 1, C.C.I.A.A.](#)**, nel senso di confermare che può accedere allo strumento in esame l'imprenditore commerciale o agricolo che si trova nelle situazioni, di cui **[articolo 2, comma 1, lett. a\), e b\), C.C.I.A.A.](#)**, ovvero non solo in stato di crisi ma anche in quello di "insolvenza".

Ma soprattutto viene modificata la citata disposizione, di cui all'**[articolo 23, C.C.I.A.A.](#)**, andando ad **eliminare la condizione che legava il passaggio dalle soluzioni "primarie" della CNC**, di cui al comma 1 (contratto con i creditori, convenzione di moratoria, accordo con i creditori), **a quelle "alternative"**, di tipo giudiziale, di cui al comma 2 (piano attestato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti, concordato semplificato, concordato preventivo).

Infatti, non è più previsto che **le soluzioni di cui al comma 2**, siano percorribili solo all'esito negativo delle trattative per addivenire ad una delle soluzioni tra quelle di cui al comma 1, sancendo così un pieno **principio di alternatività nella scelta del percorso da intraprendere** che sconfesserebbe quelle tesi che sostenevano la necessità di perseguire prima le soluzioni "tipiche" (di continuità), per poi accedere a quelle alternative di tipo "giudiziale" (che possono anche essere di tipo liquidatorio).

Pertanto, **già in sede di accesso alla composizione negoziata** si potrà da subito ipotizzare una soluzione basata, ad esempio, su un piano di ristrutturazione dei debiti o su un concordato preventivo, istituti che, come è noto, possono prevedere anche un piano meramente liquidatorio.

La relazione al Correttivo-ter precisa che la modifica è diretta a confermare che anche gli eventuali sbocchi "giurisdizionali" vanno considerati come risultati positivi della composizione la quale, rispetto ad essi, è chiamata a svolgere un **"ruolo preparatorio tale da garantire ristrutturazioni più rapide ed efficienti"**.

Si ribadisce, pertanto, che la CNC è una sorta di “contenitore” nell’ambito del quale l’impresa, in sede “protetta” e con l’assistenza professionale dell’esperto, può **proporre le più svariate soluzioni per addivenire al risanamento** (da intendersi non solo della propria attività economica, ma anche della propria situazione debitoria) e ciò dovrebbe essere **perseguibile anche con soluzioni di tipo liquidatorio, se più rapide ed efficienti** rispetto all’alternativa della liquidazione giudiziale.

Pur essendo comprensibili le ragioni dirette ad **evitare un uso abusivo**, o semplicemente dilatorio, della CNC, a parere di chi scrive **il contrasto all’abuso non può essere perseguito restringendo il campo di applicazione della procedura**, bensì **affrontando caso per caso le soluzioni di risanamento proposte** dalle imprese in crisi che vi accedono.

Qualora, infatti, anche un piano meramente liquidatorio, magari assistito da **finanza esterna**, appaia **effettivamente e concretamente idoneo ad assicurare ai creditori un soddisfacimento superiore rispetto ad una procedura di liquidazione giudiziale**, non si vede perché il relativo interesse dei creditori non possa essere considerato degno di tutela anche nell’ambito di una composizione negoziata.

In tal senso valgono le considerazioni finali del citato provvedimento del Tribunale di Perugia, secondo il quale se il **valore dei beni da liquidare**, insieme ad eventuali altri attivi disponibili, accompagnato da uno stralcio dei debiti, consente di predisporre un **piano potenzialmente accettabile da parte dei creditori** (o comunque che possa apparire come ragionevole punto di partenza di una trattativa) non dovrebbe esservi motivo di impedire lo svolgimento della trattativa nella sede protetta della CNC.

In particolare, **il piano liquidatorio dovrebbe essere migliorativo per tempi e/o valore rispetto ad una liquidazione giudiziale**, ipotesi spesso facilmente verificabile tenuto conto anche della durata limitata delle trattative della CNC e, invece, delle lungaggini, inefficienze e incertezze della liquidazione giudiziale.

Per contro, lo stato di liquidazione dell’impresa richiedente protratto da tempo e l’**esiguità del valore dei beni da liquidare** e dell’attivo disponibile rispetto al debito complessivo dell’impresa costituiranno elementi da considerare ai fini di valutare se il ricorso alla CNC sia effettivamente da considerarsi “**abusivo**”, ovvero meramente “**dilatorio**”.

BILANCIO

I costi agevolabili nella disciplina del Patent Box

di **Stefano Rossetti**



Forum web Fisco

Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale

Scopri di più

Il **nuovo Patent Box** è un'agevolazione che incentiva le imprese ad investire nei c.d. *intangibles* mediante il riconoscimento di una **maggiorazione pari al 110%** dei **costi direttamente riconducibili al bene immateriale**.

