

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #43

30 novembre 2016

[Scarica la versione pdf](#)

[Vedi tutte le newsletter](#)

1. In primo piano
2. Ricerca
3. Osservatori
4. Strumenti di lavoro
5. Eventi
6. Formazione
7. Newsletter precedente



IN PRIMO PIANO

La normativa sugli eventi sismici del 2016 ancora in via di definizione (D.L. 17 ottobre 2016, n. 189)

Con il decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, recante "Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dal sisma del 24 agosto 2016", è stata prorogata al 30 settembre 2017 la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari nei confronti dei contribuenti colpiti dagli eventi sismici del 2016.

Il decreto, entrato in vigore il 19 ottobre 2016, non è stato ancora definitivamente convertito in legge. In sede prima lettura da parte del Senato il testo attualmente in vigore del decreto ha subito rilevanti modifiche, anche al fine di tener conto degli ulteriori eventi sismici verificatisi nel Centro Italia il 26 e il 30 ottobre 2016.

In attesa della definitiva approvazione del decreto per un esame più approfondito delle disposizioni di natura fiscale in esso contenute, nel presente documento è illustrata, in estrema sintesi, l'evoluzione della disciplina in materia di sospensione dei termini tributari alla luce delle modifiche approvate dal Senato in prima lettura.

Paola Rossi e Pasquale Saggese - 30 novembre 2016. [Leggi tutto](#)

RICERCA

Documenti

La nota di variazione in diminuzione quale strumento di rettifica delle reciproche posizioni che i soggetti passivi IVA vantano nei confronti dell'Erario a seguito dell'effettuazione di un'operazione imponibile (art. 26, commi 2 e 3 DPR n. 633/72)

Come è noto, una delle più importanti novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015) atteneva alle modifiche apportate al testo dell'art. 26 del DPR n. 633/72 in tema di rettifica dell'imponibile e dell'imposta delle operazioni per le quali sia stata emessa una nota di variazione. In particolare, la Legge di Stabilità era intervenuta affiancando alla previgente normativa una regolamentazione specifica, che doveva trovare applicazione dal 1° gennaio 2017, per i casi di assoggettamento del cessionario/committente ad una procedura concorsuale. Rinviando ad un successivo contributo l'approfondimento di tale intervento in attesa dell'approvazione della Legge di Bilancio 2017 (A.C. n. 4127-bis) che sembra contenere sul tema un revirement del legislatore, il presente contributo è dedicato all'analisi delle diverse fattispecie che consentono l'emissione di una nota di variazione in diminuzione (c.d. nota di credito), strumento di tutela del soggetto attivo dell'operazione imponibile allorché, per cause originarie o sopravvenute, venga meno nella sua interezza il fatto imponibile, ovvero si verifichi una diminuzione dell'ammontare dell'imponibile o dell'imposta a debito (art. 26, commi 2 e 3 DPR n. 633/72).

Paola Rossi - 30 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

Detrazione IVA. Inadempimenti degli obblighi documentali: violazioni formali?

Oltre ai requisiti sostanziali (ossia: che il soggetto operi economicamente e che gli acquisti a monte siano inerenti alle operazioni a valle), il contribuente, per poter esercitare il diritto alla detrazione deve adempiere alcuni obblighi documentali - anche detti 'formali'.

Tra i due ordinamenti comunitario e domestico, sono riscontrabili alcune differenze in ordine alla valutazione della natura degli obblighi da adempiere, soprattutto in relazione a quelli di registrazione, qualificati quali formali a livello europeo e sostanziali, soprattutto dall'autorità finanziaria, a livello interno.

Il sistema sanzionatorio domestico, alla luce del principio di proporzionalità unionale, potrebbe risultare, in relazione a molte fattispecie, vessatorio, in quanto l'applicazione di una sanzione sproporzionata rispetto alla gravità della violazione può compromettere l'esercizio del diritto a detrazione. Si segnala però che recentemente la clausola di non punibilità prevista per le violazioni meramente formali è sempre più applicata in sede di contenzioso.

Simone Carunchio - 30 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

L'attuale regime di responsabilità degli amministratori non esecutivi e dei sindaci nel modello tradizionale tra potere e dovere di informazione

Il contributo analizza gli elementi essenziali riguardanti il regime di responsabilità connesso alle funzioni di controllo svolte sia dagli amministratori non esecutivi che dai Sindaci, nei confronti dell'attività gestoria posta in essere dagli amministratori delegati. Una ben determinata definizione degli obblighi e dei compiti spettanti a ciascuna delle categorie richiamate, in virtù dei diversi ruoli ricoperti nel sistema di governance, può rappresentare un utile punto di riferimento per i commercialisti che ricoprono professionalmente tali ruoli.

Michela Rosmino - 30 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Enti locali - Novembre 2016

Focus sullo stato di attuazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza, alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 25 maggio 2016, n. 97

Il D.Lgs. n. 97/2016 revisiona e semplifica le disposizioni in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza.

In particolare, modifiche significative sono state apportate al decreto n. 33/2013, ridefinendo l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione degli obblighi in materia di trasparenza mentre nel caso della legge n. 190/2012, le novelle sono volte a precisare i contenuti ed i procedimenti di adozione del Piano nazionale anticorruzione e dei piani triennali per la prevenzione della corruzione, ridefinendo ruoli, poteri e responsabilità dei soggetti interni che intervengono nei relativi processi.

La decorrenza temporale delle novità introdotte al decreto n. 33/2013 prevede un loro adeguamento, e quindi una piena attuazione, entro il prossimo 23 dicembre 2016.

Laura Pascarella e Manuela Sodini - 30 novembre 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

Acconto IVA del 27 dicembre 2016. [scarica](#)

EVENTI

Gli adempimenti negli scambi comunitari. Spunti di riflessione e criticità

Roma, 5 dicembre 2016 - ore 15.00

Sala Convegni Pietro Onida - Facoltà di Economia - Università La Sapienza

Per assolvere correttamente ai vari obblighi formali e sostanziali imposti dalla vigente disciplina dell'IVA è fondamentale avere padronanza dei principi che regolano l'applicazione dell'imposta nelle operazioni intracomunitarie. Il convegno propone un

esame ragionato della normativa e degli adempimenti IVA nelle operazioni intra UE, alla luce delle disposizioni attualmente vigenti.

G.C. - 30 novembre 2016. [Vai alla locandina - Iscrizione](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

L'obiettivo dei corsi di formazione realizzati dalla Fondazione è quello di offrire ai partecipanti le più aggiornate conoscenze sia sulle tematiche tipiche dell'attività del Commercialista, sia su quelle più innovative per un ampliamento delle opportunità professionali.

Offerte formative

I corsi frontali possono essere richiesti dal singolo Ordine locale e, se inseriti nel relativo programma formativo, consentono l'acquisizione dei crediti formativi. Ciascun lettore può, dunque, sensibilizzare il proprio Ordine locale, cui basterà semplicemente contattare i seguenti recapiti: formazione@fncommercialisti.it oppure tel. 06/47829026.

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

Le violazioni IVA in regime di inversione contabile (o reverse charge)

Viviana Capozzi e Martina Manfredonia - 15 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

Breve disamina del falso in bilancio nelle società non quotate

Daniele Baldassarre Giacalone e Sonia Mazzucco - 15 novembre 2016.

[Leggi il documento](#)

La centralità del capitale umano per le imprese. Un questionario per la valutazione del Welfare aziendale

Giovanni Castellani - 15 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

Il trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie tramite il patto di famiglia: problemi e questioni

Vincenzo Verdicchio - 15 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

Osservatori

Osservatorio Economico - Ottobre 2016

Tommaso di Nardo e Fabrizio Muratore - 15 novembre 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

ha come scopo la valorizzazione della professione di Commercialista. La Fondazione ha sede in Roma, Piazza della Repubblica, 68.

Orario di apertura degli uffici: Lunedì-Venerdì 9.00 - 17.00;

Tel. 06/4782901; Fax: 06/4874756; Email: info@fncommercialisti.it (per informazioni generali) e formazione@fncommercialisti.it (per eventi formativi).

Sito web: www.fondazione nazionalecommercialisti.it

Questa email è stata inviata a [\[\[EMAIL_TO\]\]](#), [clicca qui per cancellarti](#).

LA NORMATIVA SUGLI EVENTI SISMICI DEL 2016 ANCORA IN VIA DI DEFINIZIONE (D.L. 17 OTTOBRE 2016, N. 189)

di Paola Rossi e Pasquale Saggese

In un nostro precedente Documento pubblicato sulla Newsletter FNC del 30 novembre 2016¹ abbiamo commentato le disposizioni contenute nel decreto 1° settembre 2016 del Ministero dell'economia e delle finanze recante la *“Sospensione dei termini tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eccezionali eventi sismici del giorno 24 agosto 2016 verificatisi nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria”*².

Con tale decreto, in estrema sintesi, è stata disposta la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi, scadenti nel periodo compreso tra il 24 agosto 2016 ed il 16 dicembre 2016, nei confronti dei contribuenti, persone fisiche e non, che alla data del sisma, ossia al 24 agosto 2016, avevano la residenza ovvero la sede legale o operativa nei Comuni riportati nell'allegato 1 al decreto³.

È stato inoltre stabilito che la sospensione non si applica alle ritenute che devono essere operate e versate dai sostituti di imposta. Tuttavia, nel caso di impossibilità dei sostituti ad effettuare gli adempimenti e i versamenti delle predette ritenute nei termini previsti è stata sancita l'applicabilità della causa di non punibilità della forza maggiore di cui all'art. 6, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Il decreto ha infine fissato un termine per la ripresa dei versamenti che, salvo proroga, avrebbero dovuto essere effettuati entro il 20 dicembre 2016.

Come avevamo già segnalato, il termine così ravvicinato traeva giustificazione non dalla convinzione che, a quest'ultima data, lo stato di emergenza potesse esser venuto già meno, ma da evidenti esigenze di copertura del provvedimento da reperire successivamente con un ulteriore provvedimento normativo.

Tali esigenze sono state, almeno per ora, soddisfatte dal decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189 recante *“Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dal sisma del 24 agosto*

¹ Cfr. il Documento *“Interventi urgenti in favore dei contribuenti colpiti dal terremoto del Centro Italia (d.m. 1° settembre 2016)”* di Paola Rossi e Pasquale Saggese.

² Pubblicato sulla G.U. n. 207 del 5 settembre 2016.

³ Si tratta per la *Regione Marche* dei comuni di Acquasanta Terme (AP), Acquata del Tronto (AP), Montefortino (FM), Montegallo (AP) e Montemonaco (AP); per la *Regione Abruzzo* dei comuni di Montereale (AQ), Capitignano (AQ), Campotosto (AQ), Vallecastellana (TE) e Rocca Santa Maria (TE); per la *Regione Lazio* dei comuni di Accumoli (RI), Amatrice (RI) e Cittareale (RI); per la *Regione Umbria* dei comuni di Cascia (PG), Monteleone di Spoleto (PG), Norcia (PG) e Preci (PG).

2016”⁴, entrato in vigore il 19 ottobre 2016 ed ancora in fase di conversione in legge.

Nella sua versione originaria, ancora attualmente in vigore, l’ambito di applicazione del decreto era circoscritto ai territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici del 24 agosto 2016, ricompresi nei comuni indicati nell’allegato 1 al decreto, che elenca 62 Comuni⁵, contro i 17 contenuti nell’elenco allegato al decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 1° settembre 2016.

Nel corso del suo *iter* parlamentare, il testo del decreto-legge è stato tuttavia modificato, in prima lettura, dal Senato della Repubblica anche al fine di tener conto degli ulteriori eventi sismici verificatisi nel Centro Italia il 26 e il 30 ottobre 2016⁶.

Secondo il testo attualmente all’esame della Camera dei Deputati (non ancora entrato in vigore) l’ambito di applicazione del decreto n. 189/2016 è stato esteso ad ulteriori 69 Comuni colpiti dai predetti eventi sismici, elencati nell’allegato 2 al decreto medesimo⁷.

⁴ Pubblicato sulla G.U. n. 244 del 18 ottobre 2016. Il Governo ha altresì emanato il decreto-legge 11 novembre 2016, n. 205 recante “Nuovi interventi urgenti in favore delle popolazioni e dei territori interessati dagli eventi sismici del 2016” (in G.U. n. 264 dell’11 novembre 2016), il quale tuttavia non contiene disposizioni relative alla sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari.

⁵ Si tratta per la *Regione Abruzzo (Area Alto Aterno – Gran Sasso Laga)* dei comuni di Campotosto (AQ), Capitignano (AQ), Montereale (AQ), Rocca Santa Maria (TE), Valle Castellana (TE), Cortino (TE), Crognaleto (TE), Montorio al Vomano (TE); per la *Regione Lazio (Sub ambito territoriale Monti Reatini)* dei comuni di Accumoli (RI), Amatrice (RI), Antrodoco (RI), Borbona (RI), Borgo Velino (RI), Castel Sant’Angelo (RI), Cittareale (RI), Leonessa (RI), Micigliano (RI), Posta (RI); per la *Regione Marche (Sub ambito territoriale Ascoli Piceno-Fermo)* dei comuni di Amandola (FM), Acquasanta Terme (AP), Arquata del Tronto (AP), Comunanza (AP), Cossignano (AP), Force (AP), Montalto delle Marche (AP), Montedinove (AP), Montefortino (FM), Montegalfo (AP), Montemonaco (AP); Palmiano (AP), Roccafluvione (AP), Rotella (AP), Venarotta (AP); (*Sub ambito territoriale Nuovo Maceratese*) dei comuni di Acquacanina (MC), Bolognola (MC), Castelsantangelo sul Nera (MC), Cessapalombo (MC), Fiastra (MC), Fiordimonte (MC), Gualdo (MC), Penna San Giovanni (MC), Pievebovigliana (MC), Pieve Torina (MC), San Ginesio (MC), Sant’Angelo in Pontano (MC), Sarnano (MC), Ussita (MC), Visso (MC); per la *Regione Umbria (Area Val Nerina)* dei comuni di Arrone (TR), Cascia (PG), Cerreto di Spoleto (PG), Ferentillo (TR), Montefranco (TR), Monteleone di Spoleto (PG), Norcia (PG), Poggiodomo (PG), Polino (TR), Preci (PG), Sant’Anatolia di Narco (PG), Scheggino (PG), Sellano (PG), Vallo di Nera (PG). Per effetto dell’art. 1, comma 2, del decreto-legge n. 189/2016, le disposizioni del medesimo decreto possono altresì applicarsi in riferimento a immobili distrutti o danneggiati ubicati in altri comuni delle regioni interessate, diversi da quelli indicati nell’allegato 1, qualora venga dimostrato, sulla base di apposita perizia giurata, il nesso di causalità diretto tra i danni ivi verificatisi e gli eventi sismici del 24 agosto 2016. Tenuto conto dell’aggravarsi della situazione a causa degli eventi sismici successivi alla predetta data, l’art. 1 del decreto-legge n. 205 dell’11 novembre 2016 ha previsto, tra l’altro, che il Commissario straordinario del Governo per la ricostruzione individui con propria ordinanza “l’elenco dei Comuni, aggiuntivo rispetto a quello di cui all’Allegato 1 al decreto-legge n. 189 del 2016, al fine dell’estensione dell’applicazione delle misure previste dal decreto-legge n. 189 del 2016 e dal presente decreto, valutandone la congruità in relazione ai danni riscontrati”. L’elenco proposto dal Commissario dovrà essere approvato dal Consiglio dei ministri e successivamente comunicato alle Camere.

⁶ Di conseguenza, il titolo del decreto-legge è stato modificato con il seguente: “Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016”.

⁷ Si tratta per la *Regione Abruzzo* dei comuni di Campi (TE), Castelli (TE), Civitella del Tronto (TE), Torricella Sicura (TE), Tossicia (TE), Teramo; per la *Regione Lazio* dei comuni di Cantalice (RI), Cittaducale (RI), Poggio Bustone (RI), Rieti, Rivodutri (RI); per la *Regione Marche* dei comuni di Apiro (MC), Appignano del Tronto (AP), Ascoli Piceno, Belforte del Chienti (MC), Belmonte Piceno (FM), Caldara (MC), Camerino (MC), Camporotondo di Fiastone (MC), Castel di Lama (AP), Castelraimondo (MC), Castignano (AP), Castorano (AP), Cerreto D’esi (AN), Cingoli (MC), Colli del Tronto (AP), Colmurano (MC), Corridonia (MC), Esanatoglia (MC), Fabriano (AN), Falerone (FM),

Nella nuova formulazione letterale del decreto viene altresì precisato che nei Comuni di Teramo, Rieti, Ascoli Piceno, Macerata, Fabriano e Spoleto (ossia, quelli più popolosi) le disposizioni di cui agli articoli 45 (*Sostegno al reddito dei lavoratori*), 46 (*Perdite d'esercizio anno 2016*), 47 (*Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti*) e 48 (*Proroga e sospensione di termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, nonché sospensione di termini amministrativi*) "si applicano limitatamente ai singoli soggetti danneggiati che dichiarino l'inagibilità del fabbricato, casa di abitazione, studio professionale o azienda, ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con trasmissione agli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Istituto nazionale per la previdenza sociale territorialmente competenti".

Considerata l'ancora non definitiva approvazione del decreto-legge n. 189 del 2016, si ritiene opportuno rinviare ad un prossimo contributo un esame più approfondito delle disposizioni di natura fiscale in esso contenute.

Ci si limita, in questa sede, a segnalare che la versione attualmente in vigore del comma 10 dell'art. 48 del decreto-legge ha prorogato al 30 settembre 2017 il termine del 20 dicembre 2016, di cui all'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° settembre 2016. Il Senato, in sede di prima lettura, ha modificato il predetto comma 10 ed ha aggiunto un comma 10-*bis* al citato art. 48.

Il nuovo testo (non ancora vigente) del comma 10 ha correttamente individuato nel 16 dicembre 2016 (anziché nel 20 dicembre) il termine da prorogare al 30 settembre 2017.

Ed infatti, l'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° settembre 2016 ha disposto la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari (inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi) scadenti nel periodo compreso tra il 24 agosto 2016 ed il *16 dicembre 2016* (n.d.r.: il corsivo è nostro). Per effetto del richiamato comma 10, la sospensione è destinata quindi ad operare per i versamenti e gli adempimenti tributari scadenti tra il 24 agosto 2016 ed il 30 settembre 2017.

Il medesimo comma 10 risulta poi integrato da un'ulteriore disposizione che rende applicabile la predetta sospensione anche ai soggetti residenti o aventi sede legale o operativa nei

Fiuminata (MC), Folignano (AP), Gagliole (MC), Loro Piceno (MC), Macerata, Maltignano (AP), Massa Fermana (FM), Matelica (MC), Mogliano (MC), Monsapietro Morico (FM), Montappone (FM), Monte Rinaldo (FM), Monte San Martino (MC), Monte Vidon Corrado (FM), Montecavallo (MC), Montefalcone Appennino (FM), Montegiorgio (FM), Monteleone (FM), Montelparo (FM), Muccia (MC), Offida (AP), Ortezzano (FM), Petriolo (MC), Pioraco (MC), Poggio San Vicino (MC), Pollenza (MC), Ripe San Ginesio (MC), San Severino Marche (MC), Santa Vittoria in Matenano (FM), Sefro (MC), Serrapetrona (MC), Serravalle del Chienti (MC), Servigliano (FM), Smerillo (FM), Tolentino (MC), Treia (MC), Urbisaglia (MC), per la *Regione Umbria* del comune di Spoleto (PG). Per effetto delle modifiche al comma 2 dell'art. 1 del decreto-legge n. 189/2016, le disposizioni del medesimo decreto possono altresì applicarsi in riferimento a immobili distrutti o danneggiati ubicati in altri comuni delle regioni interessate, diversi da quelli indicati *negli allegati 1 e 2*, qualora venga dimostrato, sulla base di apposita perizia *asseverata*, il nesso di causalità diretto tra i danni ivi verificatisi e gli eventi sismici *verificatisi a far data dal 24 agosto 2016* (n.d.r.: il corsivo evidenzia le modifiche apportate al testo originario).

Comuni indicati nell'allegato 1 al decreto-legge n. 189/2016, non già ricompresi nell'allegato al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1^o settembre 2016⁸, ferma restando la preclusione al rimborso di quanto già versato.

Il successivo comma 10-*bis* (parimenti, non ancora vigente) rende invece applicabile la predetta sospensione anche ai soggetti residenti o aventi sede legale o operativa nei Comuni indicati nell'allegato 2 al decreto-legge n. 189/2016, ma soltanto a decorrere dal 26 ottobre 2016. Nei confronti di tali soggetti la sospensione è quindi destinata ad operare per i versamenti e gli adempimenti tributari (inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi) scadenti tra il 26 ottobre 2016 ed il 30 settembre 2017, ferma restando, anche in questo caso, l'inibitoria al rimborso di quanto già versato⁹.

Ai sensi della lett. l) del comma 1 dell'art. 48 sono altresì sospesi fino al 31 dicembre 2016 i termini relativi agli adempimenti e versamenti verso le amministrazioni pubbliche effettuati o a carico di professionisti, consulenti e centri di assistenza fiscale che abbiano sede o operino nei Comuni di cui all'allegato 1, per conto di aziende e clienti non operanti nel territorio, nonché di società di servizi e di persone in cui i soci residenti nei territori colpiti dal sisma rappresentino almeno il 50 per cento del capitale sociale¹⁰.

La ripresa della riscossione dei tributi non versati per effetto di tali sospensioni dovrà avvenire, a norma del comma 11 del citato art. 48, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 9, comma 2-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Ne consegue che la ripresa dei versamenti dei tributi sospesi o differiti deve avvenire senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori relativi al periodo di sospensione, anche mediante rateizzazione fino a un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese successivo alla data di scadenza della sospensione¹¹.

⁸ Si tratta degli ulteriori 45 comuni inclusi nell'allegato 1 al decreto-legge n. 189.

⁹ La medesima disciplina si rende applicabile, per effetto del successivo comma 13 dell'art. 48, anche ai termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Tale disciplina trova applicazione anche nei confronti dei lavoratori autonomi e dei datori di lavoro che alla data del 24 agosto 2016 ovvero del 26 ottobre 2016 erano assistiti da professionisti operanti nei Comuni di cui rispettivamente all'allegato 1 e all'allegato 2 al decreto-legge n. 189/2016.

¹⁰ In tal caso, la vigente versione della lett. l) del citato art. 48, comma 1, non è stata modificata, in sede di prima lettura da parte del Senato, inserendo anche il riferimento all'allegato 2 al decreto. Si tratta, evidentemente, di una svista da correggere in sede di conversione in legge del decreto. D'altra parte, nell'alinea del comma 1 dell'art. 48, come modificato dal Senato in prima lettura, è disposto che la sospensione fino al 31 dicembre 2016 si applica "*Nei Comuni di cui agli allegati 1 e 2*".

¹¹ In seguito alle modifiche apportate dall'art. 48, comma 15, lett. a), del decreto-legge n. 189/2016 all'art. 9, comma 2-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212 è stato stabilito che il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze con cui devono essere definiti le modalità e i termini della ripresa dei versamenti, tenendo anche conto della durata del periodo di sospensione, deve rispettare i limiti delle risorse preordinate allo scopo dal fondo rotativo per far fronte alle esigenze che derivano dal differimento di riscossione a seguito di eventi calamitosi (previsto dall'art. 1, comma 430, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con una dotazione di 5 milioni). Pertanto, i versamenti dei tributi oggetto di sospensione sono versati all'entrata del bilancio dello Stato per essere destinati al predetto fondo.

Gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, non eseguiti per effetto di tali sospensioni sono effettuati, a norma del successivo comma 12, entro il mese di ottobre 2017¹².

Il comma 1 dell'art. 48 dispone, infine, che la mancata effettuazione e il mancato riversamento delle ritenute da parte dei sostituti di imposta, a partire dal 24 agosto 2016 e fino al 19 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 189/2016), devono essere regolarizzati entro il 31 maggio 2017 senza applicazione di sanzioni e interessi.

Roma, 30 novembre 2016

¹² Gli adempimenti e i pagamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria sospesi dovranno essere effettuati entro il 30 ottobre 2017, senza applicazione di sanzioni e interessi, anche mediante rateizzazione fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di ottobre 2017.

LA NORMATIVA SUGLI EVENTI SISMICI DEL 2016 ANCORA IN VIA DI DEFINIZIONE (D.L. 17 OTTOBRE 2016, N. 189)

di Paola Rossi e Pasquale Saggese

In un nostro precedente Documento pubblicato sulla Newsletter FNC del 30 settembre 2016¹ abbiamo commentato le disposizioni contenute nel decreto 1° settembre 2016 del Ministero dell'economia e delle finanze recante la *“Sospensione dei termini tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eccezionali eventi sismici del giorno 24 agosto 2016 verificatisi nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria”*².

Con tale decreto, in estrema sintesi, è stata disposta la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi, scadenti nel periodo compreso tra il 24 agosto 2016 ed il 16 dicembre 2016, nei confronti dei contribuenti, persone fisiche e non, che alla data del sisma, ossia al 24 agosto 2016, avevano la residenza ovvero la sede legale o operativa nei Comuni riportati nell'allegato 1 al decreto³.

È stato inoltre stabilito che la sospensione non si applica alle ritenute che devono essere operate e versate dai sostituti di imposta. Tuttavia, nel caso di impossibilità dei sostituti ad effettuare gli adempimenti e i versamenti delle predette ritenute nei termini previsti è stata sancita l'applicabilità della causa di non punibilità della forza maggiore di cui all'art. 6, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Il decreto ha infine fissato un termine per la ripresa dei versamenti che, salvo proroga, avrebbero dovuto essere effettuati entro il 20 dicembre 2016.

Come avevamo già segnalato, il termine così ravvicinato traeva giustificazione non dalla convinzione che, a quest'ultima data, lo stato di emergenza potesse esser venuto già meno, ma da evidenti esigenze di copertura del provvedimento da reperire successivamente con un ulteriore provvedimento normativo.

Tali esigenze sono state, almeno per ora, soddisfatte dal decreto-legge 17 ottobre 2016, n.

¹ Cfr. il Documento *“Interventi urgenti in favore dei contribuenti colpiti dal terremoto del Centro Italia (d.m. 1° settembre 2016)”* di Paola Rossi e Pasquale Saggese.

² Pubblicato sulla G.U. n. 207 del 5 settembre 2016.

³ Si tratta per la *Regione Marche* dei comuni di Acquasanta Terme (AP), Acquata del Tronto (AP), Montefortino (FM), Montegallo (AP) e Montemonaco (AP); per la *Regione Abruzzo* dei comuni di Montereale (AQ), Capitignano (AQ), Campotosto (AQ), Vallec Castellana (TE) e Rocca Santa Maria (TE); per la *Regione Lazio* dei comuni di Accumuli (RI), Amatrice (RI) e Cittareale (RI); per la *Regione Umbria* dei comuni di Cascia (PG), Monteleone di Spoleto (PG), Norcia (PG) e Preci (PG).

189 recante *“Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dal sisma del 24 agosto 2016”*⁴, entrato in vigore il 19 ottobre 2016 ed ancora in fase di conversione in legge.

Nella sua versione originaria, ancora attualmente in vigore, l’ambito di applicazione del decreto era circoscritto ai territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici del 24 agosto 2016, ricompresi nei comuni indicati nell’allegato 1 al decreto, che elenca 62 Comuni⁵, contro i 17 contenuti nell’elenco allegato al decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 1° settembre 2016.

Nel corso del suo *iter* parlamentare, il testo del decreto-legge è stato tuttavia modificato, in prima lettura, dal Senato della Repubblica anche al fine di tener conto degli ulteriori eventi sismici verificatisi nel Centro Italia il 26 e il 30 ottobre 2016⁶.

Secondo il testo attualmente all’esame della Camera dei Deputati (non ancora entrato in vigore) l’ambito di applicazione del decreto n. 189/2016 è stato esteso ad ulteriori 69 Comuni colpiti dai predetti eventi sismici, elencati nell’allegato 2 al decreto medesimo⁷.

⁴ Pubblicato sulla G.U. n. 244 del 18 ottobre 2016. Il Governo ha altresì emanato il decreto-legge 11 novembre 2016, n. 205 recante *“Nuovi interventi urgenti in favore delle popolazioni e dei territori interessati dagli eventi sismici del 2016”* (in G.U. n. 264 dell’11 novembre 2016), il quale tuttavia non contiene disposizioni relative alla sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari.

⁵ Si tratta per la *Regione Abruzzo (Area Alto Aterno – Gran Sasso Laga)* dei comuni di Campotosto (AQ), Capitignano (AQ), Montereale (AQ), Rocca Santa Maria (TE), Valle Castellana (TE), Cortino (TE), Crognaleto (TE), Montorio al Vomano (TE); per la *Regione Lazio (Sub ambito territoriale Monti Reatini)* dei comuni di Accumoli (RI), Amatrice (RI), Antrodoco (RI), Borbona (RI), Borgo Velino (RI), Castel Sant’Angelo (RI), Cittareale (RI), Leonessa (RI), Micigliano (RI), Posta (RI); per la *Regione Marche (Sub ambito territoriale Ascoli Piceno-Fermo)* dei comuni di Amandola (FM), Acquasanta Terme (AP), Arquata del Tronto (AP), Comunanza (AP), Cossignano (AP), Force (AP), Montalto delle Marche (AP), Montedinove (AP), Montefortino (FM), Montegalfo (AP), Montemonaco (AP); Palmiano (AP), Roccafluvione (AP), Rotella (AP), Venarotta (AP); (*Sub ambito territoriale Nuovo Maceratese*) dei comuni di Acquacanina (MC), Bolognola (MC), Castelsantangelo sul Nera (MC), Cessapalombo (MC), Fiastra (MC), Fiordimonte (MC), Gualdo (MC), Penna San Giovanni (MC), Pievebovigliana (MC), Pieve Torina (MC), San Ginesio (MC), Sant’Angelo in Pontano (MC), Sarnano (MC), Ussita (MC), Visso (MC); per la *Regione Umbria (Area Val Nerina)* dei comuni di Arrone (TR), Cascia (PG), Cerreto di Spoleto (PG), Ferentillo (TR), Montefranco (TR), Monteleone di Spoleto (PG), Norcia (PG), Poggiodomo (PG), Polino (TR), Preci (PG), Sant’Anatolia di Narco (PG), Scheggino (PG), Sellano (PG), Vallo di Nera (PG). Per effetto dell’art. 1, comma 2, del decreto-legge n. 189/2016, le disposizioni del medesimo decreto possono altresì applicarsi in riferimento a immobili distrutti o danneggiati ubicati in altri comuni delle regioni interessate, diversi da quelli indicati nell’allegato 1, qualora venga dimostrato, sulla base di apposita perizia giurata, il nesso di causalità diretto tra i danni ivi verificatisi e gli eventi sismici del 24 agosto 2016. Tenuto conto dell’aggravarsi della situazione a causa degli eventi sismici successivi alla predetta data, l’art. 1 del decreto-legge n. 205 dell’11 novembre 2016 ha previsto, tra l’altro, che il Commissario straordinario del Governo per la ricostruzione individui con propria ordinanza *“l’elenco dei Comuni, aggiuntivo rispetto a quello di cui all’Allegato 1 al decreto-legge n. 189 del 2016, al fine dell’estensione dell’applicazione delle misure previste dal decreto-legge n. 189 del 2016 e dal presente decreto, valutandone la congruità in relazione ai danni riscontrati”*. L’elenco proposto dal Commissario dovrà essere approvato dal Consiglio dei ministri e successivamente comunicato alle Camere.

⁶ Di conseguenza, il titolo del decreto-legge è stato modificato con il seguente: *“Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016”*.

⁷ Si tratta per la *Regione Abruzzo* dei comuni di Campi (TE), Castelli (TE), Civitella del Tronto (TE), Torricella Sicura (TE), Tossicia (TE), Teramo; per la *Regione Lazio* dei comuni di Cantalice (RI), Cittaducale (RI), Poggio Bustone (RI), Rieti, Rivodutri (RI); per la *Regione Marche* dei comuni di Apiro (MC), Appignano del Tronto (AP), Ascoli Piceno, Belforte del Chienti (MC), Belmonte Piceno (FM), Caldara (MC), Camerino (MC), Camporotondo di Fiastone

Nella nuova formulazione letterale del decreto viene altresì precisato che nei Comuni di Teramo, Rieti, Ascoli Piceno, Macerata, Fabriano e Spoleto (ossia, quelli più popolosi) le disposizioni di cui agli articoli 45 (*Sostegno al reddito dei lavoratori*), 46 (*Perdite d'esercizio anno 2016*), 47 (*Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti*) e 48 (*Proroga e sospensione di termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, nonché sospensione di termini amministrativi*) "si applicano limitatamente ai singoli soggetti danneggiati che dichiarino l'inagibilità del fabbricato, casa di abitazione, studio professionale o azienda, ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con trasmissione agli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Istituto nazionale per la previdenza sociale territorialmente competenti".

Considerata l'ancora non definitiva approvazione del decreto-legge n. 189 del 2016, si ritiene opportuno rinviare ad un prossimo contributo un esame più approfondito delle disposizioni di natura fiscale in esso contenute.

Ci si limita, in questa sede, a segnalare che la versione attualmente in vigore del comma 10 dell'art. 48 del decreto-legge ha prorogato al 30 settembre 2017 il termine del 20 dicembre 2016, di cui all'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° settembre 2016. Il Senato, in sede di prima lettura, ha modificato il predetto comma 10 ed ha aggiunto un comma 10-bis al citato art. 48.

Il nuovo testo (non ancora vigente) del comma 10 ha correttamente individuato nel 16 dicembre 2016 (anziché nel 20 dicembre) il termine da prorogare al 30 settembre 2017.

Ed infatti, l'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° settembre 2016 ha disposto la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari (inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi) scadenti nel periodo compreso tra il 24 agosto 2016 ed il 16 dicembre 2016 (n.d.r.: il corsivo è nostro). Per effetto del richiamato comma 10, la sospensione è destinata quindi ad operare per i versamenti e gli adempimenti tributari scadenti tra il 24 agosto 2016 ed il 30 settembre 2017.

(MC), Castel di Lama (AP), Castelraimondo (MC), Castignano (AP), Castorano (AP), Cerreto D'esi (AN), Cingoli (MC), Colli del Tronto (AP), Colmurano (MC), Corridonia (MC), Esanatoglia (MC), Fabriano (AN), Falerone (FM), Fiuminata (MC), Folignano (AP), Gagliole (MC), Loro Piceno (MC), Macerata, Maltignano (AP), Massa Fermana (FM), Matelica (MC), Mogliano (MC), Monsapietro Morico (FM), Montappone (FM), Monte Rinaldo (FM), Monte San Martino (MC), Monte Vidon Corrado (FM), Montecavallo (MC), Montefalcone Appennino (FM), Montegiorgio (FM), Monteleone (FM), Montelparo (FM), Muccia (MC), Offida (AP), Ortezzano (FM), Petriolo (MC), Pioraco (MC), Poggio San Vicino (MC), Pollenza (MC), Ripe San Ginesio (MC), San Severino Marche (MC), Santa Vittoria in Matenano (FM), Sefro (MC), Serrapetrona (MC), Serravalle del Chienti (MC), Servigliano (FM), Smerillo (FM), Tolentino (MC), Treia (MC), Urbisaglia (MC), per la *Regione Umbria* del comune di Spoleto (PG). Per effetto delle modifiche al comma 2 dell'art. 1 del decreto-legge n. 189/2016, le disposizioni del medesimo decreto possono altresì applicarsi in riferimento a immobili distrutti o danneggiati ubicati in altri comuni delle regioni interessate, diversi da quelli indicati *negli allegati 1 e 2*, qualora venga dimostrato, sulla base di apposita perizia *asseverata*, il nesso di causalità diretto tra i danni ivi verificatisi e gli eventi sismici *verificatisi a far data dal 24 agosto 2016* (n.d.r.: il corsivo evidenzia le modifiche apportate al testo originario).

Il medesimo comma 10 risulta poi integrato da un'ulteriore disposizione che rende applicabile la predetta sospensione anche ai soggetti residenti o aventi sede legale o operativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 al decreto-legge n. 189/2016, non già ricompresi nell'allegato al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1^o settembre 2016⁸, ferma restando la preclusione al rimborso di quanto già versato.

Il successivo comma 10-*bis* (parimenti, non ancora vigente) rende invece applicabile la predetta sospensione anche ai soggetti residenti o aventi sede legale o operativa nei Comuni indicati nell'allegato 2 al decreto-legge n. 189/2016, ma soltanto a decorrere dal 26 ottobre 2016. Nei confronti di tali soggetti la sospensione è quindi destinata ad operare per i versamenti e gli adempimenti tributari (inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi) scadenti tra il 26 ottobre 2016 ed il 30 settembre 2017, ferma restando, anche in questo caso, l'inibitoria al rimborso di quanto già versato⁹.

Ai sensi della lett. *l*) del comma 1 dell'art. 48 sono altresì sospesi fino al 31 dicembre 2016 i termini relativi agli adempimenti e versamenti verso le amministrazioni pubbliche effettuati o a carico di professionisti, consulenti e centri di assistenza fiscale che abbiano sede o operino nei Comuni di cui all'allegato 1, per conto di aziende e clienti non operanti nel territorio, nonché di società di servizi e di persone in cui i soci residenti nei territori colpiti dal sisma rappresentino almeno il 50 per cento del capitale sociale¹⁰.

La ripresa della riscossione dei tributi non versati per effetto di tali sospensioni dovrà avvenire, a norma del comma 11 del citato art. 48, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'art. 9, comma 2-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Ne consegue che la ripresa dei versamenti dei tributi sospesi o differiti deve avvenire senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori relativi al periodo di sospensione, anche mediante rateizzazione fino a un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese successivo alla data di scadenza della sospensione¹¹.

⁸ Si tratta degli ulteriori 45 comuni inclusi nell'allegato 1 al decreto-legge n. 189.

⁹ La medesima disciplina si rende applicabile, per effetto del successivo comma 13 dell'art. 48, anche ai termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Tale disciplina trova applicazione anche nei confronti dei lavoratori autonomi e dei datori di lavoro che alla data del 24 agosto 2016 ovvero del 26 ottobre 2016 erano assistiti da professionisti operanti nei Comuni di cui rispettivamente all'allegato 1 e all'allegato 2 al decreto-legge n. 189/2016.

¹⁰ In tal caso, la vigente versione della lett. *l*) del citato art. 48, comma 1, non è stata modificata, in sede di prima lettura da parte del Senato, inserendo anche il riferimento all'allegato 2 al decreto. Si tratta, evidentemente, di una svista da correggere in sede di conversione in legge del decreto. D'altra parte, nell'alinea del comma 1 dell'art. 48, come modificato dal Senato in prima lettura, è disposto che la sospensione fino al 31 dicembre 2016 si applica "*Nei Comuni di cui agli allegati 1 e 2*".

¹¹ In seguito alle modifiche apportate dall'art. 48, comma 15, lett. *a*), del decreto-legge n. 189/2016 all'art. 9, comma 2-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212 è stato stabilito che il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze con cui devono essere definiti le modalità e i termini della ripresa dei versamenti, tenendo anche conto della durata del periodo di sospensione, deve rispettare i limiti delle risorse preordinate allo scopo dal fondo rotativo per far fronte alle esigenze che derivano dal differimento di riscossione a seguito di eventi calamitosi

Gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, non eseguiti per effetto di tali sospensioni sono effettuati, a norma del successivo comma 12, entro il mese di ottobre 2017¹².

Il comma 1 dell'art. 48 dispone, infine, che la mancata effettuazione e il mancato riversamento delle ritenute da parte dei sostituti di imposta, a partire dal 24 agosto 2016 e fino al 19 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 189/2016), devono essere regolarizzati entro il 31 maggio 2017 senza applicazione di sanzioni e interessi.

Roma, 30 novembre 2016

(previsto dall'art. 1, comma 430, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con una dotazione di 5 milioni). Pertanto, i versamenti dei tributi oggetto di sospensione sono versati all'entrata del bilancio dello Stato per essere destinati al predetto fondo.

¹² Gli adempimenti e i pagamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria sospesi dovranno essere effettuati entro il 30 ottobre 2017, senza applicazione di sanzioni e interessi, anche mediante rateizzazione fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di ottobre 2017.



DETRAZIONE IVA. INADEMPIMENTO DEGLI OBBLIGHI DOCUMENTALI: VIOLAZIONI FORMALI?

Simone Carunchio

Sommario: 1. Premessa – 2. Il “sistema IVA”, la detrazione e gli obblighi documentali nell’ordinamento eurounionale. – 2.1. L’identificazione del soggetto passivo. – 2.2. La fattura e la fatturazione. – 2.2.1. L’inversione contabile. – 2.3. La contabilità e i “registri IVA”. – 2.4. La dichiarazione annuale. – 2.5. Conclusioni: frode, onere della prova e sanzionabilità della violazione degli obblighi. – 3. Il “sistema IVA”, la detrazione e gli obblighi documentali nell’ordinamento interno: la posizione della dottrina e dell’amministrazione finanziaria. – 3.1. Obblighi documentali e diritto alla detrazione nella giurisprudenza di legittimità. – 3.1.1. La fattura e l’inversione contabile. – 3.1.2. I registri IVA. – 3.1.3. La dichiarazione. – 3.2. Conclusioni: la sanzionabilità delle violazioni degli adempimenti.

1. Premessa

Il diritto alla detrazione, definito dalla Corte di cassazione quale diritto potestativo¹, è la facoltà - rilasciata al contribuente soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto - sulla quale si basa il meccanismo di funzionamento del tributo oggetto del presente studio. L'IVA è stata concepita, difatti, come un'imposta che non deve gravare sull'operatore economico ma esclusivamente sul consumatore finale. Detto funzionamento è espressione del cosiddetto 'principio di neutralità'.

In contropartita rispetto al riconoscimento di detto diritto in capo al soggetto passivo, sia nella normativa comunitaria sia nella normativa interna italiana, sono stati previsti alcuni obblighi documentali (anche detti cartolari o formali - ma tale ultima locuzione potrebbe ingenerare qualche incomprensione tra gli interpreti, come tra breve si dedurrà meglio).

Detti obblighi documentali - tra cui quello della registrazione del contribuente presso quale 'soggetto passivo IVA', quello della fatturazione (soprattutto in ipotesi di inversione contabile), quello della registrazione delle medesime e, in ultimo, per quanto in questa sede interessa, delle dichiarazioni annuali - assumono diversa natura in merito all'insorgenza e all'esercitabilità del diritto alla detrazione. Difatti alcuni di essi sono indispensabili e sono comunemente definiti quali obblighi sostanziali (per esempio la fatturazione), mentre altri sono 'accessori' e sono normalmente definiti quali obblighi formali (per esempio la dichiarazione annuale), i quali sono diretti, in particolare, a facilitare il controllo e l'accertamento da parte delle autorità finanziarie (in quest'ottica, dunque, essi non possono più essere definiti formali, ma possono essere considerati quali obblighi sostanziali).

Nel prosieguo si tratterà, pertanto, della posizione della giurisprudenza eurounitaria in ordine alla caratterizzazione di ognuno degli obblighi richiamati in relazione al diritto di detrazione e alla sua esercitabilità, nonché in ordine alla posizione interna italiana degli interpreti e degli operatori, la quale sarà comparata alla prima.

¹ Cfr. Corte di cassazione, sentenza n. 14767/2015.

Ulteriore aspetto che sarà trattato, collegato a quelli appena indicati, concerne la sanzionabilità della violazione di detti obblighi documentali. A fronte di una normativa unionale che non prevede alcun impianto sanzionatorio, ma stabilisce la vigenza del principio di proporzionalità delle sanzioni in relazione alla gravità della violazione, si riscontra nella normativa interna un sistema sanzionatorio amministrativo strutturato e puntuale che, talvolta, non sembra rispettare i parametri indicati dalla Corte di giustizia europea in merito all'applicazione del principio appena richiamato. Detti parametri si prefiggono lo scopo dichiarato di non compromettere il diritto a detrazione attraverso la sanzione irrogata. Qualora difatti la misura della sanzione dovesse risultare uguale (o addirittura superiore) all'importo dell'imposta da detrarre, il relativo diritto sarebbe talmente compresso da risultare annullato.

2. Il 'sistema IVA', la detrazione e gli obblighi documentali nell'ordinamento eurounionale

Per apprezzare nella sua interezza l'importanza del diritto a detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto in ambito eurounionale pare utile richiamare la normativa e la giurisprudenza della Corte di giustizia al proposito, iniziando da alcune note concernenti il cosiddetto 'sistema IVA', quale imposta generale sul consumo.

In prospettiva storica² è possibile richiamare la prima Direttiva del Consiglio n. 67/227/CEE. Dai relativi considerando è possibile evincere che uno degli obiettivi da perseguire per la creazione di un mercato comune era l'armonizzazione delle legislazioni nazionali degli Stati aderenti all'accordo in ordine alle imposte sulla cifra d'affari. Ai sensi dell'art. 2 della citata Direttiva fu prevista un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi qualunque fosse il numero di operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

L'istituzione del "sistema comune dell'IVA" fu realizzata con la seconda Direttiva del Consiglio n. 67/228/CEE ("Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto") e con la sesta Direttiva n. 77/388/CEE ("base imponibile uniforme").

Più di recente la sesta direttiva è stata completamente rifiuta, attraverso un'opera di riscrittura, nella Direttiva n. 2006/112/CE.

Da detti documenti normativi si ricostruisce che l'imposta può essere esclusa esclusivamente previa detrazione dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei fattori produttivi che compongono il prezzo dei beni e dei servizi e che tale tributo colpisce solo il valore aggiunto e sia, in definitiva, a carico del consumatore finale.

² Cfr.: Corte di giustizia, causa C-285/84, Rousseau Wilmot; causa C-252/86, Bergandi; cause riunite C-338/97, C-344/97, C-390/97, Pelzl e a.; causa C-475/03, Banca Popolare di Cremona; cause riunite C-283/06, C-312/06, Kögáz e a. In dottrina cfr.: G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova 2014, p. 779 e ss.; G. Mandò e D. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2009, p. 1 e ss.; R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2013, p. 3 e ss.