La disciplina è contenuta nell'[articolo 6, D.L. 146/2021](#), e nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 48243/2022.

Oggetto di agevolazione sono i **costi strettamente correlati all'immobilizzazione immateriale** sui cui l'impresa ha investito. Al fine di perimetrare l'ambito applicativo della disposizione, il citato provvedimento, al punto 4.1, elenca le **tipologie di costi agevolabili**, in particolare si tratta:

- delle spese per il **personale titolare di rapporto di lavoro subordinato**, per le quali assume rilevanza la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;
- delle spese di **lavoro autonomo** o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti;
- delle **quote di ammortamento**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai **beni mobili strumentali e ai beni immateriali** utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti ai fini dell'agevolazione indicate nel punto 3 del citato provvedimento direttoriale. Tali quote di ammortamento devono quantificate utilizzando il **costo fiscalmente riconosciuto dei beni**, determinato ai sensi dell'[articolo 110, Tuir](#), ridotto dell'ammontare delle **spese capitalizzate** che hanno già usufruito, anche in applicazione del meccanismo premiale, della predetta maggiorazione;
- dei costi per **servizi di consulenza** e servizi equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti indicate nel punto 3 del citato provvedimento direttoriale;
- dei costi **per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nelle attività

rilevanti indicate nel punto 3 del citato provvedimento direttoriale;

- dei costi **connessi al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati**, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.

Al fine di evitare indebite fruizioni dell'agevolazione, viene previsto che le spese sopra citate rilevano ai fini dell'agevolazione in esame soltanto se sostenute con **parti terze**; infatti, il Provvedimento prevede l'irrelevanza dei costi sostenuti in ambito infragruppo.

Ai fini della determinazione delle spese agevolabili, il Provvedimento, inoltre, prevede che:

- non rilevano in ogni caso ai fini della determinazione delle **spese agevolabili** gli effetti derivanti da eventuali **rivalutazioni** o **riallineamenti** (si pensi ad esempio ai maggiori ammortamenti sui beni rivalutati ai sensi dell'[articolo 110, D.L. 104/2020](#)).
- qualora le spese agevolabili (escluse quelle relative ai beni immateriali), siano di **tipo promiscuo**, ovvero riferibili solo in parte alle attività rilevanti, le stesse potranno essere **maggiorate solo per la quota riferibile a tale utilizzo**;
- le spese agevolabili rilevano nel **periodo d'imposta di competenza** ([articolo 109, commi 1 e 2, Tuir](#)) indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse;
- il costo agevolabile rileva solo deducibile dal reddito d'impresa, in quanto effettivamente **sostenuto** e **inerente** rispetto all'attività d'impresa;
- in caso di prestazioni lavorative direttamente riferibili alle attività ammissibili al credito d'imposta rese da **amministratori** o **soci di società o enti**, ferma restando comunque l'esclusione dei compensi variabili o delle somme attribuite a titolo di partecipazione agli utili, l'ammissibilità delle relative spese **non può eccedere il 50% del compenso fisso ordinario annuo** spettante a tali soggetti ed è subordinata all'effettiva corresponsione da parte della società **dell'intero importo del compenso fisso nel periodo d'imposta agevolato**.

In merito a quest'ultimo punto, occorre sottolineare che l'ammissibilità di tali spese all'agevolazione è subordinata alla **dichiarazione** resa dal legale rappresentante della società o ente, con la quale viene attestato che l'effettiva partecipazione di tali soggetti alle attività ammissibili e la **congruità dell'importo del compenso ammissibile in relazione alla quantità di lavoro prestato**, alle competenze tecniche possedute dai medesimi nonché alle **retribuzioni e compensi riconosciuti agli altri soggetti** impiegati direttamente nelle medesime attività ammissibili.

Tale dichiarazione:

- deve essere resa, ai sensi del D.P.R. 445/2000;
- è richiesta anche ai fini dell'ammissibilità delle spese di personale relative a prestazioni rese dai **familiari dell'imprenditore**, dei **soci** o degli **amministratori**,



individuati ai sensi dell'[articolo 5, comma 5, Tuir](#), e nel caso delle imprese individuali è redatta a cura del **titolare**.

BILANCIO***Il modello di organizzazione, gestione e controllo***di **Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli**

Master di specializzazione

Modello Organizzativo 231 e Organismo di Vigilanza

Scopri di più

Nell'ordinamento giuridico italiano, una **società** può essere ritenuta **responsabile** per un **reato** commesso nel suo interesse o a **suo vantaggio**.

Questo tipo di responsabilità è stato introdotto nel 2001, con il D.Lgs. 231/2001, ed ha segnato un importante punto di svolta: infatti, la società è un soggetto che esiste unicamente nella realtà giuridica e potrebbe apparire quasi *innaturale* che esso venga ritenuto **responsabile di un reato** che, materialmente, è invece **commesso da una o più persone fisiche**. Il legislatore, infatti, ha ancorato questo tipo di responsabilità ad un elemento soggettivo di colpa: se la società non si è dotata degli opportuni strumenti per prevenire quel reato e non ha opportunamente vigilato, allora quel **reato è ascrivibile anche ad essa**.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 5, D.Lgs. 231/2001](#), la **società è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio**:

1. **da persone che rivestono funzioni di rappresentanza**, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;
2. da persone **sottoposte alla direzione o alla vigilanza** di uno dei predetti soggetti.

Diversamente, la società non risponde se uno dei soggetti indicati ha agito **nell'interesse esclusivo proprio o di terzi**.

Non tutti i reati comportano una responsabilità per la società, ma solo i **reati tassativamente previsti dal decreto** agli articoli 24-26, ossia quelli definiti come "**reato presupposto**".

Come accennato, l'ascrivibilità all'ente del reato commesso dalla persona fisica è stata ancorata ad un elemento soggettivo di colpa: ai sensi degli [articoli 6 e 7 del decreto](#), infatti, **l'ente non risponde se prova**, tra le altre cose, di aver adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, **modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi**.

Questo modello di organizzazione, gestione e controllo, è quello che più comunemente viene chiamato “**Modello 231**”. L’articolo 6 del decreto citato elenca le **caratteristiche essenziali che deve avere il modello**:

1. individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
2. prevedere specifici **protocolli diretti** a programmare la formazione e l’attuazione delle decisioni dell’ente in relazione ai reati da prevenire;
3. individuare **modalità di gestione delle risorse finanziarie** idonee ad impedire la commissione dei reati;
4. prevedere obblighi di informazione nei confronti dell’organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l’osservanza dei modelli;
5. introdurre un **sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure** indicate nel modello.

Inoltre, ai sensi dell’[articolo 7](#) del decreto, “*il modello prevede, in relazione alla natura e alla dimensione dell’organizzazione nonché al tipo di attività svolta, misure idonee a garantire lo svolgimento dell’attività nel rispetto della legge e a scoprire ed eliminare tempestivamente situazioni di rischio.*”

Dunque, le **cinque caratteristiche sopra elencate** dovranno essere declinate sulla base:

- della **natura dell’organizzazione**, ovvero della natura giuridica dell’ente e l’eventuale assoggettamento a norme specifiche;
- delle **dimensioni dell’organizzazione**;
- del **tipo di attività svolta**.

Al di là dei requisiti visti, la legge **non delinea un percorso di costruzione del modello** e non ne prevede dei contenuti tassativi. Diverse associazioni di categoria, quindi, hanno adottato **linee guida che nel corso del tempo** sono diventate prassi consolidata di riferimento.

In particolare, tra le più rilevanti, vi sono le [Linee Guida di Confindustria](#) per la costruzione del modello di organizzazione, gestione e controllo – ai sensi del Decreto Legislativo 8 giugno 2011, n. 231”, aggiornate a giugno 2021 ed il [documento](#) pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili aggiornato al febbraio 2019 e rubricato “*Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l’attività dell’organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*”.

Seguendo l’impostazione delle **Linee Guida di Confindustria**, le fasi principali in cui il sistema di prevenzione dei rischi 231 dovrebbe articolarsi sono:

1. **identificazione dei rischi potenziali**: l’analisi del contesto aziendale per individuare in quali aree o settori di attività e secondo quali modalità si potrebbero astrattamente verificare eventi pregiudizievoli per gli obiettivi indicati dal decreto 231;
2. **progettazione del sistema di controllo** (cd. “protocolli” per la programmazione della

formazione e attuazione delle decisioni dell'ente); la valutazione del sistema esistente all'interno dell'ente per la prevenzione dei reati ed il suo eventuale adeguamento, in termini di capacità di contrastare efficacemente, ovvero ridurre ad un livello accettabile, i rischi identificati.