La previsione di tale tipo di imposizione doveva essere accompagnata, come effettivamente avvenuto, dall'eliminazione, nei vari ordinamenti nazionali, di qualsiasi altra imposta sulla cifra d'affari e sul consumo.

Occorreva dunque individuare quali fossero le caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto in modo tale da valutare se essa si sovrapponesse ad altre previsioni impositive.

In più occasioni, pertanto, la Corte di giustizia europea ha ribadito dette caratteristiche. In particolare nella sentenza relativa alle cause riunite C-283/06, C-312/06, Kögáz e a., essa in tal modo si è espressa: "tali caratteristiche sono quattro: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita la minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione sono detratti dall'IVA dovuta dal soggetto passivo, cosicché tale tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso della detta imposta va a carico del consumatore finale"³.

Tra le quattro caratteristiche indicate, quella attinente al diritto alla detrazione è chiaramente l'ultima. Ma proprio essa, in relazione al funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, risulta essere la più importante, poiché, come anticipato, il riconoscimento di detto diritto alla detrazione assicura l'effettività del principio di neutralità dell'imposizione. A margine si segnala che le prime due caratteristiche hanno la funzione di individuare l'ambito applicativo del tributo – e pertanto permettono di poterlo confrontare ad altri tipi di tributi nazionali in modo da eventualmente evitare doppie imposizioni -, mentre la terza decodifica l'obbligo di rivalsa.

Orbene, per quanto attiene alla detrazione, considerata l'importanza che essa riveste nell'applicazione del tributo, poiché ne "costituisce parte integrante", occorre in prima istanza evidenziare la principale asserzione al proposito della Corte di giustizia per cui essa non può essere assoggettata a limitazioni⁴.

Nella sentenza appena citata, relativa alla causa C-63/04, Centralan – la quale a sua volta richiama quella relativa alla causa C-137/02, Faxworld – i giudici europei cominciano a delineare con maggior precisione, rispetto al passato, i requisiti e le condizioni necessarie per il sorgere del diritto a detrazione (punto 52): "Risulta dalla lettera dell'art. 17, n. 2, della

³ Cfr., inoltre: Corte di giustizia, causa C-426/07, Dariusz Krawczyński; causa C-502/07, K-1, causa C-49/09, Commissione europea

⁴ Corte di giustizia, causa C-63/04, Centralan, punto 50. In merito al principio per cui la detrazione non può essere soggetta a limitazioni si segnala, tra le numerose altre, la sentenza della Corte di giustizia relativa alle cause riunite C-439/04 e C-440/04, Axel Kittel, per cui, in caso di frode (sia essa dell'IVA o meno), qualora colui che abbia ricevuto la fattura, in base alla quale sorge il diritto di esercitare il diritto a detrazione, sia in buona fede e abbia adempiuto allo standard informativo per sapere che era o meno coinvolto in detta frode, la detrazione deve comunque essere riconosciuta. Cfr. al proposito, FNC, *Operazioni IVA soggettivamente inesistenti. Ripartizione dell'onere probatorio tra amministrazione finanziaria e contribuente e conseguenze ai fini delle imposte dirette*, Documento del 15 giugno 2015.

sesta direttiva che, affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione occorre, da un lato, che egli sia un «soggetto passivo» ai sensi della detta direttiva e, dall'altro, che i beni e i servizi in questione vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta”.

Dalla lettura di questo breve estratto si evince che i requisiti individuati inizialmente dalla Corte sono due: che l'interessato sia un “soggetto passivo” (e qui si apre la questione relativa alla registrazione dell'interessato presso le autorità nazionali attraverso l'attribuzione di un numero di ‘partita IVA’, di cui più oltre) e che gli acquisti di beni e/o servizi a monte siano inerenti all'attività economica svolta dal soggetto a valle, ovvero sia alle sue cessioni e/o prestazioni⁵.

Detti requisiti sono riaffermati, tra le altre, nella sentenza della Corte di giustizia relativa alle cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében, in cui viene altresì specificato meglio il legame tra la detrazione, il sorgere del relativo diritto e il suo esercizio, e gli obblighi documentali: “dalla decisione di rinvio emerge che è pacifico che il ricorrente in detto procedimento, che intendeva esercitare il diritto a detrazione, è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e che le prestazioni di servizi invocate a fondamento di tale diritto sono state utilizzate a valle del suddetto ricorrente ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta. Inoltre, dalla decisione di rinvio emerge che le questioni poste si fondano sulle premesse secondo cui, in primo luogo, l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione è stata effettuata, come risulta dalla corrispondente fattura, e, in secondo luogo, tale fattura contiene tutte le informazioni richieste dalla direttiva 2006/112, ragion per cui ricorrono le condizioni di sostanza e di forma previste da tale direttiva per la nascita e l'esercizio del diritto a detrazione”.

Se ne deduce che le condizioni di sostanza sono che l'interessato sia un soggetto passivo e che vi sia ineranza tra le operazioni a monte e le operazioni a valle. Dette condizioni di sostanza permettono il sorgere, “la nascita”, del diritto a detrazione. Mentre l'essere in

⁵ Per quanto attiene a questo secondo requisito sostanziale dell'ineranza è possibile, tra le numerose altre, fare riferimento alla sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-104/12, Finanzamt: “la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e uno o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, in linea di principio, è necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto ... Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione ... Tuttavia il diritto a detrazione è parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del suddetto soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi del genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo”. Cfr., inoltre, Corte di giustizia, causa C-98/98, Midland Bank; causa C-408/98, Abbey National; causa C-465/03, Kretztechnik. Per quanto attiene al concetto di operazione si rinvia alla sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-465/03, appena citata; in ordine al concetto di cessione cfr. causa C-63/04, Centralan. In ordine al soggetto passivo, quale requisito sostanziale per il sorgere del diritto a detrazione, cfr. causa C-324/11, Gábor Tóth, punto 28: “Quanto allo status di soggetto passivo dell'emittente della fattura relativa a tali servizi, occorre ricordare la definizione di tale nozione di cui all'art. 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112”.

possesso di una fattura (attestante l'operazione a monte), redatta secondo le disposizioni della direttiva 2006/112/CE, rappresenta la condizione formale, documentale, che permette l'esercizio del diritto in questione.

Questo obbligo formale, o, meglio, documentale, del possesso della fattura (e relativo obbligo di fatturazione, ex artt. 217 e ss. della Direttiva appena richiamata), come è dato evincere dalla lettura della medesima, è accompagnato anche da altri "obblighi", quali: quello della registrazione, "identificazione", del soggetto passivo ai sensi degli artt. 213 e ss.; quello della registrazione delle operazioni e delle fatture ("contabilità"), ai sensi degli artt. 241 e ss.; e quello relativo alle "dichiarazioni", ex artt. 250 e ss.

Orbene, quale rapporto è possibile individuare tra la detrazione (diritto ed esercizio) e detti obblighi documentali? Sono anch'essi indispensabili, come lo è la fattura, per esercitare il diritto a detrazione?

Prima di soffermarsi specificamente su ognuno degli obblighi documentali richiamati corre l'obbligo di evocare quelle sentenze della Corte di giustizia in cui è espresso il principio generale al riguardo.

Dalla sentenza relativa alla causa C-284/11, EMS, punto 71, si ricava che "in linea di principio la detrazione dell'IVA a monte dev'essere accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi. La soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali"⁶.

Questa statuizione ha di recente trovato una maggiore specificazione nella sentenza relativa alla causa C-332/15. Al punto 47 è così dato riscontrare: "A tal riguardo si deve precisare che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel capo 1 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione".

Da quanto emerge da questa statuizione si potrebbe venire a creare una contraddizione in merito alla natura e al valore della fattura, in quanto, apparentemente, nella sentenza, precedentemente citata (Mahagében), essa rappresentava, in relazione all'esercizio del diritto a detrazione, un obbligo formale sostanziale, mentre in questo caso sembrerebbe rappresentare, in quanto equiparata agli altri, un obbligo formale formale⁷.

In primo luogo - lo si è già evidenziato -, per evitare questo bisticcio di parole sarebbe meglio parlare di obblighi documentali o cartolari (sostanziali e formali); in secondo luogo pare

⁶ Cfr., inoltre, Corte di giustizia, sentenze relative alle cause C-146/05, Collée; C-95/07 e C-96/07, Ecotrade; C-385/09, Nidera Handelscompagnie; C-590/13, Idexx Laboratories Italia (per un commento cfr. F. T. Coaloa, *Spetta la detrazione Iva in caso di violazioni formali nell'applicazione del reverse charge*, in *il fisco* n. 3/2015); C-183/14, Radu Florin Salomie.

⁷ Si segnala, in ogni modo, che la sentenza citata (effettivamente di non facile interpretazione) concerne un caso di frode che, apparentemente, è stata considerata provata anche dai giudici europei.

opportuno, a questo punto, analizzare compiutamente le sentenze della Corte di giustizia che si sono occupate, nello specifico, dei diversi obblighi richiamati in relazione al riconoscimento dell'esercizio del diritto a detrazione.

Nel prosieguo si tratterà la materia tentando di trovare come filo conduttore, seppur in maniera piuttosto astratta, il fattore tempo, ovvero si prenderanno in considerazione gli obblighi documentali come se essi si presentassero di fronte a un contribuente ideale che cominciasse da principio un'attività economica. In questo senso si tratterà in primo luogo della "identificazione del soggetto passivo", in secondo luogo della emissione e della conservazione delle fatture emesse e ricevute, in terzo luogo della loro registrazione e, in ultimo, dell'obbligo dichiarativo.

2.1. L'identificazione del soggetto passivo

In merito all'identificazione del soggetto passivo, ovvero all'attribuzione del numero di 'partita IVA', una prima interessante sentenza della Corte di giustizia è quella relativa alla causa C-587/10, Finanzamt, già citata precedentemente, il cui caso atteneva a un'operazione intracomunitaria.

Ebbene, in detta ipotesi, l'acquirente di una cessione intracomunitaria deve essere, ai sensi dell'art. 28 quater, punto A, lettera a), della sesta direttiva, un soggetto passivo; e qualora lo Stato imponga al cedente di comunicare il numero identificativo della controparte per poter usufruire dell'esenzione da imposta, la mancata comunicazione non può ostare al riconoscimento del suo diritto se le condizioni sostanziali sono state osservate compiutamente. Si riporta al proposito il punto 51 della sentenza indicata: "Benché, quindi, il numero di identificazione IVA fornisca la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevoli il controllo delle operazioni intracomunitarie, si tratta tuttavia soltanto di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all'esenzione dall'IVA qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria"⁸.

Insomma, da quanto asserito se ne può concludere che l'obbligo di registrazione del soggetto passivo sia un obbligo documentale formale, ossia che qualora le condizioni sostanziali siano state osservate (e provate) la sua inosservanza può magari causare l'applicazione di sanzioni amministrative previste dalla normativa nazionale ma non può generare il disconoscimento dell'esenzione dall'imposta in caso di operazione intracomunitaria o del diritto a detrazione, qualora ricorrano i presupposti per il suo esercizio e la sua insorgenza.

Per quanto attiene al diritto a detrazione in particolare, nella sentenza relativa alla causa C-284/11, EMS, ai punti 62 e 63 è specificato che: "il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti

⁸ Detto orientamento, lo si evidenzia, è confermato dalla sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-273/11, Mecsek-Gabona.

passivi ... Da ciò ne consegue che la mancata registrazione ai fini IVA non può privare il soggetto passivo del suo diritto a detrazione, una volta soddisfatte le condizioni sostanziali imposte per poter godere di quest'ultimo"⁹.

Detta impostazione è confermata anche nella sentenza relativa alla causa C-324/11, Gábor Tóth, punti 31-33: "Certo, l'art. 213, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 dispone che ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo. Tuttavia, malgrado l'importanza per il buon funzionamento del sistema dell'IVA che tale dichiarazione riveste, quest'ultima non può costituire una condizione supplementare richiesta ai fini del riconoscimento dello status di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della stessa direttiva ... un'eventuale inadempimento da parte del prestatore ... non può rimettere in discussione il diritto a detrazione spettante al destinatario ... Pertanto detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il prestatore di servizi sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai servizi forniti presentino tutte le caratteristiche richieste dall'art. 226 della direttiva 2006/112 e, in particolare, quelle necessarie all'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali servizi"¹⁰.

Dunque da questo estratto se ne deve dedurre che tra gli obblighi documentali sostanziali per l'esercizio al diritto alla detrazione deve essere annoverato, come già asserito, esclusivamente quello della fattura - di cui tra breve.

Ancora più nello specifico e secondo una prospettiva ancora differente occorre richiamare la sentenza relativa alla causa C- 527/11, Valsts, in cui è specificato che il diritto alla detrazione non può essere negato nemmeno al medesimo soggetto che lo vanta e che non si sia registrato ai fini IVA. Punto 33: "l'iscrizione del soggetto passivo nel registro dei soggetti passivi dell'IVA è un requisito formale, cosicché non si può impedire ad un soggetto passivo di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini IVA"¹¹.

2.2. La fattura e la fatturazione

Come anticipato, l'obbligo documentale della fattura è l'obbligo documentale centrale, ossia 'sostanziale', del sistema IVA, il quale ruota, come detto, attorno al principio di neutralità. In questo senso il soggetto passivo che voglia esercitare il suo proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti inerenti la sua attività deve essere in possesso di detto documento, il quale deve essere rilasciato dal soggetto passivo che gli ha ceduto i beni o

⁹ A ben vedere, per essere più precisi, ciò che era in questione non era tanto il diritto a detrazione (o, per meglio dire, della sua insorgenza), quanto piuttosto il diritto all'esercizio di tale diritto: difatti il diritto a detrazione nasce per il verificarsi delle condizioni sostanziali; ciò di cui si discute in merito agli obblighi documentali concerne più che altro l'esercizio di detto diritto. Anche se è pur vero che il disconoscimento dell'esercizio del diritto fa venir meno il diritto stesso.

¹⁰ Cfr., nella medesima direzione, le sentenze della Corte di giustizia relative alle cause: C-438/09, Dankowski, e C-277/14, PPUH.

¹¹ Cfr. Corte di giustizia, sentenza relativa alla causa C-183/14, Radu Florin Salomie.

prestato i servizi, il quale, a sua volta, ha esercitato sull'altra parte la rivalsa. Tuttavia, corre l'obbligo di aggiungere, in via generale, che, se quello appena illustrato è il regime ordinario di fatturazione, ne sono stati stabiliti altri due: uno per quanto concerne le operazioni intracomunitarie e l'altro per quelle extracomunitarie¹².

Il primo è il cosiddetto 'reverse charge' o inversione contabile, consistente, in breve, in una integrazione della fattura comunque emessa dal cedente/prestatore; il secondo è la cosiddetta 'autofatturazione', istituito per cui l'obbligo di fatturazione è in capo al soggetto a valle dell'operazione e non, come normalmente avviene, in capo a quello a monte. In entrambi i casi l'imposta sul valore aggiunto è applicata, ma la rivalsa e la detrazione sono effettuate nello stesso momento: operazione che si realizza, contabilmente, attraverso l'annotazione della fattura (di cui più oltre) sia nel registro delle fatture emesse sia in quello delle fatture ricevute (mentre in regime ordinario deve essere effettuata l'annotazione esclusivamente nel registro degli acquisti). Attraverso questa modalità di annotazione della fattura si perviene all'obiettivo di non gravare l'operatore internazionale del peso dell'imposta e di rendere il mercato interno immune dalle oscillazioni di valore a causa delle imposizioni estere¹³

Questa appena proposta è una ricostruzione schematica assolutamente limitata a ciò che in questa sede interessa direttamente (ovverosia in breve le cosiddette 'operazioni intracomunitarie' e 'operazioni non imponibili'): approfondendo, occorrerebbe specificare che queste modalità (questi regimi di fatturazione) speciali sono applicate nei casi più diversi anche nell'ambito delle operazioni interne per motivi di lotta alle frodi, quali per esempio: quello delle operazioni esenti, delle operazioni su oro industriale, di servizi edili, di agricoltura¹⁴

Ad ogni modo, l'importanza di detto adempimento, di detto obbligo - di fatturazione da una parte e del possesso e conservazione della fattura dall'altra (in regime ordinario)-, è confermata dal fatto che a carico del soggetto passivo, oltre gli obblighi contabili appena delineati più sopra, sono previsti obblighi di conservazione delle fatture emesse e delle fatture ricevute.

Per quanto attiene al possesso della fattura, strettamente collegato all'esercizio del diritto a detrazione, nella sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-152/02, Terra, ai punti 31-32, in questa maniera è specificata la centralità, per quanto concerne il diritto a detrazione e il suo esercizio, del possesso della fattura: "Dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, discende che il diritto alla deduzione nasce quando l'imposta deducibile [ossia, in italiano giuridico corrente: detraibile] diventa esigibile. Ai sensi dell'art. 10, n. 2. Di questa direttiva, questo avviene all'atto della cessione dei beni o della prestazione di servizi (v.

¹² Cfr., in merito, R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2013, p. 927 e ss., p. 737 e ss. e p. 948 e ss.; FNC, *Le novità sul regime IVA di inversione contabile*, Circolare 30 gennaio 2015; G. Mandò, D. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2009, p. 511 e ss.

¹³ Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova 2014, p. 856 e ss.

¹⁴ Cfr. R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2013, p. 744 e ss. e p. 948 e ss. Per quanto attiene alla fatturazione il riferimento normativo interno è agli artt. 17, 21 e 34 del D. P. R. n. 633/1972.

sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl ... punto 36). Per contro, dal combinato disposto degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta direttiva si evince che l'esercizio del diritto a deduzione previsto dall'art. 17, n. 2, è di regola connesso al possesso dell'originale della fattura o del documento che, in base ai criteri stabiliti dallo Stato membro interessato, può essere considerato equivalente".

Occorre specificare, al proposito, che l'originale della fattura è già una copia della stessa¹⁵, in quanto l'originale rimane in possesso di colui il quale emette la stessa. Se dunque tra gli obblighi documentali il possesso della fattura è condizione sostanziale per esercitare il diritto a detrazione, corre l'obbligo d'intendersi su cosa si possa e si debba intendere per fattura. Il discernimento deve essere effettuato sulla base del contenuto del documento. A livello europeo la norma di riferimento è l'art. 226 della Direttiva n. 2006/112¹⁶.

Nel prosieguo si indicheranno alcuni dei casi maggiormente importanti affrontati dalla Corte di giustizia in merito al contenuto della fattura

Tra le varie indicazioni che in essa devono risultare è ricompresa quella dell'numero di partita IVA del destinatario (art. 226, n. 4) e quella del suo nome e dell'indirizzo completo (art. 226, n. 5).

Nel caso trattato dalla sentenza relativa alla causa C-280/10, Kopalnia, relativo a delle fatture intestate ai futuri soci di una società, la quale ultima esercitò, infine, il diritto a detrazione, i giudici europei in tal senso statuirono (punto 35): "Si deve pertanto concludere che, qualora i soci, in applicazione della legislazione nazionale, pur potendo essere

¹⁵ Cfr., Corte di giustizia, sentenza relativa alla causa C-85/95, John Reisdorf.

¹⁶ Direttiva n. 2006/112, art. 226: "Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti: 1) la data di emissione della fattura; 2) un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico; 3) il numero di identificazione IVA, di cui all'articolo 214, con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi; 4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario, di cui all'articolo 214, con il quale ha ricevuto una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale è debitore dell'imposta o una cessione di beni di cui all'articolo 138; 5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario; 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi; 7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura; 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario; 9) l'aliquota IVA applicata; 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione; 11) in caso di esenzione o quando l'acquirente o il destinatario è debitore dell'imposta, il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente o soggetta alla procedura dell'inversione contabile; 12) in caso di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuata alle condizioni di cui all'articolo 138, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera a), i dati elencati all'articolo 2, paragrafo 2, lettera b); 13) in caso di applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, il riferimento all'articolo 306, o alle corrispondenti disposizioni nazionali, o ad altre informazioni che indichino che è stato applicato tale regime; 14) in caso di applicazione di uno dei regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, il riferimento all'articolo 313, all'articolo 326 o all'articolo 333, o alle corrispondenti disposizioni nazionali, o ad altre informazioni che indichino che è stato applicato uno di tali regimi; 15) se il debitore dell'imposta è un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 204, il numero d'identificazione IVA del rappresentante fiscale, di cui all'articolo 214, corredato del nome e dell'indirizzo completo".

considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA, siano impossibilitati a valersi delle operazioni imponibili effettuate dalla Plski Trawertyn al fine di sgravarsi del costo dell'IVA relativa alle operazioni d'investimento effettuate ai fini ed in funzione dell'attività della società medesima, quest'ultima, al fine di poter garantire la neutralità dell'onere fiscale, deve avere la possibilità di prendere in considerazione tali operazioni d'investimento al momento della detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Faxworld [causa C-137/02]).

Ancor più nello specifico, al punto 48 della sentenza è precisato che: "sebbene una fattura assolva certamente un compito documentale importante, in quanto può contenere dati verificabili, vi sono circostanze in cui i dati possono essere validamente verificati con altri mezzi diversi dalla fattura e in cui l'esigenza di disporre di una fattura conforme in ogni punto alle disposizioni della direttiva 2006/12 sarebbe tale da mettere in discussione il diritto a detrazione di un soggetto passivo".

Sempre in ordine all'indicazione in fattura dei soggetti coinvolti nell'operazione è possibile fare riferimento alla sentenza relativa alla causa C-324/11, Gábor Tóth. In questo caso si trattava di un contribuente che aveva esercitato il diritto a detrazione sulla base di fatture emesse da un soggetto passivo che non si era registrato ai fini IVA e che pertanto non aveva a disposizione alcun numero di partita IVA personale. L'amministrazione aveva quindi disconosciuto detto esercizio del diritto (e pertanto il diritto stesso). I giudici della Corte di giustizia hanno stabilito che detto comportamento amministrativo è contrario ai principi comunitari. Al punto 32 della sentenza citata in questa maniera è stabilito: "La Corte ha già stabilito che un'eventuale inadempimento dal parte del prestatore di servizi dell'obbligo di dichiarare l'inizio della sua attività imponibile non può rimettere in discussione il diritto a detrazione spettante al destinatario dei servizi forniti per quanto riguarda l'IVA pagata per essi. Pertanto, detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il prestatore dei servizi sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai servizi forniti presentino tutte le informazioni richieste dall'articolo 226 della direttiva 2006/12 e, in particolare, quelle necessarie per l'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali servizi".

Detta impostazione è confermata nella sentenza relativa alla causa C-273/11, Mecsek-Gabona, in ordine agli acquisti intracomunitari (con applicazione dell'inversione contabile).

Se dunque le indicazioni in merito ai soggetti coinvolti nell'operazioni non possano essere considerate sostanziali in ordine al contenuto della fattura - qualora sia comunque possibile riscontrare tutte le informazioni necessarie per la ricostruzione dei requisiti (condizioni) sostanziali per il sorgere del diritto a detrazione -, dalla sentenza Gábor Tóth, precedentemente citata, è possibile evincere che un'ulteriore indicazione necessaria è quella concernente la natura dei servizi (o dei beni) oggetto dell'operazione. In questo caso la previsione normativa di riferimento è l'art. 226, n. 6, della Direttiva n. 2006/112.