Al fine di condurre la **costruzione di questo modello in due fasi**, sono previsti tre passi operativi:

- **inventariazione degli ambiti aziendali di attività:** comporta il compimento di una revisione periodica esaustiva della realtà aziendale, con l'obiettivo di individuare le aree che, in ragione della natura e delle caratteristiche delle attività effettivamente svolte, risultano interessate dal potenziale compimento di taluno dei reati contemplati dalla norma;
- **analisi dei rischi potenziali:** deve aver riguardo alle possibili modalità attuative dei reati nelle diverse aree aziendali, individuate secondo il processo di cui al punto precedente. L'analisi, finalizzata ad una corretta progettazione delle misure preventive, deve condurre a una rappresentazione, il più possibile completa, di come le fattispecie di reato possono essere attuate rispetto al contesto operativo interno ed esterno in cui opera l'azienda;
- **Valutazione/costruzione/adeguamento del sistema di controlli preventivi:** le attività descritte si completano con una valutazione del sistema di controlli preventivi eventualmente esistente e con il suo adeguamento quando ciò si riveli necessario, ovvero con la sua costruzione quando l'ente ne sia sprovvisto. Il sistema di controlli preventivi dovrà essere tale da garantire che i rischi di commissione dei reati, secondo le modalità individuate e documentate nella fase precedente, siano ridotti ad un "livello accettabile". Si tratta, in sostanza, di progettare quelli che il decreto 231 definisce *"specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire"*.

Il riferimento assunto dalla prassi per condurre questo processo è il documento *"Enterprise Risk Management – Integrated Framework"* del Comitato COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). L'ultimo punto – la valutazione/costruzione/adeguamento del sistema di controlli preventivi – viene definito nel citato documento come **"Gap analysis"**, ossia l'individuazione dei gap/lacune esistenti tra le misure di prevenzione già in essere e quelle che dovrebbero esistere al fine di abbassare il rischio al di sotto della soglia accettabile.

Secondo le Linee Guida Confindustria, queste sono le componenti di un **sistema di controllo preventivo**:

1. **Codice etico o di comportamento con riferimento ai reati considerati:** l'adozione di principi etici, ovvero l'individuazione dei valori aziendali primari cui l'impresa intende conformarsi è espressione di una determinata scelta aziendale e costituisce la base su cui impiantare il sistema di controllo preventivo.

2. **Sistema organizzativo sufficientemente aggiornato, formalizzato e chiaro:** ciò vale soprattutto per l'attribuzione di responsabilità, le linee di dipendenza gerarchica e la descrizione dei compiti (mansionari e *job description*), con specifica previsione di principi di controllo quali, ad esempio, la contrapposizione di funzioni; deve inoltre tenere traccia della copertura temporale degli incarichi.
3. **Procedure manuali ed informatiche (sistemi informativi):** devono essere tali da regolamentare lo svolgimento delle attività prevedendo gli opportuni punti di controllo (quadrature; approfondimenti informativi su particolari soggetti quali agenti, consulenti, intermediari). Una particolare efficacia preventiva riveste lo strumento di controllo rappresentato dalla separazione di compiti fra coloro che svolgono fasi o attività cruciali di un processo a rischio
4. **Poteri autorizzativi e di firma:** vanno assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali. Talune funzioni possono essere delegate a un soggetto diverso da quello originariamente titolare. Ma occorre definire preliminarmente in modo chiaro e univoco i profili aziendali cui sono affidate la gestione e la responsabilità delle attività a rischio reato, avendo riguardo anche al profilo dell'opponibilità delle procure a terzi. La delega deve costituire lo strumento per un più efficace adempimento degli obblighi imposti dalla legge all'organizzazione complessa, non per un agevole trasferimento di responsabilità. A tal fine può rivelarsi utile una puntuale indicazione delle soglie di approvazione delle spese effettuate dal delegato.
5. **Comunicazione al personale e sua formazione:** Con riferimento alla comunicazione, essa deve riguardare ovviamente il codice etico, ma anche gli altri strumenti quali i poteri autorizzativi, le linee di dipendenza gerarchica, le procedure, i flussi di informazioni e tutto quanto contribuisca a dare trasparenza nell'operare quotidiano. Accanto alla comunicazione, deve essere sviluppato un adeguato programma di formazione modulato in funzione dei livelli dei destinatari. Esso deve illustrare le ragioni di opportunità – oltre che giuridiche – che ispirano le regole e la loro portata concreta.
6. **Sistemi di controllo integrato:** essi devono considerare tutti i rischi operativi, in particolare relativi alla potenziale commissione di reati-presupposto, in modo da fornire tempestiva segnalazione dell'esistenza e dell'insorgere di situazioni di criticità generale e/o particolare. Occorre definire opportuni indicatori per le singole tipologie di rischio rilevato (ad esempio accordi di intermediazione che prevedano pagamenti off-shore) e i processi di *risk assessment* interni alle singole funzioni aziendali.



IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 4 febbraio 2025

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



FiscoPratico

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**

per lo **Studio del Commercialista**

[scopri di più >](#)

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.