Importante in questa direzione è la recente sentenza relativa alla causa C-516/14, Barlis 06 (del 15 settembre 2016), la quale, oltre a delineare il principio operativo, decide anche la causa nel merito. Al punto 43 i giudici acclarano il principio: "l'amministrazione finanziaria

non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112 qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti"; mentre al punto 28 è asserito che "l'indicazione «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi» o anche «servizi giuridici forniti sino ad oggi» non sembra indicare in maniera sufficientemente dettagliata la natura dei servizi in discussione. Inoltre, l'indicazione è formulata in termini talmente generici che non sembra consentire di desumere l'entità dei servizi forniti".

Da questa disamina se ne ritiene che mentre il possesso della copia dell'originale della fattura è requisito documentale sostanziale per l'esercizio del diritto a detrazione, il suo contenuto rappresenta un requisito formale che, qualora sia violato ma sia possibile evincere dal documento i requisiti (condizioni) sostanziali, non permette il disconoscimento della detrazione operata dal soggetto passivo.

Si evidenzia che nell'ultima sentenza citata è segnalato il principio per cui, se nella fattura non sono presenti le indicazioni o esse non siano reputate abbastanza chiare (ossia siano contestate dall'amministrazione), incombe sul contribuente dimostrare l'esistenza dei requisiti sostanziali. Di questa tematica se ne tratterà più oltre.

2.2.1. L'inversione contabile

La modalità di fatturazione detta 'inversione contabile' o 'reverse charge' è stata una modalità di fatturazione che in numerose occasioni è stata oggetto di pronunce della Corte di giustizia (oltre a rappresentare il caso maggiormente posto all'attenzione della Corte di cassazione nell'ordinamento interno, come più oltre sarà specificato). Come già detto, in questa ipotesi (la quale è obbligatoria in caso di acquisti intracomunitari e in alcuni casi di operazioni interne), incombe sul cessionario l'obbligo di integrare la fattura e di annotarla contemporaneamente nel registro degli acquisiti e nel registro delle fatture emesse.

La Corte di giustizia, sulla base del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto e del principio per cui il diritto a detrazione sorge qualora siano rispettati i requisiti sostanziali dell'operazione ed esso è esercitabile sulla base del possesso della fattura, anche qualora non siano rispettati alcuni obblighi documentali, nella sentenza relativa alla causa C-392/09, *Uszodaépítő*¹⁷, afferma che (punto 46) " gli artt. 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione retroattiva di una normativa nazionale che, nell'ambito di un regime di inversione contabile, subordini la detrazione dell'IVA per prestazione di servizi di costruzione alla rettifica delle fatture relative a tali operazioni ed al deposito di una dichiarazione complementare di rettifica, qualora l'autorità fiscale ininteressata disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'IVA in quanto destinatario delle operazioni in questione e per verificare l'importo dell'imposta detraibile".

¹⁷ Per un commento alla sentenza cfr. M. Logozzo, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi e disposizioni interne*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2011.

Detta impostazione è stata poi confermata nelle sentenze relative alle cause C-424/12, SC Fatorie, e C- 590/13, Idexx.

In particolare in quest'ultima, interessante soprattutto perché la Idexx è una società a responsabilità limitata italiana che aveva effettuato acquisti intracomunitari, i giudici unionali affermano che "il diritto a detrazione, previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, dell'IVA dovuta, relativa agli acquisti intracomunitari oggetto del procedimento principale, non può essere negato alla Idexx per non aver essa assolto gli obblighi risultanti dalle formalità stabilite dalla normativa nazionale".

Orbene, nella normativa nazionale, gli acquisti intracomunitari sono regolati dal D. L. n. 331/1993, il quale rinvia, in ordine agli obblighi di fatturazione, agli artt. 17, per quanto concerne la fatturazione, agli artt. 19 e ss., per quanto attiene al diritto a detrazione, e agli artt. 21 e ss., in ordine agli obblighi di registrazione, del D. P. R n. 633/1972 (D.IVA). In particolare, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D. L. citato, il soggetto passivo deve numerare e integrare la fattura con gli elementi che concorrono a formare la base imponibile e annotare tempestivamente le fatture così integrate

Detta normativa è stata emanata ai sensi dell'art. 18, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva (attuale art. 178, lettera f), della direttiva 2006/112) il quale dispone che "per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve ... assolvere le formalità fissate da ogni Stato membro". Dette formalità (ossia detti obblighi documentali) devono essere considerati come degli obblighi formali e non sostanziali.

Non si può sorvolare sul fatto che a una interpretazione aderente al testo della norma comunitaria la conclusione sarebbe probabilmente dovuta essere esattamente l'opposto. Tuttavia, alla luce delle statuizioni della Corte di giustizia, il "deve" dell'art. 178 della Direttiva n. 2006/112 va interpretato in maniera piuttosto non restrittiva. La conclusione della Corte è comunque coerente con l'impostazione generale, fornita negli anni, al 'sistema IVA' in relazione al principio fondamentale della neutralità di detto tributo.

Se infatti, nel caso di operazione 'ordinaria' il contenuto della fattura, come precedentemente specificato, non influisce sull'esercizio del diritto a detrazione (qualora sia comunque possibile dimostrare le condizioni sostanziali), medesima conclusione è quella a cui occorre pervenire in caso di mancata integrazione della fattura scaturente da operazioni intracomunitarie. La quale integrazione, in effetti, si concretizza nell'apposizione del numero di serie della fattura e nell'applicazione del tributo, non concernendo né l'indicazione dei soggetti né quella dell'oggetto dell'operazione.

Il medesimo principio deve essere altresì applicabile nel caso in cui il contribuente non effettui tempestivamente l'annotazione della medesima. Difatti, tra breve lo si approfondirà, anche l'obbligo di tenere i registri previsti dalla normativa deve essere valutato e considerato quale obbligo documentale di natura formale e, pertanto, dalla sua violazione non può discendere l'estinzione del diritto a esercitare il diritto a detrazione.

2.3. La contabilità e i 'registri IVA'

La contabilità ai fini IVA, attualmente, è regolata dagli artt. 241 e ss. della Direttiva n. 2006/112. In detta normativa, coerentemente con quanto finora esposto, l'attenzione più che sui 'registri IVA', diversamente da quanto disposto in quella interna nazionale e da quanto è dato dedurre dalla giurisprudenza, è sull'archiviazione (e la conservazione) delle fatture (unico documento sostanziale per l'esercizio del diritto a detrazione). Ne consegue, pertanto, che anche per quanto concerne la tenuta della contabilità, detto obbligo non può che risultare un obbligo documentale formale (e non sostanziale) che non influenza l'esercizio a diritto a detrazione anche qualora sia violato dal contribuente (sempreché le condizioni e i requisiti sostanziali siano stati rispettati).

Tale impostazione è stata più volte confermata dalla Corte di giustizia.

Nella sentenza relativa alla causa C-18/13, Maks Pen, è specificato che qualora il soggetto a monte non abbia adempiuto agli obblighi di contabilità, la detrazione non può essere negata al soggetto a valle.

Nella sentenza relativa alla causa C-183/14, Salomie, già precedentemente citata, i giudici della Corte di giustizia, ribadendo in modo latente che l'obbligo della contabilità è un obbligo documentale formale¹⁸, introducono anche altri temi di estrema importanza attinenti alla sanzionabilità, da parte del legislatore nazionale, della violazione di detti obblighi (di cui, in questo lavoro, più oltre), e all'obbligo di dichiarazione (punto 63): "il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di detti obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione".

2.4. La dichiarazione annuale

La normativa sull'obbligo dichiarativo susseguente a ogni periodo d'imposta è contenuta negli artt. 250 e ss. della Direttiva n. 2006/112. Anche in questo caso si tratta di un obbligo documentale formale. E anche in questo caso, come nel precedente, le sentenze della Corte di giustizia che hanno ad oggetto tale tipo di obbligo (e la relativa violazione) concernono la proporzionalità della sanzione eventualmente prevista nell'ordinamento dello Stato membro, per cui essa non deve essere talmente elevata da negare, nella sostanza, il diritto a detrazione.

Al proposito si rinvia alla sentenza della Corte di giustizia richiamata nel paragrafo precedente relativa alla causa C-183/14, Salomie.

Oltre a quanto già richiamato, detto pronunciamento è importante anche perché mette in chiaro quale sia la ratio delle previsioni degli obblighi in esame. Al punto 60 è infatti chiarito che detti obblighi sono previsti a fini di controllo.

¹⁸ Cfr., altresì: Corte di giustizia, sentenza relativa alla causa C-188/09, Dyrektor.

2.5. Conclusioni: frode, onere della prova e sanzionabilità della violazione degli obblighi

A seguito di questa disamina degli obblighi documentali a livello di normativa europea, si può affermare che:

- i requisiti sostanziali per il sorgere del diritto alla detrazione sono due: che il soggetto che la esercita sia un "soggetto passivo", ossia che effettui operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, e che le operazioni a monte siano inerenti alle prestazioni a valle.

- tra i requisiti formali (documentali) necessari per l'esercizio del diritto a detrazione l'unico sostanziale è quello relativo al possesso della fattura (e pertanto alla sua conservazione).

- che gli altri requisiti formali hanno come scopo quello di permettere che l'amministrazione finanziaria possa esercitare i suoi poteri di controllo, in particolare per evitare frodi.

In merito a quest'ultimo punto in numerose sentenze della Corte di giustizia è ribadito che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla normativa europea¹⁹ e che gli Stati membri possono adottare quanto necessario per perseguire detto obiettivo. Ma gli strumenti previsti nelle normative nazionali (overrosia ulteriori obblighi documentali a carico dei soggetti passivi e relative sanzioni in caso di violazioni) devono rispondere al principio di proporzionalità, il quale incontra il suo limite eventuale nel venir meno del diritto a detrazione, il quale, se ricorrono i requisiti (condizioni) sostanziali (materiali) non può essere contestato e negato.

In questo senso, qualora il contribuente non rispetti uno degli obblighi documentali formali - quali quelli di registrazione in qualità di soggetto passivo, di contabilità, dichiarazione annuale e di contenuto della fattura - e l'amministrazione finanziaria neghi la legittimità della detrazione da lui eseguita, in quanto dalla documentazione non è dato ricostruire e desumere l'esistenza dei requisiti sostanziali, l'onere di provare la sussistenza di detti requisiti sostanziali ricadrà sul contribuente²⁰. Qualora la contestazione sia invece indirizzata alla scoperta di una frode, l'onere della prova graverà sull'amministrazione²¹ (ma in questo caso non si tratterà di disconoscere il diritto a detrazione, in quanto esso sorge e può essere esercitato anche in caso di operazioni illecite, qualora il soggetto che lo invoca sia in buona fede).

Chiaramente tra la prima ipotesi e la seconda possono essere istaurati dei collegamenti. Al proposito corre l'obbligo di citare nuovamente la recente sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-332/15, Giuseppe Astone. Il caso concerneva un soggetto passivo

¹⁹ Cfr., tra le numerose altre, le sentenze della Corte di giustizia relative alle cause: C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, e causa C-255/02, Halifax.

²⁰ Cfr., tra le altre, le sentenze della Corte di giustizia relative alle cause: C-85/95, John Reisdorf; C-516/14, Barlis-06.

²¹ Al proposito si rinvia a FNC, *Operazioni IVA soggettivamente inesistenti. Ripartizione dell'onere della prova tra amministrazione finanziaria e contribuente e conseguenze ai fini delle imposte dirette*, Documento del 15 giugno 2015.

registrato e titolare di partita IVA che aveva emesso delle fatture ma non le aveva poi annotate nei registri (previsti esclusivamente nella normativa nazionale), che aveva ricevuto delle fatture ma, anche per esse, ne aveva omissa la registrazione; e, in ultimo, aveva omissa di presentare la dichiarazione annuale. Ebbene a parere della Corte il fatto che il contribuente avesse omissa la maggior parte degli obblighi documentali formali può deporre a favore della conclusione dell'amministrazione che aveva, a partire da tali dati, presunto una frode. Punto 55: "è giocoforza constatare che, come rilevato dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, simili circostanze possono dimostrare l'esistenza del caso più semplice di evasione fiscale, nel quale il soggetto passivo omette deliberatamente di rispettare gli obblighi formali che gli incombono allo scopo di sottrarsi dal pagamento dell'imposta".

Ciò che ne consegue, in questo caso, è il ribaltamento dell'onere della prova e, di principio, la negazione del diritto a detrazione (in quanto il soggetto è in malafede) e l'irrogazione delle sanzioni.

In merito a quest'ultimo aspetto, occorre richiamare il principio di proporzionalità, per il quale la sanzione deve essere commisurata alla gravità della violazione, e il cui limite è il non far venire meno il diritto a detrazione. Detto principio, lo si è già accennato, non è direttamente applicabile a livello europeo perché i sistemi sanzionatori sono di competenza dei singoli Stati membri. Ma le indicazioni per una sua applicazione sono sempre state coerenti e costanti.

Per esempio nella sentenza relativa alla causa C-518/14, Senatex, per citarne una delle più recenti, al punto 42 è specificato che "per sanzionare l'inosservanza dei requisiti formali, è possibile prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego del diritto a detrazione dell'imposta ... come irrogare un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione".

Si è detto che il criterio limite è quello che la sanzione non può, nemmeno indirettamente, negare il diritto a detrazione. Nella sentenza relativa alla causa C-284/11, EMS, i giudici europei, al punto 76, così asseriscono: "una sanzione del genere sarebbe sproporzionata se l'importo complessivo degli interessi richiesti corrispondesse all'importo dell'imposta detraibile, dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione".

Ma quale può essere dunque una giusta misura della sanzione?

Un'importante indicazione è ricavabile dalla sentenza relativa alla causa C-188/09, Dyrektor, in cui al punto 37 è indicato che "l'aliquota della trattenuta di cui trattasi nella causa principale [si tratta di una diminuzione dell'importo da detrarre in caso di violazione di obblighi contabili, qualificata dalla Corte quale sanzione], limitata al 30% e che preserva dunque l'essenziale dell'importo dell'imposta pagata a monte, non appare né eccessiva né insufficiente ad assicurare un carattere dissuasivo alla sanzione in parola e quindi all'effettività di quest'ultima".

Un'ulteriore indicazione è ricavabile dalla sentenza relativa alla causa C-272/13, Teritorialna, in cui i giudici hanno deliberato che una sanzione che punisca l'omessa presentazione di un documento fiscale alla scadenze prestabilite, qualora essa sia progressiva rispetto al ritardo dell'adempimento, quale, per esempio, una sanzione che vada dal 25% al 100%, deve essere considerata proporzionale agli scopi perseguiti.

3. Il 'sistema IVA', la detrazione e gli obblighi documentali nell'ordinamento interno: la posizione della dottrina e dell'amministrazione finanziaria

Nell'ordinamento interno italiano gli obblighi previsti dalla normativa, in linea generale, sono i medesimi, seppur decisamente più approfonditi e specificati, nel rispetto di quanto previsto a livello unionale, di quelli previsti nella Direttiva n. 2006/112. Si tratta dunque, anche in questo caso, della registrazione del soggetto passivo (art. 35 del D.IVA), della fatturazione e della fattura (artt. 17 e 21 del D.IVA), della registrazione delle medesime (artt. 23 e 25 del medesimo decreto), nonché della loro conservazione (art. 39) e della presentazione della dichiarazione annuale (D. P. R. n. 322/1988, art. 8).

Per quanto attiene alla dottrina, in relazione al diritto a detrazione, detti obblighi documentali sono etichettati quali obblighi formali o sostanziali a seconda dell'adempimento in questione.

Più nello specifico, trattando in primis degli obblighi più rilevanti e più discussi, per quanto concerne l'obbligo di fatturazione, è stato detto²² che esso "risponde, non solo alle tradizionali esigenze di documentazione e di controllo, ma è inteso ad assicurare la creazione del titolo che legittima il cedente o prestatore ad esercitare la rivalsa (art. 18, 1° comma ed art. 21, secondo comma del D. P. R.) e l'acquirente ed il committente ad operare la detrazione d'imposta che risulta addebitata in fattura (art. 19, 1° comma)". In maniera ancora ancora più sintetica è stato detto che "il documento «fattura» assume duplice rilevanza come adempimento formale e sostanziale"²³.

Per quanto attiene alla registrazione delle fatture, overosia all'adempimento che nell'ordinamento unionale è chiamato "contabilità", occorre distinguere, secondo una parte della dottrina²⁴, la registrazione, da parte del soggetto passivo a valle, delle fatture emesse in regime ordinario (cioè per le operazioni interne) e quella delle fatture emesse in regime di inversione contabile (per le operazioni intracomunitarie) o autofatturazione (per le operazioni estere o non imponibili). Nel caso dei regimi di fatturazione speciali la registrazione rappresenterebbe, a detta della citata dottrina, un obbligo sostanziale (per cui esso rappresenterebbe il titolo per esercitare il diritto a detrazione), mentre nel caso delle

²² Cfr. M. Mandò, G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2000, p. 485. In linea con quanto espresso cfr., altresì: N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014, p. 925.

²³ Cfr. P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 492.

²⁴ M. Mandò, G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2000, p. 422 (per quanto concerne le operazioni intracomunitarie) e p. 639 (per quanto concerne le operazioni ordinarie).

fatturazione delle operazioni interne l'obbligo assumerebbe una natura esclusivamente formale (per cui l'inadempimento non inficerebbe il diritto a detrazione).

Questa interpretazione appena tratteggiata, basata su una lettura approfondita della normativa, non è condivisa da altra parte della dottrina²⁵, per la quale gli obblighi contabili (come anche gli obblighi dichiarativi o di registrazione del soggetto passivo²⁶), indipendentemente dal regime di fatturazione, hanno natura esclusivamente formale.

Come si costaterà più oltre, la posizione della prima dottrina è quella assunta anche dall'amministrazione finanziaria. Ma detta impostazione è spesso contraddetta dalla giurisprudenza di legittimità (anche se non in maniera uniforme), ma soprattutto è contraria a quanto stabilito dalla Corte di giustizia.

In particolare, per quanto concerne la natura della fattura, difficilmente si può aderire, alla luce di quanto esposto in merito alla sua centralità nel 'sistema IVA', alla teoria che la qualifica 'dichiarazione di scienza', in quanto essa rappresenta, come detto, un elemento costitutivo del diritto a detrazione.

Per quanto attiene alla prassi, i documenti che si hanno a disposizione non sono numerosi, ma a fronte di quanto in essi espresso, per cui, in linea di massima gli obblighi documentali hanno natura formale (pertanto non incidono sull'esercizio del diritto a detrazione, salvo che per quanto attiene alla fattura), vi è da evidenziare che l'amministrazione finanziaria tende a considerarli, in sede di accertamento, quali obblighi documentali sostanziali.

Più nello specifico è possibile richiamare, in primo luogo, la Risoluzione n. 190/E/2002 dell'Agenzia delle entrate, in cui, trattando della possibilità del contribuente di annotare le fatture nel registro degli acquisti attraverso una "fattura riepilogativa" e statuendo che quest'ultima è ammessa esclusivamente per fatture che evidenzino un importo non superiore a euro 154,94 (attualmente 300 euro), viene espresso il condivisibilissimo principio, nel solco di quanto espresso in dottrina, per cui "Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, l'obbligo della fatturazione è funzionale non solo alle ordinarie esigenze di documentazione e controllo, ma è volto soprattutto alla creazione del titolo che legittima il cedente o prestatore a esercitare la rivalsa e l'acquirente o committente ad operare la detrazione dell'imposta addebitata in fattura".

Risulta dunque confermata appieno la posizione della Corte di giustizia europea: la fattura, tra i vari obblighi documentali costituisce l'unico obbligo di natura sostanziale in ordine all'esercizio del diritto a detrazione.

²⁵ Cfr.: N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014, p. 50, per quanto attiene al regime dell'inversione contabile (l'autore, in questo caso specifico, pur presupponendo che l'obbligo abbia natura esclusivamente formale, si espone nell'affermare che esso non può essere considerato 'meramente formale', con ciò lasciando intendere che l'inadempimento relativo è sempre punibile, ma da esso non può mai derivare il disconoscimento del diritto a detrazione), pp. 1011 e 1051 mentre per quanto attiene al regime di registrazione delle fatture ordinarie; P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 518.

²⁶ Per quanto attiene all'identificazione del soggetto passivo quale obbligo documentale formale: P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 194 e ss.. Per quanto attiene all'obbligo dichiarativo in quanto adempimento documentale formale: N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014, p. 1115 e ss.; P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 529.

In secondo luogo è possibile fare riferimento alla Circolare n. 12/E/2010 per quanto attiene alla registrazione e alla dichiarazione annuale delle fatture emesse in regime di inversione contabile. In questa circolare la procedura di autofatturazione, prevista per le operazioni non imponibili viene anche chiamata "reverse charge" (locuzione normalmente usata per indicare il meccanismo dell'inversione contabile). L'amministrazione afferma che se si dovesse verificare detta ipotesi la fattura deve essere annotata sia nel registro degli acquisti sia nel registro delle fatture emesse ma non deve essere riportata nella dichiarazione annuale.

Se ne potrebbe dedurre, pertanto che, in caso di autofatturazione, la doppia registrazione sia considerata, dall'amministrazione, più importante, ai fini della detrazione, della dichiarazione annuale. Non è specificato se l'obbligo della doppia registrazione debba essere inteso quale obbligo documentale sostanziale, ma certamente esso è considerato un adempimento centrale del meccanismo dell'autofatturazione.

Detta conclusione parrebbe confermata dal successivo punto 3.2, in cui trattando dell'ipotesi di acquisti intracomunitari, per i quali è previsto il meccanismo dell'integrazione della fattura (reverse charge), dal momento che essa è comunque emessa dal soggetto passivo a monte, non vi è nessun riferimento all'obbligo della doppia registrazione o dell'indicazione della medesima nella dichiarazione annuale.

Tale indicazione è supportata, inoltre, da quanto espresso dalla medesima amministrazione nella risoluzione n. 56/E/2009, in cui, sulla falsa riga di quanto espresso dalla Corte di giustizia è affermato che "la detrazione dell'Iva deve essere riconosciuta tutte le volte in cui gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti". Risulta evidente, dal contesto in cui è inserita la citazione, che per "obblighi sostanziali" si debba intendere, secondo la terminologia della Corte di giustizia, i requisiti o le condizioni sostanziali; ma, nello stesso tempo, questa ambigua terminologia non rende trasparente e certa la posizione dell'autorità fiscale, la quale, come anche la giurisprudenza di legittimità (lo si verificherà più oltre), sul punto non si è completamente chiarita.

La questione del diritto a detrazione in relazione agli adempimenti documentali si è poi spostata sull'obbligo dichiarativo, in relazione ai crediti verso lo Stato emersi in una data annualità da portare in detrazione nell'anno successivo.

Un primo documento che tenta di fare chiarezza in detta materia è la Risoluzione n. 74/E/2007 nel quale sono espressi due principi. Il primo è che il credito (e pertanto il diritto a detrazione) non è perduto se esso è indicato in una prima dichiarazione, benché quelle successive non siano più presentate, sempreché esso sia stato correttamente utilizzato in sede di liquidazione dell'imposta. Il secondo è che se il credito è sorto in una certa annualità in cui la dichiarazione risulta omessa, l'unica possibilità che rimane al contribuente è quella di chiederne il rimborso. Detta impostazione è stata sostanzialmente confermata dalla Circolare n. 34/E/2012, ma poi decisamente superata con la Circolare n. 21/E/2013, per cui, anche nel caso della dichiarazione omessa nell'anno in cui è sorto il credito, esso può essere

utilizzato in detrazione²⁷. Evidentemente detta posizione non è in linea con quanto stabilito dalla Corte di giustizia europea.

Insomma, si può asserire che, nell'ottica dell'amministrazione, gli obblighi documentali sostanziali siano, in regime ordinario, quello del possesso della fattura, e, in regime di inversione contabile, quello del possesso della fattura e della doppia registrazione della medesima. Gli altri adempimenti documentali devono essere considerati degli obblighi formali che non impattano sulla detrazione.

Corre l'obbligo, quindi, di porre al vaglio della giurisprudenza di legittimità detta impostazione e di verificare se essa sia stata o meno rispettata nella pratica dell'amministrazione stessa.

3.1. Obblighi documentali e diritto alla detrazione nella giurisprudenza di legittimità

3.1.1. La fattura e l'inversione contabile

Come già verificato trattando della giurisprudenza della Corte di giustizia l'obbligo documentale sostanziale rispetto all'esercizio del diritto a detrazione è il possesso della fattura, la quale, oltre a dover essere redatta secondo quanto precedentemente espresso, difatti, ai sensi degli artt. 244 e ss. della Direttiva n. 2006/112, essa deve essere archiviata secondo delle modalità che dovrebbero essere indicate dagli Stati membri. Nell'ordinamento interno tali obblighi di archiviazione sono stati previsti nell'art. 39, comma 3, del D.IVA²⁸. In esso è previsto, in breve, che la fattura deve essere conservata per dieci anni ai fini di un eventuale controllo dell'amministrazione.

In questo senso può risultare sorprendente la statuizione della Corte di cassazione operata con la sentenza n. 24912/2011, in cui è stato respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, in cui essa chiedeva la cassazione della sentenza di secondo grado che aveva dato ragione al contribuente. Difatti l'Agenzia aveva effettuato il recupero dell'imposta detratta sulla base del fatto che il contribuente non aveva conservato le fatture emesse nei suoi confronti dai fornitori ma le aveva semplicemente registrate. La sorpresa diminuisce considerando che si trattava di un caso di inversione contabile nell'ambito del regime speciale dell'agricoltura. In ogni modo questa sentenza si pone decisamente in contrasto con i principi prima espressi a livello unionale, in quanto condizione documentale sostanziale per l'esercizio della detrazione è il possesso della fattura (e dunque la sua conservazione ai fini del controllo).

Per quanto attiene al contenuto del documento in esame (ovverosia degli elementi che differenziano la fattura rispetto ad altri tipi di documento) è possibile richiamare la sentenza della Corte di cassazione n. 15177/2016, in cui è stato statuito che non può essere considerata titolo efficace per la detrazione una fattura che non riporti fedelmente l'oggetto

²⁷ Cfr., kin merito a questa evoluzione dell'interpretazione dell'amministrazione: T. Morina, S. Morina, *Crediti IVA "dimenticati" d'apù annualità: dal caos all'autotutela*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 29/2016.

²⁸ Cfr., al proposito, la Circolare n. 45/E/2005 dell'Agenzia delle entrate, nper quanto attiene, in particolare, alla fattura elettronica.

della prestazione e la natura dei servizi prestati. In questo senso detta pronuncia è perfettamente in linea con quanto affermato dai giudici unionali nella sentenza relativa alla causa C-516/14, Barlis 06. Occorre in ogni caso evidenziare che, nella causa interna in esame, il nodo del contendere non concerneva il diritto a detrazione ma l'applicazione delle sanzioni in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili ex art. 9 del D. Lgs. n. 471/1997. Se queste sono le statuizioni principali per quanto attiene la fattura nel regime ordinario, occorre costatare che buona parte del contenzioso concernente la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, in Italia, attiene al regime dell'inversione contabile. Numerosissime sono infatti le sentenze della Corte di cassazione su quest'argomento. Tra le varie che è possibile reperire se ne indicano alcune particolarmente significative. La prima concerne il meccanismo dell'inversione contabile, mentre la seconda quello dell'autofatturazione; in ultimo nella terza si tratta di inversione contabile e di frode.

Nella sentenza n. 10819/2010 i giudici di legittimità hanno affrontato il caso di un contribuente che non aveva integrato la fattura emessa da un soggetto passivo comunitario, ma l'aveva correttamente registrata e riportata nella dichiarazione annuale. L'Agenzia delle entrate, oltre a irrogare le sanzioni ex art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997, aveva anche contestato il diritto a detrazione. La ragione è stata data, giustamente, alla contribuente sulla scorta dei principi affermati dalla Corte di giustizia, per cui la detrazione gli è stata riconosciuta, fatta salva l'irrogazione delle sanzioni²⁹.

Nella sentenza n. 24022/2013 si trattava di un caso in cui il contribuente né aveva assolto agli obblighi di fatturazione né aveva effettuato la doppia annotazione. In questo frangente i giudici di legittimità, in modo difforme apparentemente da quanto è stato possibile ricostruire in ambito unionale, hanno negato il diritto alla detrazione, in quanto hanno considerato gli obblighi di registrazione quali obblighi documentali sostanziali. Corre l'obbligo però di segnalare che non si trattava di inversione contabile ma di autofatturazione, per cui, benché i giudici si siano concentrati sugli obblighi di annotazione, a ben considerare la decisione è corretta perché nel caso specifico il contribuente non era in possesso della fattura.

In ultimo nella sentenza n. 16679/2016, avente per oggetto un ipotesi di inversione contabile nell'ambito del commercio dei rottami, in questa maniera si esprimono i giudici di legittimità: "Consequenzialmente trattandosi nella specie dell'IVA detratta dalla cessionaria ... col regime domestico d'inversione contabile però a fronte di frode con fatture emesse da cartiere per operazioni soggettivamente inesistenti, non può trovare applicazione il più generale principio secondo cui il diritto a detrazione non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile senza violazione dei requisiti sostanziali". Ne consegue che in caso di consapevolezza da parte del soggetto passivo a valle della frode in cui egli era coinvolto

²⁹ Nello stesso senso: Cass. n. 8039/2013, n. 20515/2013, n. 7576/2015, n. 7872/2015, n. 3589/20169.

l'amministrazione può negare il diritto a detrazione. Questo principio è conforme alla giurisprudenza della Corte di giustizia, come già precedentemente indicato.

3.1.2. I registri IVA

Per quanto attiene all'obbligo documentale dei registri degli acquisti e delle fatture emesse, si è indicato, trattando della giurisprudenza della Corte di giustizia europea, che essi sono da apprezzare quali obblighi formali in relazione all'esercizio del diritto a detrazione.

Questo principio pare rispettato anche nella maggioranza dei casi sottoposti al vaglio della Corte di cassazione.

In proposito è possibile citare la sentenza n. 11168/2014 in cui l'Agenzia delle entrate aveva contestato il diritto a detrazione in quanto il contribuente aveva tenuto i registri su supporto magnetico ma non li aveva stampati su carta. Il riferimento normativo è il D. L. n. 357/1994, prima della riforma introdotta dalla L. n. 342/2000, in quanto si trattava di una contestazione relativa al 1998, per cui la stampa dei supporti magnetici può avvenire anche contestualmente al controllo. Ebbene la Corte di cassazione ha affermato che "Il difetto (omessa redazione, nel termine di legge, su supporto cartaceo del registro degli acquisti) dei presupposti conformativi del diritto alla detrazione ... non priva, tuttavia, il contribuente al diritto alla restituzione (od al rimborso) della eccedenza d'imposta versata all'erario"³⁰.

La medesima impostazione, ossia che la tenuta dei registri rappresenti un obbligo documentale formale, è data riscontrarla anche nella sentenza n. 3586/2016, in cui si trattava di un caso di inversione contabile. L'integrazione era stata effettuata dal soggetto passivo a valle e, pertanto, "la omessa annotazione di tali fatture nei registri IVA degli acquisti e delle vendite ... non determina la perdita del diritto alla detrazione, laddove siano state soddisfatte le condizioni sostanziali"³¹.

Occorre però segnalare una sentenza nella quale è stato statuito in maniera esattamente opposta. Si tratta della sentenza n. 20698 del 2014, in cui è espresso il principio per il quale: "Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte [?]³², invero, il diritto del cessionario di beni alla detrazione ... trova titolo nell'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione ... Ne discende che la detraibilità dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni e servizi inerenti all'esercizio dell'impresa ... postula che il contribuente sia in possesso delle relative fatture, le annoti nell'apposito registro ... e conservi le une e l'altro, gravando su di esso contribuente l'onere di produrre la documentazione contabile legittimante l'esercizio del diritto alla detrazione. All'omessa tenuta di detto registro non può, inoltre, sopperirsi mediante l'annotazione in altri registri ... trattandosi di un obbligo sostanziale".

³⁰ Conforme: Cass n. 18925/2015, n. 22188/2015.

³¹ Conforme: Cass. n. 7872/2015.

³² Conforme: Cass. n. 28333/2005.

3.1.3. *La dichiarazione*

Per quanto attiene all'obbligo dichiarativo, è sufficiente richiamare la recente sentenza a Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 17757 in cui è stato stabilito, in sostanza, che l'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto, qualora siano rispettati tutti i requisiti sostanziali per l'insorgenza e l'esercitabilità del diritto a detrazione, deve essere riconosciuta anche se non è stata presentata la dichiarazione annuale relativa.

In questo modo la Corte di cassazione ha valorizzato l'esattezza delle affermazioni dell'amministrazione contenute nella Circolare n. 21/E/2013, precedentemente citata, e ha confermato che l'obbligo in esame deve essere qualificato quale obbligo formale ai fini della detrazione.

3.2. *Conclusioni: la sanzionabilità delle violazioni degli adempimenti*

A seguito dell'analisi compiuta delle principali sentenze della Corte di cassazione e dei principali documenti di prassi, è possibile confrontare le varie posizioni che sono state principalmente considerate finora.

In linea di massima si può asserire che le interpretazioni della Corte di cassazione si avvicinano a quelle delle Corti di giustizia più di quanto non sia dato riscontrare in quelle proposte dall'amministrazione.

In questo senso essa continua a qualificare quali obblighi documentali sostanziali, nell'ottica dell'esercizio del diritto a detrazione, anche quelli relativi ai registri e alla contabilità, soprattutto nell'ambito di applicazione del regime dell'inversione contabile (accomunando il regime sia in caso di operazioni interne, previsto per motivi antifrode sia in quello di operazioni intracomunitarie) e dell'autofatturazione, superando così le indicazioni dei giudici unionali che individuano quale unico obbligo documentale sostanziale quello del possesso della fattura. Ma si è evidenziato che in seno alla Corte di cassazione è dato riscontrare a questo proposito delle divergenze che fino a poco tempo fa era possibile dare per sopite.

Questa posizione dell'amministrazione (e talvolta dei giudici di legittimità) è però perfettamente spiegabile in quanto, nella prospettiva dell'accertamento le prove documentali non possono che rivestire un valore sostanziale, ma questo non vuol significare che la pratica che è tutt'ora eseguita sia conforme al dettato unionale. Inoltre, sempre per 'spezzare una lancia' a favore dell'amministrazione, occorre evidenziare che la frammentazione delle 'normative IVA' nell'Unione europea genera una certa diffidenza nei confronti delle operazioni intracomunitarie poiché esse sono spesso utilizzate per frodare gli erari nazionali (da ciò la necessità di inasprire le sanzioni). Ciò deriva anche dal fatto che gli obblighi documentali sono spesso diversi e pertanto diverso ne è il regime probatorio³³.

In ordine al tema appena richiamato, per quanto attiene nello specifico all'onere della prova, e alla sua inversione in caso di frode, si rinvia a quanto già espresso prima, mentre per

³³ Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova 2014, p. 864.

quanto attiene alla sanzionabilità delle violazioni degli obblighi documentali, le indicazioni della Corte di giustizia devono essere confrontate con il sistema sanzionatorio interno.

Come già evidenziato, la Corte europea, in materia sanzionatoria, oltre ad affermare che la direttiva 2006/112 rilaŝcia alla competenza dei singoli Stati membri la competenza in materia di sanzioni, pone, quale criterio di giudizio in merito alla conformità del sistema sanzionatorio interno, quello del principio di proporzionalità in relazione alla gravità della violazione commessa. Ma detto principio di proporzionalità è strettamente collegato anche al riconoscimento della detrazione in capo al contribuente, in quanto la sanzione, a parere dei giudici unionali, non può rimettere in discussione né estinguere il diritto in questione. Precedentemente si sono già indicati dei criteri più precisi per quanto concerne le quantificazioni delle sanzioni.

Orbene, confrontando le disposizioni della Corte di giustizia e il sistema sanzionatorio interno, non si può non rimarcare una certa difformità.

In generale le violazioni, e le relative sanzioni, più rilevanti in materia di imposta sul valore aggiunto sono contenute nel Capo II del D. Lgs. n. 471/1997, artt. 5 e ss. e concernono: la dichiarazione (art. 5), la fatturazione e la relativa registrazione in ambito interno e unionale (art. 6)³⁴ e in ambito extraeuropeo (art. 7). In tutte queste ipotesi si tratta di omissioni o di infedeltà. Mentre in caso di dichiarazione inesatta o incompleta (ovverosia in ordine al contenuto della dichiarazione), le norme di riferimento sono contenute, in primo luogo, nell'art. 8 e, in secondo luogo, nel seguente art. 9, in cui sono indicate le sanzioni relative al contenuto delle scritture contabili - norme comuni con l'ambito delle imposte dirette.

Da una lettura delle relative norme è possibile individuare che le due grandi aree indicate sono sanzionate in maniera molto differente, in quanto la prima serie di violazioni è generalmente punita con una sanzione proporzionale che, grosso modo, corrisponde, nella sua misura minima, all'imposta dovuta e, pertanto, esse risulterebbero sproporzionate rispetto alla gravità della violazione secondo i parametri europei; mentre per la seconda serie, quella attinente al contenuto della dichiarazione e della contabilità, le sanzioni previste sono generalmente in misura fissa e piuttosto contenute (sempreché l'imposta dovuta sia di una certa entità).

Detta sproporzionalità è stata rilevata dai giudici della Corte di cassazione nella sentenza n. 14767/2015, per cui, trattando degli artt. 5 e 6 del D. Lgs. n. 471/1997, essi affermano che "Le norme indicate, per conseguenza, con riferimento alle modalità di determinazione delle sanzioni ed in riferimento all'entità minima della percentuale di maggiorazione, vanno disapplicate".

Oltre a questa difformità tra ordinamento unionale e ordinamento interno (spesso giustificata dalla constatazione della forte evasione dell'imposta sul valore aggiunto in Italia,

³⁴ Cfr. FNC, *Le violazioni IVA in regime di inversione contabile*, Documento 15 novembre 2016.

per cui le elevate sanzioni dovrebbero rappresentarne un deterrente), anche sul piano squisitamente interno, le difficoltà di applicazione delle sanzioni non sono di poco conto³⁵.

In primo luogo corre l'obbligo di richiamare l'art. 6, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997 per cui: "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento".

Detto articolo, a seguito dell'introduzione dell'art. 10, comma 3, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), per il quale "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta", è stato integrato con il comma 5-bis, il quale sta uisce che "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Secondo l'interpretazione dell'amministrazione³⁶ le due norme devono essere interpretate congiuntamente, per cui per l'identificazione della violazione meramente formale non punibile devono concorrere due elementi: che non si sia verificato un danno per l'Erario e che non siano state ostacolate le procedure di controllo. In questo senso si può presumere che le violazioni punite con una sanzione in misura fissa siano delle violazioni meramente formali, come per esempio quelle previste nell'art. 8, D. Lgs. n. 471/1997, precedentemente menzionato; mentre non possono essere considerate come meramente formali quelle concernenti la presentazione delle dichiarazioni entro determinate scadenze o quelle "per le quali l'esistenza del pregiudizio dell'attività di controllo è palese per essere quest'ultima già iniziata".

In ogni caso, sempre secondo l'amministrazione, la valutazione della mera formalità della violazione deve essere compiuta una volta contestata la violazione, ovvero sia in concreto o ex post³⁷.

Nella prospettiva della Corte di cassazione detti principi sono stati applicati in maniera puntuale. I giudici di legittimità, difatti, nel solco di quanto espresso dalla Corte di giustizia europea, hanno decretato che, qualora ricorrano le condizioni sostanziali per il diritto a detrazione, esso non può essere contestato se alcuni obblighi documentali non siano stati

³⁵ Cfr. L. Sabbi, *Diritto a detrazione e violazioni formali nel regime di inversione contabile dell'IVA*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2014; L. Ambrosi, *Le violazioni formali e meramente formali alla luce della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 35/2014.

³⁶ Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare n. 77/2001, § 3.

³⁷ Contra: Cass. n. 3589/2016: "la irrilevanza dell'inosservanza dell'obbligo formale, da accertarsi nel caso concreto, non può essere valutata ex post ... non potendo costituire valido parametro del pregiudizio all'attività di controllo l'esito positivo o negativo della verifica fiscale".

adempiti; ma, nello stesso tempo dette violazioni devono comunque essere, in via di principio, sanzionate³⁸.

Ma qual è la posizione dei giudici di legittimità rispetto alla causa di non punibilità della violazione meramente formale? Più nello specifico, le violazioni degli obblighi documentali previsti in regime di inversione contabile devono essere considerate come formali, e pertanto punibili, o come meramente formali, e quindi non punibili? In merito si riscontrano, apparentemente, delle difformità.

Nella sentenza n. 24022/2013 è stato decretato che l'omessa autofatturazione e l'omessa doppia registrazione devono essere considerate delle violazioni formali, in quanto "le violazioni del tipo di quella in questione, ostacolano gravemente quella funzione di controllo cui è diretto tutto il sistema".

Detta impostazione è stata poi confermata nella sentenza n. 14767/2015, già precedentemente richiamata in merito alla non proporzionalità delle sanzioni interne, "in quanto incide [la violazione in esame] sul versamento dell'imposta, di modo che ad esse non è applicabile la causa di non punibilità stabilita dal D. Lgs. n. 472/1997, art. 6, comma 5-bis".

Tale indirizzo interpretativo, che nega che le violazioni degli obblighi documentali, qualora non arrechino danno all'erario, debbano essere qualificate come non meramente formali, sembra essere stato recentemente superato.

Nel caso specifico trattato nella sentenza n. 3589/2016 la violazione era consistita nella ritardata doppia registrazione di fatture integrate concernenti acquisti intracomunitari: "la violazione meramente formale a differenza della violazione formale, richiede quale ulteriore condizione [oltre che essa non abbia inciso sulla determinazione dell'imponibile] che l'inosservanza della prescrizione non sia tale da arrecare pregiudizio all'attività di controllo ... dovendo escludersi la configurabilità di un pregiudizio ... tutte le volte in cui l'inosservanza della prescrizione formale o l'errore nella applicazione della prescrizione formale si traduca in un errore grossolano, e cioè immediatamente percepibile dalla verifica delle scritture contabili ... in materia di operazioni di acquisto intracomunitarie ... costituisce violazione meramente formale e dunque non punibile la annotazione delle fatture passive sui registri Iva e degli acquisti oltre il termine di gg. quindici dalla ricezione della fattura, qualora tale adempimento sia intervenuto anteriormente all'inizio della verifica fiscale, in quanto la temporanea inosservanza della prescrizione non ha determinato alcun pregiudizio all'attività di verifica". È evidente, in ogni modo, che i casi finora esaminati relazionano fattispecie differenti.

Ma da quanto esposto è possibile evincere, in generale, che, se sono stati rispettati i requisiti sostanziali dell'operazione e i requisiti documentali relativi al possesso della fattura, se l'imposta è stata effettivamente versata all'erario e non si sia in alcun modo compromessa l'attività di verifica dell'amministrazione, benché gli altri obblighi formali siano stati violati, ebbene, la sanzione non potrà essere applicata in quanto si è trattato di violazioni

³⁸ cfr. Cass. n. 10819/2010, n. 8039/2013 (in cui è richiamata la Risoluzione n. 56/E/2009 dell'Agenzia delle entrate), n. 20515/2013.

meramente formali e l'amministrazione non può contestare l'esercizio del diritto a detrazione.

Qualora però il soggetto passivo a valle sia coinvolto consapevolmente in una frode, l'amministrazione può contestare la detrazione e, nello stesso tempo, le sanzioni previste nell'ordinamento, come recentemente indicato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n.16679/2016, non possono essere qualificate come meramente formali.

A partire da queste constatazioni è possibile asserire che la pratica dell'amministrazione di contestare il diritto a detrazione sulla base del semplice inadempimento degli obblighi documentali formali (in particolare quello di registrazione delle fatture in ipotesi di regime di inversione contabile), qualora le condizioni sostanziali per l'insorgere del diritto si siano verificate, dovrebbe essere arrestata. Inoltre, il sistema sanzionatorio in materia di imposta sul valore aggiunto, nonostante sia stato recentemente rimodulato attraverso il D. Lgs. n. 158/2015, dovrebbe essere adeguato ai parametri europei, chiaramente delineati dalla Corte di giustizia.



L'ATTUALE REGIME DI RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI NON ESECUTIVI E DEI SINDACI NEL MODELLO TRADIZIONALE TRA POTERE E DOVERE DI INFORMAZIONE

Michela Rosmino

ABSTARCT

Alla luce delle recenti pronunce della giurisprudenza di legittimità in tema di individuazione dei precipui doveri e delle responsabilità, sia di natura civile che penale, degli amministratori non esecutivi e dei sindaci nel sistema tradizionale di amministrazione e controllo della s.p.a., il presente contributo analizza gli elementi essenziali riguardanti il regime di responsabilità connesso alle funzioni di controllo svolte da tali organi nei confronti dell'attività gestoria posta in essere dagli amministratori delegati. Una ben determinata definizione degli obblighi e dei compiti spettanti a ciascuna delle categorie richiamate, in virtù dei diversi ruoli ricoperti nel sistema di governance, rappresenta un indispensabile presupposto per tracciare le linee essenziali di una corretta ricostruzione degli addebiti ascrivibili a coloro che rivestono una posizione che viene definita "di garanzia" degli interessi tutelati nel sistema amministrativo caratterizzato dalla delega del potere gestorio ad uno o più dei componenti del consiglio di amministrazione. In particolare, in una prospettiva penalistica, prendendo le mosse dalla sentenza n. 21702, emanata dalla Corte di Cassazione, V Sez. Pen., il 24 maggio 2016, viene effettuato uno specifico riferimento ai "fatti di bancarotta fraudolenta" ex art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall., ove si mettono in evidenza i principali snodi interpretativi riguardanti le modifiche apportate dalla Riforma del diritto societario (D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) alla normativa civilistica che disciplina i doveri degli amministratori privi di deleghe e dei sindaci, in quanto rilevante e funzionale alla trattazione della responsabilità connessa alla fattispecie incriminatrice in esame.

Sommario: 1. Premessa – 2. I doveri di controllo e i diversi profili di responsabilità degli amministratori non esecutivi – 2.1 L'obbligo degli amministratori di agire in modo informato – 2.2 L'obbligo informativo gravante sugli amministratori delegati – 2.3 Il regime di responsabilità degli amministratori non esecutivi nei confronti della società ex art. 2392 c.c. – 2.4 La responsabilità di natura civile – 2.5. La responsabilità penale degli amministratori non esecutivi per i "fatti di bancarotta fraudolenta" di cui all'art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall. – 3. La funzione di vigilanza del collegio sindacale e il regime di responsabilità ad essa connessa – 3.1 I poteri ispettivi e reattivi del collegio sindacale – 3.2. La responsabilità civile dei sindaci ex art. 2407 c.c. – 3.3 La responsabilità penale dei sindaci per i "fatti di bancarotta fraudolenta" di cui all'art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall.

1. Premessa

Nel sistema tradizionale di amministrazione e controllo della s.p.a., caratterizzato dal binomio organo di amministrazione pluripersonale (consiglio di amministrazione) e organo di controllo interno (collegio sindacale), l'istituto della delega del potere gestorio, largamente diffuso nella prassi, consente al consiglio di amministrazione di affidare l'esercizio di determinate proprie competenze ad uno o più dei membri di cui è composto.

Tale ripartizione delle funzioni determina la distinzione tra gli amministratori delegati, investiti di una funzione di amministrazione diretta e gli amministratori non esecutivi, con funzione

essenzialmente “valutativa”, di monitoraggio e di supervisione sull’operato e sui processi decisionali dei primi. Un sistema amministrativo così articolato, che determina un’attenuazione del principio di collegialità, persegue una duplice finalità: da un lato quella di rendere più efficiente e celere l’adempimento della prestazione gestoria e, dall’altro lato, quella di promuovere una “specializzazione” delle funzioni amministrative attraverso un’adeguata valorizzazione delle competenze e delle professionalità esistenti all’interno del consiglio¹. Ne deriva un sistema di controllo sulla gestione, in parte interno al consiglio di amministrazione e affidato in generale agli amministratori non esecutivi e, in parte, esterno all’organo gestorio che spetta al collegio sindacale².

Nel contesto sopra delineato, dunque, stante la complessità del reticolo di controlli che ne deriva, uno degli aspetti che presenta maggiori elementi di criticità riguarda l’esatta individuazione dei doveri e degli oneri gravanti su ciascuno degli organi coinvolti nel sistema, al fine di tracciare la sfera delle competenze ad essi riconosciute e delle responsabilità che ne derivano. Nel corso degli ultimi anni, numerosi sono stati gli interventi della giurisprudenza di legittimità nei quali è stata affrontata la questione *de qua* sia sotto il profilo civile che penale, mettendo in risalto i principali snodi interpretativi sviluppatisi intorno al tema dei doveri e delle responsabilità nascenti in un struttura amministrativa basata sulla delega delle funzioni gestorie.

In particolare, la Suprema Corte, con un recente provvedimento³, ha deliberato sul regime di responsabilità degli amministratori non esecutivi nonché dei sindaci di s.p.a. con specifico riferimento ai “*fatti di bancarotta fraudolenta*” di cui all’art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall.⁴.

L’*iter* argomentativo percorso dai giudici di legittimità nella fattispecie richiamata, ruota attorno alla necessità di stabilire quando ed in che termini tali categorie di soggetti possano essere chiamate a rispondere, a titolo di concorso, nel reato di bancarotta posto in essere nell’esercizio dell’attività amministrativa. Nel caso di specie viene riscontrata una responsabilità penale dei soggetti summenzionati che, mediante la propria condotta omissiva, hanno contribuito a cagionare, con dolo, il fallimento della società nella cui struttura di *governance* essi ricoprivano, in virtù degli incarichi rivestiti, una posizione che viene definita “di garanzia”, ossia di tutela degli interessi indicati dalla disciplina normativa, in ragione della quale sussisteva in capo agli stessi l’obbligo giuridico di intervenire per impedire l’evento

¹ Cfr. senso F. Barachini, *sub art. 2381 c.c.*, in *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, *Delle società - dell’azienda della concorrenza (artt. 2379-2451)*, a cura di D. U. Santosuosso, Utet Giuridica, Torino, 2015, p. 99.

² D. Regoli, *Gli amministratori indipendenti: alcune condizioni per un più efficace funzionamento di questo strumento di governance nel sistema dei controlli sulla gestione*, in *Dialogo sul sistema dei controlli nelle società*, a cura di Abbadessa, Giappichelli, Torino, 2015, pp. 54-56.

³ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 13 novembre 2015), 24 maggio 2016, n. 21702, in banca dati *Leggi d’Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

⁴ Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, il cui testo è stato aggiornato, da ultimo, dal D.lgs. 16 novembre 2015, n. 180 e dal D.L. 3 maggio 2016, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 giugno 2016, n. 119.

dannoso, obbligo disatteso e diventato fonte di responsabilità per il tramite del nesso causale previsto dall'art. 40, 2° comma, c.p.⁵.

Tale pronuncia, che conferma il costante approccio ermeneutico precedentemente adottato dalla Suprema Corte, analizza gli effetti, rilevabili anche in sede penale, delle modifiche apportate dalla Riforma del diritto societario (D.lgs. n. 6/2003) alla normativa che disciplina i doveri degli amministratori privi di deleghe e dell'organo di controllo interno delle s.p.a. e offre lo spunto per effettuare, in questa sede, una disamina delle attribuzioni, degli obblighi e degli oneri che gravano sulle due distinte figure di garanzia richiamate e dei connessi profili di responsabilità.

Il provvedimento in esame è d'interesse anche in una prospettiva civilistica, in quanto preliminarmente alla trattazione della specifica questione sottoposta al giudizio della Corte di Cassazione ed in funzione di essa, il collegio giudicante richiama le principali disposizioni della disciplina codicistica di riferimento, essendo le stesse funzionali anche all'accertamento della responsabilità sotto il profilo penale. Più specificamente, in tale sede risultano rilevanti: l'obbligo di *"agire in modo informato"* gravante sugli amministratori (ex art. 2381, 6° comma, c.c.); i doveri propri della funzione di vigilanza e i poteri del collegio sindacale (artt. 2403 e 2403-bis c.c.); il dovere d'intervento gravante sugli amministratori non esecutivi, finalizzato ad evitare atti pregiudizievoli posti in essere dagli amministratori delegati oppure volti ad eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose (art. 2392, 2° comma, c.c.). Si tratta di disposizioni che assumono un'indubbia valenza integrativa del precetto di cui all'art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall., in quanto elementi extrapenali della fattispecie incriminatrice.

Un ulteriore dato da sottolineare in via preliminare, è che la responsabilità addebitabile agli amministratori non esecutivi e ai sindaci presentano tratti sovrapponibili ed elementi di contiguità, derivanti dal potere-dovere di controllo che entrambe le categorie sono chiamate a svolgere nei confronti dell'attività gestoria degli organi delegati, ma è pur sempre necessario tenere conto delle differenti sfaccettature che tale funzione può assumere in relazione ai diversi ruoli assegnati a ciascuno di essi e ai molteplici livelli di intervento attraverso cui si snoda la loro distinta attività. Sul punto, in base a quanto espressamente previsto dalla disciplina giuridica, è possibile rilevare la seguente ripartizione di competenze, come presupposto da cui far partire l'analisi *de qua*:

- gli organi delegati gestiscono l'impresa, in particolare *"curano"* che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società sia adeguato alla natura ed alle dimensioni dell'impresa e, oltre ad essere obbligati a fornire le informazioni richieste dai deleganti, hanno il dovere di mantenere un flusso costante di informazioni, relative al generale andamento della gestione, alla sua evoluzione, alle operazioni di maggior rilievo della società e delle controllate, nei confronti sia del consiglio di amministrazione che dell'organo di controllo interno (art. 2381, 5° comma, c.c.);

⁵ L'art. 40, 2° comma, c.p. dispone che: *"Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo"*.

- il consiglio di amministrazione (di cui fanno parte anche gli amministratori non esecutivi) “valuta” l’adeguatezza di tali assetti, “esamina”, ove elaborati, i piani strategici, industriali e finanziari della società, “valuta”, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione (art. 2381, 3° comma, c.c.), svolge anche un controllo di merito sull’andamento della gestione svolta dagli esecutivi;
- il collegio sindacale, cui spetta il controllo di legittimità sugli atti di gestione e sui comportamenti realizzati nello svolgimento dell’attività d’impresa, “vigila” sull’osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta gestione ed in particolare sull’adeguatezza degli assetti adottati dalla società e sul suo concreto funzionamento (art. 2403, 1° comma, c.c.).

Una ben definita ripartizione delle competenze nell’ambito dei doveri di controllo, pertanto, consente di tracciare ed analizzare nel presente contributo, gli elementi essenziali riguardanti i diversi regimi di responsabilità, sia di natura civile che penale, in quest’ultimo caso con particolare riferimento al reato di bancarotta fraudolenta *ex art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall.*, gravanti su coloro che sono titolari di un rapporto organico con la società e possiedono diretti e concreti poteri di rappresentanza, gestione, organizzazione e controllo su tutte le operazioni riconducibili all’oggetto sociale, rispetto a coloro che svolgono una funzione di vigilanza ai sensi dell’art. 2403, 1° comma, c.c.

2. I doveri di controllo e i diversi profili di responsabilità degli amministratori non esecutivi

Il costante orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità⁶ in ordine ai precipui doveri ed alla responsabilità degli amministratori non esecutivi ha rilevato che l’istituto della delega del potere gestorio si inserisce in una prospettiva di rinnovamento di rilievo sistematico ed operativo attuato dalla Riforma del diritto societario del 2003. Tali innovazioni riguardano principalmente:

- una definizione più analitica dei poteri e dei doveri dell’organo di amministrazione, del presidente e degli organi delegati, basata su quanto disposto dell’art. 2381 c.c., che disciplina gli aspetti “fisiologici” della delega (ossia le condizioni per accedere ad essa, gli effetti che produce in base alla diversificazione dei compiti nel rapporto tra delegati e deleganti e i limiti entro cui il potere gestorio è delegabile);
- i parametri su cui fondare la responsabilità degli amministratori, indicati nell’art. 2392 c.c., il cui dispositivo regola gli aspetti “patologici” della delega, laddove siano disattesi gli obblighi normativi che tale istituto giuridico implica⁷.

Per quanto concerne in particolare il primo punto, si osserva che l’obiettivo principale di questa nuova disciplina è quello, anzitutto, di definire in maniera più chiara ed equilibrata la sfera delle funzioni e dei compiti spettanti agli amministratori delegati (dotati di funzioni

⁶ Cass. Pen., Sez. V, (7 marzo 2014) 22 luglio 2014, n. 32352; Cass. Pen., Sez. V, (ud. 4 maggio 2007), 19 giugno 2007, n. 23838, in banca dati *Leggi d’Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

⁷ F. Barachini, *cit.*, p. 101.

prevalentemente “operative”) e agli amministratori deleganti (investiti di competenze “valutative” e di supervisione) implicando, su un piano sostanziale, una speculare differenziazione effettiva delle rispettive responsabilità, le quali dovranno essere valutate in maniera difforme alla luce dei diversi obblighi che sugli stessi gravano, in modo da coniugare due particolari esigenze: da un lato preservare il potere d’iniziativa dei consiglieri di amministrazione, evitando un’eccessiva dilatazione degli obblighi di controllo in capo agli organi deleganti e, dall’altro lato, impedire un ampliamento indebito delle rispettive responsabilità gestorie, al fine di evitare che gli amministratori non esecutivi risultino esposti ad un trattamento eccessivamente gravoso rispetto al ruolo ricoperto.

In base alla disciplina pre-riforma, infatti, risultava particolarmente complicato l’accertamento in concreto della responsabilità degli amministratori non esecutivi, in quanto, essendo previsto, quale parametro di riferimento, un generico obbligo di “*vigilanza sul generale andamento della gestione*” (espressione, contemplata nel previgente testo dell’art. 2392, 2° comma, c.c., che a causa della sua vaghezza è sempre stata fonte di molte incertezze applicative), non sempre il danno poteva essere configurato come effetto immediato e diretto della condotta da essi tenuta (elemento ritenuto essenziale dall’art. 1223 c.c. ai fini dell’individuazione del danno risarcibile). In concreto accadeva che, in sede giurisdizionale, gli stessi profili di responsabilità riconosciuti ai delegati venivano estesi indiscriminatamente a tutti i componenti del consiglio, tanto da generare una serie di condanne per gli amministratori non esecutivi basate su una responsabilità di natura sostanzialmente oggettiva⁸ (ossia non caratterizzata dalla sussistenza né del dolo né della colpa, quale elemento soggettivo dell’illecito). L’ipotesi di responsabilità per “*culpa in vigilando*” è stata oggetto di indebite estensioni soprattutto nell’ambito delle azioni esperite da procedure concorsuali⁹.

La Corte di Cassazione ha rilevato che, in un simile contesto, l’intervento riformatore ha avuto come obiettivo proprio quello di risolvere tale problematica mediante l’introduzione di criteri direttivi più specifici, al fine di correggere l’applicazione pratica dei parametri di valutazione della responsabilità. Tanto è stato attuato attraverso un duplice binario: riconoscendo da un lato, un ben individuato obbligo di “*agire in modo informato*” gravante sugli amministratori ex art. 2381, 6° comma, c.c. (che ha sostituito il predetto dovere di “*vigilanza sul generale andamento della gestione*”) e dall’altro lato, in maniera correlata, ha definito in termini di maggior dettaglio il ruolo del presidente del consiglio di amministrazione e quello degli amministratori delegati per quanto riguarda i flussi informativi endoconsiliari, sancendo l’obbligo di effettuare un resoconto informativo in capo al primo (in base all’art. 2381, 1° comma, c.c., infatti, il presidente “*provvede affinché adeguate informazioni sulle materie iscritte all’ordine del giorno vengano fornite a tutti i consiglieri*”) nonché l’obbligo previsto per

⁸ P. Abadessa, *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, diretto da P. Abadessa e G.B. Portale, vol. II, Wolters Kluwer Italia Giuridica S.r.l., Milano, 2006, p. 502.

⁹ Relazione al D.lgs. 17 gennaio 2003, § 6, n. 4, disponibile su www.tuttocamere.it; V. Salafia, *Amministratori senza deleghe fra vecchio e nuovo diritto societario*, in *Le Società*, 2006, pp. 290-294.

gli amministratori delegati di fornire, con prestabilita periodicità, adeguate notizie “*sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società o dalle sue controllate*” (art. 2381, 5° comma, c.c.).

In tal modo si ritiene che la Riforma del 2003 abbia ridimensionato le responsabilità degli amministratori privi di deleghe, poiché l’art. 2392, 1° comma, c.c., chiarisce che essi sono responsabili verso la società nei limiti delle attribuzioni proprie, ravvisando, per un verso un regime di solidarietà più “attenuato”, in quanto declinato sulla base dei ruoli concretamente ricoperti da ciascuno e, per altro verso, una speculare amplificazione della responsabilità degli amministratori delegati rispetto ai deleganti in conformità al dato di fatto che solo i primi svolgono funzioni di amministrazione diretta.

Come chiarisce la Relazione alla Riforma¹⁰, lo scopo dell’ampia circolazione delle informazioni sulla gestione è quello “*da un lato di rendere efficaci ed utili le riunioni e le deliberazioni del consiglio (che può impartire direttive agli organi delegati e avocare a sé operazioni rientranti nella delega: art. 2381, terzo comma)*” e dall’altro di “*definire un’articolazione interna del consiglio e del suo funzionamento (...) in modo che anche le rispettive responsabilità possano essere rigorosamente definite*”¹¹.

2.1. L’obbligo degli amministratori di agire in modo informato

Nella ricostruzione dei doveri gravanti sugli amministratori non esecutivi la Suprema Corte colloca al centro dell’attenzione il “*dovere di agire informati*” previsto dall’art. 2381, 6° comma, c.c.

La norma in commento, attraverso tale previsione, implicitamente riconosce a ciascun consigliere, *uti singulus*, qualunque sia lo specifico ruolo da essi svolto all’interno del collegio, il potere-dovere di informarsi su ciò che attiene alla gestione della società. Sebbene non ne siano specificate le modalità e gli strumenti attraverso cui attuare tale prerogativa, essa viene identificata con la richiesta di notizie nei confronti dei delegati e con la materiale verifica del funzionamento della struttura stessa. È necessario sottolineare che l’agire del consigliere si deve estrinsecare in sede consiliare attraverso la partecipazione alle delibere. Successivamente alla richiesta di informazioni, infatti, il delegato sarà tenuto a riferire le notizie esclusivamente al consiglio inteso come *plenum*, essendo questa l’unica sede legittimata alla raccolta del ragguaglio informativo sollecitato¹², che dovrà riguardare quella

¹⁰ Relazione al D.lgs. 17 gennaio 2003, § 6, n. 2, *cit.*

¹¹ A. De Nicola, *sub art. 2381 - Presidente, comitato esecutivo e amministratori delegati*, in *Commentario alla Riforma delle società*, P. Marchetti, L. A. Bianchi, F. Ghezzi, M. Notari, Milano, 2005, p. 106.

¹² Si esclude che le informazioni, al contrario, possano essere fornite in sede extraconsiliare, unicamente nei confronti dell’amministratore o degli amministratori richiedenti, poiché le informazioni necessitano di essere rese disponibili a tutti i componenti del consiglio, al fine di evitare ogni asimmetria informativa o disparità di trattamento tra i diversi amministratori e in tal caso il consiglio potrà essere convocato dal presidente su richiesta di uno o più amministratori interessati a ricevere in tempi congrui le informazioni richieste; cfr. F. Barachini, *cit.*, p. 111.

parte di gestione (rappresentata, ad esempio, dalle ragioni delle scelte operative, dal contesto in cui gli atti sono maturati, ecc.) che non risulta dalle scritture contabili e dai documenti di supporto e che rientra nella concreta esperienza del delegato, sulla quale egli è tenuto a rendere conto. Nel caso in cui le informazioni fornite dagli organi delegati apparissero illogiche o immotivate o insufficienti o influenzate da conflitti di interesse, sarà non solo possibile ma doveroso per gli amministratori deleganti richiedere al consiglio nella sua interezza un'indagine o un'attività di accertamento se vi è motivo di ritenere che l'interesse sociale possa essere compromesso¹³.

Il consiglio di amministrazione, pertanto, pur avendo effettuato determinate deleghe di funzioni di propria competenza nei confronti degli amministratori esecutivi, rimane pur sempre titolare del potere di gestione. Segnatamente, si determina una competenza concorrente e sovraordinata del consiglio rispetto agli organi delegati, in virtù della quale quest'ultimo continua a detenere taluni rilevanti poteri, in particolare:

- **determina** il contenuto, i limiti e le modalità di esercizio della delega;
- **conserva** la possibilità di impartire direttive ai delegati e di avocare a sé il compimento di specifiche operazioni, nonché di revocare in ogni tempo la delega;
- **esamina** i piani strategici, industriali e finanziari dell'impresa, la cui elaborazione si presume sia opera degli amministratori delegati;
- **valuta** l'adeguatezza dell'assetto amministrativo, organizzativo e contabile della società e il generale andamento della gestione, sulla base delle relazioni e delle informazioni che i delegati sono tenuti a fornire;
- **è tenuto ad effettuare un'attività di controllo** sulla condotta dei delegati, il cui operato potrebbe in concreto arrecare danni che tutti gli amministratori che compongono il consiglio hanno l'obbligo di prevenire ed evitare. Le relazioni e le informazioni rese dagli organi delegati, dunque, non possono essere oggetto di ricezione passiva da parte del consiglio, il quale non soltanto è chiamato a valutare i dati che gli sono proposti, ma a chiedersi criticamente se quei medesimi dati appaiono davvero sufficienti, in relazione al tipo di impresa e di operazioni di cui si tratta e se occorra eventualmente richiederne altri o comunque provocare maggiori chiarimenti al fine di rispettare il suaccennato obbligo di agire in modo informato. Al potere di controllo è correlato un dovere di intervento sancito dall'art. 2392, 2° comma, c.c., finalizzato ad evitare atti pregiudizievoli posti in essere dai delegati o ad attenuare le conseguenze dannose laddove tali atti siano stati già eseguiti.

Da tutto quanto sopra esposto è possibile dedurre che se da un lato è certamente venuta meno la pretesa del legislatore che gli amministratori non esecutivi esercitino autonomamente e spontaneamente una specifica vigilanza sul generale andamento della società (rischiando di incorrere nella conseguente responsabilità omissiva) dall'altro lato, però, è espressamente richiesto che i medesimi amministratori non delegati valutino nella sede consiliare quanto gli organi delegati siano tenuti a riferire circa il generale andamento

¹³ A. De Nicola, *sub art. 2381, cit.*, pp. 127-129.

della gestione ed in ordine al proprio operato e che si attivino per ricevere le informazioni occorrenti affinché detta valutazione possa essere effettuata con piena consapevolezza¹⁴.

Il potere ispettivo, dunque, risulta strumentale ad una consapevole partecipazione degli stessi all'attività del consiglio, al fine di assumere le decisioni necessarie per preservare il corretto esercizio della funzione amministrativa. Qualora dall'esame delle scritture contabili e dei relativi documenti, pertanto, sorgessero dubbi sulla correttezza dell'operato dell'amministratore delegato, sia in termini di "convenienza", sia in termini di "legittimità", il consigliere non operativo potrà invitarlo a riferire al consiglio affinché in questa sede qualsiasi perplessità sia correttamente esaminata e valutata in una dialettica nella quale potrà essere coinvolto anche il membro delegato, consentendo di adottare gli opportuni provvedimenti che le informazioni raccolte consigliano e/o impongono al *plenum*, il quale conserva al riguardo una competenza decisoria esclusiva per assicurare quella ponderatezza e quell'approfondimento che, generalmente, l'osservanza del metodo collegiale può garantire. Per quanto riguarda gli strumenti messi a disposizione dei deleganti per assolvere all'obbligo di agire informato, secondo la tesi prevalente in dottrina¹⁵ e condivisa dalla giurisprudenza di legittimità¹⁶, è escluso che i singoli amministratori deleganti possano chiedere informazioni direttamente ai dirigenti e procedere ad atti di ispezione e controllo presso le strutture aziendali, essendo questi poteri riservati al consiglio.

Qualora un amministratore non esecutivo abbia dubbi relativi ad aspetti particolari dell'attività sociale, inoltre, potrà sempre esternarli al collegio sindacale il quale è dotato di tutti i necessari poteri di indagine riconosciuti dall'art. 2403-*bis* c.c.

2.2. L'obbligo informativo gravante sugli amministratori delegati

L'obbligo informativo gravante sugli amministratori delegati previsto dall'art. 2381, 5° comma, c.c. (da attuarsi nei confronti del consiglio e dell'organo di controllo interno con la periodicità stabilita dallo statuto ed in ogni caso almeno ogni 6 mesi) è considerato strumentale all'adempimento delle funzioni proprie del consiglio di amministrazione, non potendo questo assolvere ai doveri cui è preposto se privo dei dati informativi necessari, dati che possono essere forniti solo dagli organi delegati, che sono i protagonisti delle questioni gestorie.

Il profilo informativo endoconsiliare, dunque, assume un ruolo centrale nell'ambito della regolamentazione dei rapporti tra il consiglio e i delegati, nel senso che un'appropriata ed esauriente circolazione delle informazioni costituisce una condizione indispensabile per attribuire maggiore efficacia alle riunioni ed alle deliberazioni, per prevenire comportamenti

¹⁴ R. Rordorf, *La responsabilità civile degli amministratori di s.p.a. sotto la lente della giurisprudenza*, in *Le Società*, 2008, pp. 1197-1199.

¹⁵ *Ex multis* P. Abadessa, *cit.*, p. 506; A. Zanardo, *La ripartizione delle competenze in materia degli assetti organizzativi in seno al consiglio di amministrazione*, in *Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*, opera diretta da M. Irrera, Zanichelli, Torino, 2016, p. 269; R. Sacchi, *Commento alla sent. Cass. Pen., V Sez., 4 maggio-19 giugno 2007*, n. 23838, in *Giur. comm.*, marzo - aprile 2008, p. 386/II; in senso contrario V. Salafia, *cit.*, p. 291.

¹⁶ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 4 maggio 2007), 19 giugno 2007, n. 23838, *cit.*

non corretti e, di conseguenza, rappresenta uno strumento fondamentale per la ricostruzione delle responsabilità.

Il contenuto sostanziale di tale obbligo informativo riguarda:

- **l'andamento generale della gestione**, che si riferisce alla situazione complessiva dell'impresa sociale che tenga anche conto dei risultati economici perseguiti;
- **la sua prevedibile evoluzione**, che implica una valutazione prognostica che l'organo delegato è tenuto a sottoporre al consiglio di amministrazione ed al collegio sindacale ai quali è rimessa ogni valutazione finale nell'ambito delle rispettive competenze e responsabilità;
- **le operazioni di maggiore rilievo** che, come osservato dalla Relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 6/2003), la rilevanza delle operazioni effettuate dalla società o dalle sue controllate, sulle quali gli amministratori esecutivi sono tenuti ad informare il consiglio ed il collegio sindacale, va valutata sia in senso quantitativo che qualitativo dovendosi fare riferimento alle dimensioni ed alle caratteristiche delle operazioni (come, ad esempio, nel caso di operazioni inusuali o atipiche rispetto all'attività normalmente svolta dalla società, ovvero compiute o deliberate da amministratori portatori di un interesse personale)¹⁷.

2.3. Il regime di responsabilità degli amministratori non esecutivi nei confronti della società ex art. 2392 c.c.

L'azione sociale prevista dall'art. 2392 c.c., in via generale, mira a far valere la responsabilità degli amministratori per quelle violazioni dei loro doveri che abbiano cagionato un pregiudizio patrimoniale alla società.

Per evitare un irragionevole ampliamento delle responsabilità la norma consente una maggiore "personalizzazione" del profilo di responsabilità di ogni amministratore che tenga conto degli aspetti oggettivi e soggettivi del caso concreto, prevedendo, a tal fine, specifici criteri sulla base dei quali deve essere ricostruito il grado di diligenza richiesto agli amministratori e tracciando una specifica ripartizione di competenze e responsabilità tra amministratori deleganti e delegati.

Tali parametri direttivi si identificano:

- nella "*natura dell'incarico*", (criterio oggettivo, che evoca l'art. 1176, 2° comma, c.c.);
- nelle "*specifiche competenze degli amministratori*" (criterio soggettivo che attiene al livello di professionalità dell'amministratore).

Per quanto riguarda il primo criterio, l'accertamento della responsabilità presuppone il riferimento sia alle caratteristiche oggettive dell'impresa (*in primis* dimensioni, articolazione organizzativa, settore di attività in cui si esplica l'attività economica, struttura dell'azionariato), nonché alle circostanze specifiche dell'operazione svolta (come l'importanza della stessa, il tempo e le risorse a disposizione, ecc.), sia alla funzione concretamente

¹⁷ A. Maffei Alberti, *sub art. 2381, Commentario breve al diritto delle società*, in *Breviaria Iuris*, fondati da G. Cian e A. Trabucchi e continuati da G. Cian, III ed., Cedam, Padova, 2015, pp. 644-646.

espletata da ciascun amministratore nell'ambito dell'organo collegiale (ossia se operi come presidente, amministratore con deleghe, amministratore senza deleghe)¹⁸.

La diligenza rapportata, invece, sul parametro delle specifiche competenze introduce un elemento di valutazione che attiene al rapporto tra le attività esercitate dalla società e le cognizioni specifiche dei singoli componenti del consiglio: in relazione a ciascun evento dannoso devono essere identificate le competenze necessarie per conseguire un'idonea valutazione e, solo in relazione al risultato di tale accertamento, deve essere definita la diligenza richiesta. Sussiste una condotta negligente dell'amministratore non solo se questi intraprenda una determinata iniziativa senza valutarne i prevedibili risultati o senza calcolarne i rischi connessi, ma anche qualora egli non utilizzi le specifiche competenze in suo possesso. In sintesi l'attività gestoria deve essere basata sul rispetto dei canoni di prudenza, ragionevolezza ed informazione e, quindi, necessita di essere attuata senza irragionevoli, improvvisate e dannose decisioni.

La determinazione dell'ambito della "specificità competenza" e del grado di responsabilità del singolo amministratore rientra nell'area di discrezionalità tecnica del giudice¹⁹.

L'art. 2392, 2° comma, c.c. prevede la responsabilità solidale degli amministratori conseguente alle violazioni a loro imputabili, ma attraverso il rinvio al 3° comma dell'art. 2381 c.c., definisce una diversificazione di competenze e responsabilità tra amministratori deleganti e delegati, affinché sia possibile differenziare:

- la responsabilità che deriva dalle scelte operative dei delegati;
- la responsabilità derivante dal dovere di controllo da esercitare sull'attività dei delegati, che dovrà svolgersi sulla base dei rapporti informativi del delegato, indicati espressamente dalla legge, nonché da quelli supplementari eventualmente stabiliti dallo statuto.

Se da un lato il legislatore, quindi, ha escluso la responsabilità degli amministratori privi di delega per gli atti rientranti nella sfera di competenza formalmente riservata agli organi delegati, dall'altro lato ritiene responsabili solidalmente gli amministratori non esecutivi per non aver esercitato azione di controllo sulle operazioni affidate ai soggetti incaricati. Questa responsabilità sostituirebbe la vecchia responsabilità per omissione di vigilanza sull'andamento generale della gestione.

L'art. 2392, 2° comma, c.c. prevede, quindi, una responsabilità derivante da un dovere di intervento degli amministratori non esecutivi che discende dall'obbligo di agire in modo informato ex art. 2381, 6° comma, c.c. e dall'obbligo di impedire l'esecuzione di atti che rechino pregiudizio alla società.

La condotta sanzionata è, pertanto, omissiva e consiste nell'astensione di un intervento correttivo o impeditivo di atti pregiudizievoli posti in essere dagli organi delegati e nell'astensione da un intervento idoneo ad eliminare o attenuare gli aspetti dannosi degli atti pregiudizievoli.

¹⁸ A. Maffei Alberti, *sub art. 2392, Commentario breve al diritto delle società, cit.*, pp. 730-731.

¹⁹ A. De Nicola, *sub art. 2392, cit.*, 2005, pp. 554-557.

2.4. La responsabilità di natura civile

La natura giuridica della responsabilità degli amministratori verso la società è qualificabile come contrattuale, essendo tale la natura del rapporto che viene ad instaurarsi tra amministratori e società. La responsabilità solidale degli amministratori, inoltre, in sede civile, non è di natura oggettiva, ma un elemento costitutivo della fattispecie è la colpa, per fatto proprio e non per fatto altrui. I giudici di legittimità su tale aspetto chiariscono che: *“È innegabile, analogamente nel solco dell’art. 2392 c.c., comma 2, che, al di là della violazione di obblighi specifici e puntuali, la responsabilità dell’organo gestorio è destinata essenzialmente a scaturire dalla violazione del dovere generico di corretta amministrazione (cosiddetta “colpa-negligenza”), ossia dal compimento di scelte gestorie palesemente irrazionali e contrarie agli elementari principi di regolare amministrazione (è il caso dell’omissione, da parte dell’amministratore, di quelle cautele, di quelle verifiche, di quelle informazioni preventive che normalmente si impongono in relazione alla determinazione da assumere”²⁰.*

Le condizioni necessarie su cui fondare tale responsabilità sono:

- la conoscenza (o la mera conoscibilità mediante la dovuta diligenza connessa alla carica ricoperta) dell’atto pregiudizievole in fase di commissione o successivamente alla sua commissione. La conoscenza dei fatti di gestione da parte dell’amministratore non esecutivo è collegata al suo potere ispettivo e informativo e una colpa, che può ritenersi rilevante in sede di responsabilità civile, potrà ravvisarsi se egli si sia astenuto dall’approfondire l’indagine relativamente a fatti il cui rischio sia stato già palesato e non sia stato adeguatamente valutato a causa di negligenza o imperizia. La Suprema Corte sul punto ha, di recente, affermato: *“È da escludere recisamente che i consiglieri deleganti versino nella posizione meramente passiva di «destinatari di informazioni»: siccome si è chiarito in dottrina «gli amministratori devono attivarsi al fine di entrare in possesso di tutte le informazioni necessarie per assumere le relative decisioni e per conoscere l’andamento della gestione» e «non potranno andare esenti da responsabilità né attraverso l’allegazione di un’insufficiente spontanea informazione da parte degli organi delegati, né adducendo l’ignoranza di fatti pregiudizievoli che avrebbero potuto conoscere esercitando il loro potere-dovere di esigere puntuali informazioni”²¹.* Il consigliere potrà riferire prontamente l’irregolarità riscontrata al consiglio di amministrazione e sollecitarne l’intervento poiché tale potere di intervento non è attribuito ai singoli consiglieri sugli atti degli organi delegati, ma al contrario spetta solo al consiglio di amministrazione nel suo complesso, che ha il potere di correggerne l’esercizio, o in casi estremi, anche quello di revocare la delega.

- il dovere di intervento (si poteva/doveva agire e non è stato fatto)²².

²⁰ Cass. Civ., Sez. II, 7 settembre 2016, n. 17689, in banca dati *Leggi d’Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

²¹ Cass. Civ., Sez. II, 7 settembre 2016, n. 17687, in banca dati *Leggi d’Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

²² V. Salafia, *cit.*, pp. 290-294.

I caratteri della colpa dell'amministratore non esecutivo, pertanto, si identificano nell'inadeguata conoscenza dell'altrui illecita gestione, per non aver rilevato con la dovuta diligenza i segnali presuntivi della stessa e per non essersi utilmente attivato al fine di evitare l'evento dannoso²³.

Per sottrarsi a responsabilità derivanti da deliberazioni consiliari, inoltre, non è sufficiente che l'amministratore si astenga dal voto riguardante la deliberazione pregiudizievole, ma deve far annotare il suo dissenso nel libro delle adunanze e deliberazioni del consiglio di amministrazione e deve darne comunicazione per iscritto al presidente del collegio sindacale (art. 2392, 3° comma, c.c.). Occorre, inoltre, che nella fase di attuazione, egli vigili ed intervenga per eliminare o, quantomeno, attenuare le conseguenze dannose dell'operazione precedentemente deliberata. Se però, per giustificati motivi, l'amministratore non partecipa alla riunione del consiglio in cui la deliberazione pregiudizievole viene presa e ne ha notizia quando non è più possibile evitare il danno, per sottrarsi alla responsabilità non necessita di seguire il procedimento previsto dalla norma citata²⁴.

Gli ulteriori elementi fondamentali su cui la responsabilità per colpa si fonda, oltre al comportamento illegittimo dell'agente sono:

- il danno subito dalla società;
- il nesso di causalità tra il danno stesso e quel comportamento.

Ne deriva che in caso di azione di responsabilità esercitata contro l'amministratore dalla società sarà onere di chi agisce in giudizio provare che i comportamenti dell'amministratore siano contrari ai doveri connessi alla sua funzione, nonché il danno che la società ha subito e la sussistenza della dipendenza causale tra tale danno sociale e quel comportamento illegittimo.

Resta a carico del convenuto (ovvero dell'amministratore chiamato in giudizio) la prova che l'eventuale violazione dei propri doveri sia dovuta ad una causa a lui non imputabile, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1218 c.c.

Si ritiene, inoltre, che in sede giurisdizionale la verifica del grado di diligenza con cui l'amministratore ha ottemperato ai propri doveri non può essere estesa fino a ricomprendere anche un sindacato di merito sull'opportunità delle scelte gestionali, essendo coperto dalla cosiddetta *business judgment rule*. L'amministratore, pertanto, non potrebbe essere chiamato a rispondere unicamente del fatto che la gestione dell'impresa sociale ha avuto un esito negativo, ma sarebbe da ritenersi giuridicamente responsabile solo se le modalità del suo agire denotino la mancata adozione delle cautele o la non osservanza dei canoni di comportamento che discendono dal dovere di diligente gestione rapportato alla natura dell'incarico ed alle specifiche competenze, che consente al soggetto incaricato della funzione gestoria di agire in modo professionalmente adeguato²⁵.

²³ Cass. Civ., Sez. I, 3 maggio 2016, n. 8730; Cass. Civ., Sez. I, 9 novembre 2015, n. 22848 in banca dati *Leggi d'Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

²⁴ In tal senso R. Rordorf, *cit.*, pp. 1197-1199.

²⁵ R. Rordorf, *cit.*, pp. 1192-1197.

2.5. *La responsabilità penale degli amministratori non esecutivi per i “fatti di bancarotta fraudolenta” di cui all’art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall.*

L’art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall., punisce i soggetti della bancarotta impropria (tra cui rientrano gli amministratori ed i sindaci) che *“hanno cagionato con dolo o per effetto di operazioni dolose il fallimento della società”*. In via sintetica, dunque, è possibile affermare che nella fattispecie in esame il fallimento viene inteso, sotto un profilo sostanziale, come stato di dissesto che svolge il ruolo eccezionale di evento del reato e deve essere necessariamente legato alla condotta dolosa del soggetto agente da un rapporto di causalità materiale²⁶.

La causazione dolosa del fallimento, dunque, si articola sulla sussistenza di:

- una condotta contrassegnata da un comportamento volutamente diretto non alla salvaguardia delle sorti sociali, ma di terzi, fruendo del delicato strumento societario. Il dolo consiste in una situazione preordinata, diretta a creare uno squilibrio economico in seno alla società;
- un nesso di causalità tra il comportamento ed il fallimento;
- una volontà protesa al fallimento, con rappresentazione del futuro dissesto ed una sua volizione.

Il piano criminoso, tuttavia, non deve necessariamente avere come risultato ricercato il fallimento, ma è sufficiente che (a titolo di dolo eventuale) si accetti la situazione di dissesto, pur di realizzare l’obiettivo illecitamente prefissato. Il soggetto agente, in altri termini, o deve volere il fallimento della società, cagionandolo intenzionalmente, ovvero deve volontariamente porre in essere condotte di valenza negativa per il patrimonio sociale, che determinano causalmente il fallimento della persona giuridica²⁷.

Le “operazioni dolose”, inoltre, sono il risultato dell’infedeltà alle funzioni o la violazione dei doveri discendenti dal rapporto con la società, portatrici di pregiudizio per i creditori e realizzate per uno scopo estraneo agli interessi societari²⁸.

Oggetto della norma in commento, quindi, è la commissione di abusi di gestione o di inottemperanza ai doveri imposti dalla legge all’organo amministrativo nell’esercizio della carica ricoperta, ovvero di atti intrinsecamente pericolosi per la situazione economico-finanziaria della società, trattandosi di condotte (anche di natura omissiva) produttive di un depauperamento non giustificabile in termini di interesse per l’impresa. Siffatte operazioni

²⁶ A. Maffei Alberti, *sub art. 223 Legge Fallimentare*, in *Commentario breve alla legge fallimentare*, in *Breviaria Iuris*, fondati da G. Cian e A. Trabucchi, V ed., Cedam, Padova, 2009, p. 1294.

²⁷ C. Santoriello, *La bancarotta fraudolenta impropria: l’art. 223, comma 2, R.D. n. 267 del 1942*, in *Le Società*, 2015, p. 626.

²⁸ Sul punto cfr. G. Lo Cascio, *sub art. 223 L. Fall.*, in *Codice Commentato del fallimento, normativa comunitaria - normativa transfrontaliera - normativa tributaria - sovraindebitamento*, diretto da G. Lo Cascio, III ed. Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milano, 2015, pp. 2506-2507.

dolose possono essere strumentali alla dissimulazione dello stato di dissesto, ossia tradursi in manovre dirette all'artificiosa apparenza dell'integrità patrimoniale²⁹.

Risulta necessario, a questo punto, porre in rilievo che le significative modifiche apportate dalla Riforma del 2003 al quadro normativo dei doveri di chi è preposto alla gestione della società, descritte precedentemente, hanno prodotto effetti considerevoli anche sul versante penale.

Tali modifiche, infatti, hanno riconfigurato la "posizione di garanzia" che qualifica il ruolo del consigliere non esecutivo con una rilevanza che si riflette anche in relazione alla fattispecie incriminatrice in esame, posto che l'obbligo di impedire l'evento, disciplinato quale tramite giuridico causale dall'art. 40, 2° comma, c.p., in base al quale *"Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo"*, si parametrizza su una fonte normativa che costituisce il dovere di intervento ex art. 2392, 2° comma c.c., la cui disposizione, pertanto, acquisisce una funzione di integrazione del precetto penale.

Sul punto la Suprema Corte ha precisato che: *"In tema di reati fallimentari e societari, ai fini della affermazione della responsabilità penale degli amministratori senza delega e dei sindaci è necessaria la prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in relazione all'evento illecito, nonché l'accertamento del grado di anormalità di questi sintomi, giacché solo la prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo, in presenza di segnali inequivocabili, comporta l'obbligo giuridico degli amministratori non operativi e dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell'evento illecito, mentre la mancata attivazione di detti soggetti, in presenza di tali circostanze, determina l'affermazione della penale responsabilità, avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l'evento di danno"*³⁰.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, dunque, occorre individuare il confine di operatività dell'art. 40, 2° comma, c.p., circoscrivendolo alle sole incriminazioni caratterizzate dall'elemento soggettivo (inteso come nesso psicologico sussistente tra il soggetto attivo e l'evento lesivo) del dolo (e quindi della volontarietà) onde evitare di sovrapporlo o sostituirlo con la responsabilità di natura colposa (in caso di imperizia, di negligenza o di imprudenza), incompatibile con il paradigma della fattispecie incriminatrice in commento, ma rilevabile solo in sede civile. L'ordinamento giuridico, infatti, non consente la condanna in sede penale per fatti di bancarotta connotati da mera colpa.

In questa prospettiva l'analisi del profilo della responsabilità penale per condotte connotate dal dolo (a cui sono dedicati gli artt. 42 e ss. c.p.) e la configurazione della "posizione di garanzia" che qualifica il ruolo dell'amministratore non esecutivo (come pure quello del sindaco) si fonda su due elementi essenziali:

²⁹ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 25 settembre 2014) 18 novembre 2014, n. 47621; Cass. Pen., Sez. V, (ud. 18 febbraio 2010), 7 maggio 2010, n. 17690, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

³⁰ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 5 ottobre 2012), 28 maggio 2013, n. 23000; Cass. Pen., Sez. V, (ud. 28 aprile 2009), 25 maggio 2009, n. 21581, in banca dati *Leggi d'Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

1) il primo consiste nella conoscenza del probabile evento pregiudizievole connesso alla situazione posta all'attenzione dell'amministratore non esecutivo, ossia nella rappresentazione dell'evento nella sua portata illecita;

2) il secondo deriva da un obbligo giuridico gravante sul soggetto garante di scongiurare tale pregiudizio (obbligo riscontrabile nell'art. 2393, 2° comma, c.c. che sancisce la responsabilità verso la società per quanti *"essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose"*) e si fonda sul dovere di intervento e sull'omissione consapevole nell'impedirlo (il soggetto obbligato ha volontariamente omesso di attivarsi per scongiurarlo).

In tema di elemento soggettivo del reato la giurisprudenza di legittimità ha più volte sottolineato che il *"dolo eventuale"* costituisce il parametro minimo per la riferibilità psicologica dell'evento pregiudizievole al soggetto attivo del reato. In base a tale assunto, affinché l'amministratore non esecutivo possa essere ritenuto punibile, occorre che la verifica dell'evento lesivo (che nel caso di specie è rappresentato dal dissesto) sia prevedibile come effetto della condotta antidoverosa e che lo stesso soggetto agente, pur essendo venuto a conoscenza dei cosiddetti *"segnali di allarme"*³¹, da cui desumere la probabilità che da tale condotta potessero derivare conseguenze potenzialmente dannose, sia rimasto deliberatamente inerte, accettando così il rischio che l'organismo che amministra possa subire una perdita patrimoniale.

I suindicati *"segnali d'allarme"* devono essere intesi come elementi rivelatori, in base a massime di esperienza o criteri di valutazione professionale, di operazioni anomale che si traducono in indizi gravi, precisi e concordanti della conoscenza da parte dell'amministratore non esecutivo della probabile realizzazione di eventi pregiudizievoli. Questa dimostrazione deve essere effettuata sulla base del bagaglio di esperienza e cognizione professionale proprio del soggetto agente, la cui valutazione deve essere effettuata mediante un giudizio prognostico che tenga conto degli elementi che caratterizzano il singolo caso concreto. La convinzione di questa percezione e del relativo grado di potenzialità informativa del fatto percepito, deve essere oggetto di valutazione del giudice di merito³².

Per andare esente da responsabilità si impongono all'amministratore non esecutivo gli obblighi di:

- attivare le necessarie fonti conoscitive richieste dall'ordinamento;
- adottare tutte le iniziative, rientranti nelle attribuzioni degli stessi, volte ad impedire gli eventi medesimi, in ciò concretandosi l'obbligo di agire informati ex art. 2381, 6° comma, c.c. La Corte di Cassazione, infine, puntualizza che *"un conto è che l'amministratore privo di delega rimanga indifferente dinanzi ad un «segnale di allarme» percepito come tale, in quanto decida di non tenere in considerazione alcuna l'interesse dei creditori o il destino stesso della società,*

³¹ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 16 novembre 2015), 21 marzo 2016, n. 11905 in banca dati *Leggi d'Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

³² Cass. Pen., Sez. V, (ud. 5 novembre 2008), 9 dicembre 2008, n. 45513; Cass. Pen., Sez. V, (ud. 3 ottobre 2007), 22 novembre 2007, n. 43101, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

ben altra cosa è che egli continui a riconoscere fiducia, per quanto mal riposta, verso le capacità gestionali di altri, ovvero che per colpevole - ma non dolosa - superficialità venga meno agli obblighi di controllo su di lui effettivamente gravanti, accontentandosi di informazioni insufficienti su un'operazione che gli viene sottoposta per l'approvazione senza che egli si renda conto delle conseguenze che ne potrebbero derivare”³³.

Solo nel primo caso l'amministratore potrà essere chiamato a rispondere penalmente della propria condotta, nel secondo caso, invece, sarebbe ipotizzabile soltanto una sua condotta colposa per aver egli ritenuto che le capacità manageriali degli amministratori esecutivi avrebbero impedito il verificarsi di un pur previsto evento, in tal caso si potrebbe ravvisare una responsabilità in sede civile, ricorrendone i meno rigorosi presupposti riconducibili al paradigma della colpa-negligenza.

3. La funzione di vigilanza del collegio sindacale e il regime di responsabilità ad essa connessa

Per la definizione della responsabilità dei sindaci nel contesto fin qui delineato, è necessario rinviare ai doveri propri della funzione di vigilanza discendenti dall'art. 2403 c.c. (focalizzando l'attenzione, in particolare, sul dovere di vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione)³⁴, nonché richiamare i principi e le procedure previste dall'art. 2407 c.c., che regolano la responsabilità dei sindaci nei confronti della società, dei creditori e dei terzi.

In base a quanto dispone l'art. 2403, 1° comma, c.c., l'oggetto del dovere di vigilanza del collegio sindacale si fonda essenzialmente sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta gestione (nel cui ambito viene evocata la conformità alle norme tecniche di diligente amministrazione) ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Il collegio sindacale, pertanto, svolge l'attività di vigilanza sull'operato dell'organo di amministrazione e sull'adeguatezza dell'organizzazione interna della società, nelle sue varie articolazioni e nei suoi assetti, nonché su tutto quell'insieme di organigrammi e di regole che rappresentano la struttura portante dell'architettura di *governance* dell'impresa societaria³⁵. In particolare il controllo di legittimità, riferito a profili di legalità sia formale che sostanziale, deve essere esercitato sugli atti e i comportamenti realizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa e si sostanzia nella verifica della correttezza del procedimento decisionale e delle prassi operative adottate da tutti i soggetti che operano all'interno della società (quali amministratori, liquidatori, direttori ed alti dirigenti).

³³ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 5 ottobre 2012), 28 maggio 2013, n. 23000, *cit.*; Cass. Pen., Sez. V, (ud. 8 giugno 2012), 2 novembre 2012, n. 42519, in banca dati *Leggi d'Italia*, De Agostini, disponibile su www.leggiditaliaprofessionale.it.

³⁴ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 13 novembre 2015), 24 maggio 2016, n. 21702, *cit.*

³⁵ A. Bertolotti, *Società per azioni collegio sindacale, revisori, denuncia al tribunale*, Utet Giuridica, Torino, 2015, p. 9.

Al contrario, il controllo di merito, che consiste in un giudizio circa l'opportunità e la convenienza economica dell'attività di gestione (più che delle singole scelte gestionali), non rientra tra le funzioni affidate al collegio sindacale, ma è attribuito ai soci nei confronti del consiglio di amministrazione e a quest'ultimo, come *plenum*, relativamente all'operato di singoli amministratori delegati³⁶.

Come è stato rilevato in dottrina, pertanto, il concetto di "vigilanza", ritenuto equiparabile ma pur sempre distinto dal concetto di mero "controllo", in via generale non evoca un'attività di ispezione puntuale, diretta e diffusa, vale a dire una vigilanza di tipo analitico e dettagliato su ciascun atto di gestione, ma piuttosto una "*funzione di sintetica e generale sorveglianza sulle aree, peraltro ampie ed articolate, oggetto dei poteri-doveri dell'organo di controllo*"³⁷. Ciò non esclude, tuttavia, che in taluni casi il controllo dei sindaci possa essere anche diretto, ossia riguardante specifici atti di amministrazione, ad esempio in ragione della straordinarietà di una determinata operazione gestoria (come nel caso previsto dall'art. 2386, ultimo comma, c.c., che impone al collegio, in caso di cessazione dell'amministratore unico o di tutti i componenti del consiglio di amministrazione, di convocare d'urgenza l'assemblea per la nomina dei nuovi amministratori, attribuendogli il potere di compiere nel frattempo gli atti di ordinaria amministrazione) oppure allo scopo di verificare, a campione ed in modo sintetico, l'effettivo funzionamento degli assetti organizzativi³⁸.

In ogni caso, l'esercizio della funzione di vigilanza esercitata dall'organo di controllo si pone l'obiettivo di garantire che l'attività d'impresa si svolga in conformità alle regole e che disponga di un sistema adeguato sia per individuare i rischi delle violazioni rilevate che per attivare gli opportuni provvedimenti correttivi che consentano di neutralizzare tutti quegli atti che, risultando illegittimi e/o irregolari, possano produrre un pregiudizio agli interessi tutelati dall'ordinamento giuridico³⁹.

Sul punto la Norma n. 3.1. delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate* chiarisce che: "*Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di possibili violazioni di legge o di statuto, di inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, di inadeguatezza dell'assetto organizzativo o del sistema amministrativo-contabile, il collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive non vengano poste in essere, ovvero siano ritenute dal collegio non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di*

³⁶ P. Montalenti, *Sistemi di controllo interno e corporate governance: dalla tutela delle minoranze alla tutela della correttezza gestoria*, in *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, 2012, fasc. 2, p. 253; A. Bertolotti, *cit.*, p. 3.

³⁷ Così P. Montalenti, *Amministrazione e controllo nella società per azioni: riflessioni sistematiche e proposte di riforma*, in *Riv. Società*, 2013, p. 53.

³⁸ Cfr. V. Squarotti, *Le funzioni del collegio sindacale*, in *Giur. it.*, numero a cura di G. Cottino e P. Montalenti, ottobre 2013, pp. 2188 -2189.

³⁹ A. Bertolotti, *cit.*, pp. 1 e ss.

avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate”⁴⁰.

Gli elementi oggetto di vigilanza ad opera dei sindaci si riferiscono ad atti e comportamenti che riguardano una sfera più ampia di quella tipicamente attinente alla sola attività di gestione, tenendo conto che una serie di condotte ritenute illegittime potrebbero derivare anche da organi e soggetti diversi da quelli che svolgono attività amministrativa in senso stretto.

Più specificamente, l'attività di vigilanza deve avere ad oggetto:

1) gli atti di amministrazione *stricto sensu*, in quanto i sindaci nell'ambito della vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione sono tenuti a verificare l'osservanza delle regole tecnico-aziendalistiche – istruttorie, procedurali, decisionali – che costituiscono diretta esplicitazione del canone di diligenza professionale richiesta al “buon amministratore”, ex art. 2392, 1° comma, c.c. e, come tali, soggette a variazioni che dipendono dalle dimensioni, dall'oggetto e da altre concrete caratteristiche della singola realtà societaria e che non possono sconfinare nella sfera di discrezionalità degli amministratori. In questa prospettiva, ai sindaci spetta la vigilanza sulla conformità del contenuto delle decisioni degli amministratori e delle modalità con cui le stesse sono adottate e attuate, alle regole di prudente amministrazione⁴¹. È importante sottolineare, quindi, che il ruolo dei sindaci non si deve sovrapporre a quello degli amministratori (gestori), in quanto il concetto di controllo di legalità ad essi spettante, pur includendo la verifica sulla sostanza economica della gestione, non potrà mai tradursi nel compimento di atti tipicamente amministrativi⁴².

In base a tali presupposti i sindaci hanno l'obbligo di controllare che l'organo amministrativo non compia operazioni:

- estranee all'oggetto sociale;
- in conflitto d'interesse con la società, manifestamente imprudenti o azzardate (occorre, al contrario, che le scelte siano ispirate al principio di corretta informazione e di ragionevolezza, che siano congruenti e compatibili con le risorse ed il patrimonio di cui la società dispone e che gli azionisti siano consapevoli della rischiosità e degli effetti delle operazioni compiute⁴³);
- che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale (a danno dei soci, dei creditori e dei terzi);
- volte a sopprimere o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci;
- in contrasto con le delibere assembleari, del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo e che da tali condotte non derivino fatti censurabili di rilevante gravità⁴⁴;

⁴⁰ Norma n. 3.1 “Caratteristiche e modalità dell'attività di vigilanza” delle Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30 settembre 2015, disponibili su www.commercialisti.it, p. 36.

⁴¹ V. Squarotti, *cit.*, pp. 2184-2186.

⁴² A. Maffei Alberti, *sub art. 2403 c.c.*, in *Commentario breve al diritto delle società*, *cit.*, pp. 790-791.

⁴³ A. Maffei Alberti, *sub art. 2403 c.c.*, in *Commentario breve al diritto delle società*, *cit.*, p. 792.

⁴⁴ G. Borghini, M. Peverelli, *Guida alle società*, gruppo 24 ore, 2104, p. 88.

2) gli atti di organizzazione dell'organo amministrativo, sottoponendo a verifica l'adeguatezza delle procedure organizzative, amministrative e contabili predisposte dagli amministratori rispetto alle dimensioni dell'impresa e all'organizzazione interna della società⁴⁵, al fine di valutare se le stesse siano in grado di far fronte alle concrete esigenze di efficiente gestione dell'impresa (rilevando, in tal modo, gli aspetti tecnico-produttivi, quelli dell'organizzazione del personale e degli uffici e quelli dell'adeguatezza finanziaria), di prevenire il rischio di abusi e di consentire la tempestiva scoperta di criticità (rilevando così il sistema di controllo interno)⁴⁶. Nell'ambito del concreto funzionamento del sistema organizzativo, invece, i sindaci devono verificare che l'organizzazione e le procedure predisposte siano effettivamente attuate ed adeguatamente funzionanti⁴⁷. In tale ambito, tra le funzioni spettanti all'organo di controllo si possono annoverare a titolo esemplificativo: la redazione della relazione al bilancio, in cui il collegio deve formulare le proprie osservazioni e proposte (art. 2429 c.c.); la vigilanza sull'osservanza da parte degli amministratori delle norme procedurali relative alla redazione e pubblicazione del bilancio consolidato; il consenso all'iscrizione nello stato patrimoniale di avviamento, spese di impianto e ampliamento, spese di ricerca e sviluppo, spese di pubblicità (art. 2426, nn. 5-6, c.c.); il parere circa la congruità del prezzo di emissione delle azioni in caso di esclusione del diritto di opzione (art. 2441, 6° comma, c.c.); l'attestazione dell'ammontare del patrimonio netto al fine di stabilire il limite per l'emissione di obbligazioni (art. 2412 c.c.); il parere relativo al valore attribuito alle azioni da liquidare al socio che recede (art. 2437 c.c.), ecc.⁴⁸;

3) le decisioni assembleari e gli atti di cui si compone il procedimento deliberativo degli organi sociali;

⁴⁵ Secondo la prassi per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità. Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile con le dimensioni della società, nonché con le modalità di perseguimento dell'oggetto sociale. Ciò avviene attraverso separazione di compiti e funzioni, definizioni di deleghe e verifica dell'operato dei responsabili. Il sistema amministrativo-contabile può definirsi come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di un'informativa societaria attendibile, in conformità ai principi contabili adottati dall'impresa. Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se consente la completa, tempestiva ed attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione; la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale; la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio di esercizio. La responsabilità dell'adeguatezza e del corretto funzionamento dell'assetto organizzativo e di quello amministrativo-contabile è degli amministratori ma il collegio sindacale deve vigilare su di essa. A. Maffei Alberti, *sub art. 2403 c.c.*, in *Commentario breve al diritto delle società*, cit., p. 793.

⁴⁶ Nel tracciare il perimetro dell'ambito di applicazione del dovere di vigilanza sull'assetto organizzativo da parte del collegio sindacale, infatti, sebbene non sia espressamente previsto dal Codice Civile, è opportuno specificare che si ritiene ad esso correlata anche la funzione di vigilanza sul sistema di controllo interno, volto a verificare che le procedure aziendali consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, la pronta emersione ed una corretta gestione delle criticità. Cfr. Norma n. 3.5. *Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno*, delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit., pp. 50 e ss.

⁴⁷ V. Squarotti, cit., p. 2187.

⁴⁸ A. Maffei Alberti, *sub art. 2403 c.c.*, in *Commentario breve al diritto delle società*, cit., 2015, p. 790.

4) le violazioni di regole contabili, posto che anche quando il controllo di revisione legale dei conti sia affidato ad un organo esterno, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 2010, n. 39, il collegio sindacale è tenuto a vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo⁴⁹. Si pensi, ad esempio, alla vigilanza sulla regolare tenuta della contabilità e sulla rispondenza della stessa ai fatti di gestione, quantomeno nell'ipotesi in cui emergano elementi di sospetto, criticità e/o sintomi di pericolo; alla verifica della correttezza della struttura del bilancio, con particolare riguardo ai principi contabili concretamente applicati, della relazione sulla gestione degli amministratori e della nota integrativa, nonché delle informazioni ricevute per tramite dello scambio con il soggetto esterno incaricato della revisione legale, nell'esercizio del poterdovere di scambiare le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti (*ex art. 2403-septies c.c.*)⁵⁰.

3.1. I poteri ispettivi e reattivi del collegio sindacale

Per la concreta attuazione del potere di vigilanza, il legislatore ha riconosciuto in capo ai sindaci una serie di poteri sia di natura ispettiva che reattiva.

Per quanto riguarda i poteri di informazione, l'art. 2403-*bis* c.c. disciplina gli strumenti tesi a consentire ai sindaci di adoperarsi per raccogliere tutte le informazioni necessarie per un corretto ed efficace svolgimento delle funzioni di vigilanza. Tale obiettivo è perseguibile attraverso una duplice direzione:

- da un lato sussistono i poteri ispettivi riconosciuti ai sindaci *uti singuli*, che si sostanziano nel diritto di accedere ai locali della società e di prendere visione dei documenti ivi custoditi (a cominciare dai libri sociali, compresi quelli la cui consultazione è preclusa ai soci);
- dall'altro lato, è previsto il diritto del collegio, nel suo complesso, di formulare istanze informative nei confronti degli altri organi sociali⁵¹.

L'organo di controllo dovrà, quindi, attivarsi affinché sia reso concretamente efficiente quel sistema di flussi di informazioni predisposto dalla Riforma del 2003, attraverso l'analisi delle notizie acquisite mediante:

- la partecipazione alle riunioni degli organi sociali;
- lo scambio di informazioni con gli amministratori della società, nonché con gli organi di controllo delle società controllate;
- l'acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori delegati (i sindaci, pertanto, hanno il dovere di controllare e di pretendere che gli organi delegati adempiano

⁴⁹ Sul tema della funzione di vigilanza del collegio sindacale si veda Norma nn. 3.6. *Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile*, Norma n. 3.7. *Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione* e Norma n. 3.8. *Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione*, delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, *cit.*, pp. 52 e ss.

⁵⁰ In tal senso M. Aiello, *sub art. 2403*, in *Commentario del Codice Civile*, diretto da E. Gabrielli, *Delle società – dell'azienda della concorrenza* (artt. 2379-2451), *cit.*, p. 507; V. Squarotti, *cit.*, p. 2191.

⁵¹ M. Aiello, *cit.*, pp. 509-510.

correttamente agli obblighi informativi prescritti dall'art. 2381, 5° comma, c.c., in virtù della vigilanza sul rispetto dei doveri a contenuto specifico che la legge impone);

- l'acquisizione e la richiesta di informazioni ai soggetti preposti al controllo interno;
- lo scambio di informazioni con l'incaricato della revisione legale relativamente alle competenze dello stesso (ove la funzione di revisione legale sia affidata ad un soggetto esterno);
- l'espletamento di operazioni di ispezione e controllo;
- l'analisi dei flussi informativi acquisiti dalle strutture aziendali⁵².

Il collegio sindacale è, quindi, tenuto a richiedere agli amministratori ulteriori informazioni ed opportuni chiarimenti ogni qualvolta ritiene che i dati in suo possesso (derivati dagli obblighi informativi in capo agli amministratori e dalla partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo) non siano sufficienti per valutare correttamente se gli amministratori stiano agendo secondo i principi di corretta amministrazione.

Oltre che adoperarsi secondo la diligenza richiesta nella fase cosiddetta ispettiva, la responsabilità solidale con gli amministratori, implica, altresì, un'analisi degli strumenti reattivi di cui l'organo di controllo si deve servire nel caso in cui rilevi che la gestione della società non sia conforme ai parametri di corretta amministrazione o che si siano verificati all'interno della società fatti censurabili o irregolarità.

In caso di violazioni della legge e dello statuto il collegio sindacale, *in primis*, può impugnare le delibere dell'assemblea e del consiglio d'amministrazione entro 90 giorni dalla data della deliberazione (art. 2388, 4° comma, c.c.). Esso, inoltre, nel caso in cui abbia motivo di ritenere, in base alle informazioni assunte ed ai riscontri effettuati, che vi siano fatti censurabili da eliminare, dovrà renderne edotti gli amministratori, chiedendo la convocazione del consiglio di amministrazione per tentare di riparare la situazione irregolare riscontrata allo scopo di evitare la produzione del danno verso la società. Il collegio, quindi, inviterà gli amministratori (su cui incombe il dovere di controllo sugli organi delegati in base all'art. 2381 c.c.) ad osservare i loro doveri e a sanare eventuali irregolarità riscontrate, anche ponendo un termine per la verifica delle azioni intraprese dagli amministratori.

Qualora le iniziative intraprese, che hanno portato a coinvolgere il consiglio di amministrazione, non abbiano indotto alcun intervento da parte degli amministratori, il collegio sindacale potrà e dovrà convocare l'assemblea, ove ricorrano i presupposti previsti dall'art. 2406 c.c., ossia il riscontro di fatti censurabili gravi e l'urgente necessità di provvedere. All'assemblea così convocata verranno presentate eventuali proposte per porre rimedio alle irregolarità riscontrate e per adottare eventuali provvedimenti nei confronti degli amministratori. Nel caso in cui anche l'assemblea non assuma gli opportuni provvedimenti, laddove sussista sospetto di gravi irregolarità, il collegio può effettuare la denuncia al

⁵² In tal senso il commento alla Norma n. 3.1 "Caratteristiche e modalità dell'attività di vigilanza" delle Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, cit., p. 37.

Tribunale *ex art.* 2409, ultimo comma, c.c.⁵³. Il collegio, infine, al ricorrere dei presupposti indicati nell'art. 2392 c.c., può promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori promossa con deliberazione dei due terzi dei suoi componenti (art. 2393 c.c.). Negli altri casi la vigilanza del collegio sindacale si sostanzierà in richiami agli amministratori e rilievi inseriti nei verbali del collegio e confluiranno nell'assemblea annuale di bilancio e nella relazione al bilancio *ex art.* 2429 c.c., con la quale i sindaci devono riferire all'assemblea sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri.

3.2. La responsabilità civile dei sindaci *ex art.* 2407 c.c.

Sulla base di tali presupposti, dunque, emerge una responsabilità dei sindaci concorrente con quella degli amministratori, qualora da un comportamento doloso o colposo di questi ultimi, che l'organo di controllo avrebbe potuto o dovuto prevenire nell'espletamento della sua funzione di vigilanza, scaturisce un danno alla società o ai terzi. In base a quanto disposto dall'art. 2407, 2° comma, c.c., pertanto, i sindaci sono solidalmente responsabili con gli amministratori per i fatti e le omissioni di questi, nel caso in cui il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi scaturenti dalla loro carica. Tale responsabilità per *culpa in vigilando*, dunque, si fonda essenzialmente sulla sussistenza dei seguenti presupposti:

- che gli amministratori abbiano posto in essere un comportamento illecito;
- che da tale comportamento sia derivato un danno;
- che i sindaci, in violazione dei doveri imposti a loro carico, non abbiano vigilato con la dovuta diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico, come espressamente previsto dall'art. 2407, 1° comma, c.c. (che a sua volta evoca il criterio di cui all'art. 1176, 2° comma, c.c.);
- che sussista una relazione di causa-effetto tra la mancata vigilanza dei sindaci (o il loro comportamento negligente) ed il danno cagionato.

In altri termini, affinché sussista una responsabilità dei sindaci è sufficiente che i comportamenti dell'organo di controllo non abbiano rilevato una macroscopica violazione o comunque non abbiano in alcun modo reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità e non abbiano fatto quanto necessario per assolvere l'incarico con la dovuta diligenza, correttezza e buona fede⁵⁴. La responsabilità, al contrario, deve essere ritenuta esclusa per i danni derivanti da comportamenti degli amministratori che i sindaci non abbiano potuto in alcun modo evitare, pur avendo vigilato con professionalità e diligenza, per ragioni a loro non imputabili né a titolo di dolo né a titolo di colpa.

Per ciò che riguarda il procedimento e la legittimazione attiva ad agire nei confronti dei sindaci, l'art. 2407, 3° comma, c.c., dispone che all'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano,

⁵³ P. Magnani, *sub art.* 2407 c.c., in *Commentario alla riforma delle società*, diretto da P. Marchetti, L. A. Bianchi, F. Ghezzi, M. Notari, *Collegio sindacale Controllo contabile*, a cura di F. Ghezzi - artt. 2397-2409-septies c.c., Egea S.p.A., Milano, 2005, pp. 260-263.

⁵⁴ Cass. Civ., Sez. I, 13 giugno 2014, n. 13517, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

in quanto compatibili, le disposizioni relative alle azioni di responsabilità contro gli amministratori, richiamando in particolare gli artt. 2393 (azione sociale di responsabilità), 2393-bis (azione di responsabilità esercitata dai soci), 2394 (responsabilità verso i creditori sociali), 2394-bis (azione di responsabilità nelle procedure concorsuali) e 2395 (azione individuale del socio e del terzo) c.c.⁵⁵.

3.3. La responsabilità penale dei sindaci per i “fatti di bancarotta fraudolenta” di cui all’art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall.

Riportando il discorso finora svolto sul piano della responsabilità penale per i fatti di bancarotta fraudolenta ai sensi dell’art. 223, 2° comma, n. 2, L. Fall., la giurisprudenza di legittimità sottolinea che i sindaci assumono *“una specifica e più pregnante posizione di garanzia in punto di prevenzione di eventi dannosi in pregiudizio dei soci e dei creditori sociali”*: mentre un amministratore non operativo, ricorrendone i presupposti oggettivi e soggettivi, potrebbe anzitutto ritenersi responsabile di avere concorso con una condotta positiva all’adozione di delibere di contenuto e di intento distrattivo, ad un sindaco può essere attribuita sempre e soltanto una possibile responsabilità per l’omissione di comportamenti doverosi, ai sensi e per gli effetti dell’art. 40, 2° comma, c.p.: ai sindaci, dunque, possono essere mossi addebiti unicamente in base all’omesso impedimento di eventi antigiuridici per scongiurare i quali essi avrebbero dovuto comunque vigilare ed attivarsi⁵⁶. Il controllo esercitato dagli amministratori (esecutivi o non esecutivi), inoltre, costituisce anch’esso oggetto della vigilanza spettante ai sindaci⁵⁷.

Di regola, i sindaci rispondono di bancarotta ex art. 223 L. Fall., in concorso con gli amministratori: la punibilità di questi soggetti è predicabile in relazione alla loro condotta omissiva che si innesta con il preesistente fatto commissivo di reato posto in essere dagli amministratori in danno agli interessi della società e dei terzi. Non è previsto dalla legge, tuttavia, che in attuazione degli obblighi penalmente rilevanti ex art. 40 c.p., il sindaco possa sostituire l’amministratore inadempiente.

In sintesi, i requisiti essenziali per la configurabilità del concorso in bancarotta fraudolenta dei sindaci sono:

- l’omesso esercizio dei doveri di esercizio dei doveri di vigilanza o, comunque l’inerzia nell’adozione delle iniziative previste dalla legge per eliminare le irregolarità di un fatto penalmente rilevante compiuto dagli amministratori;
- il nesso di causalità tra le omissioni e ciascuna delle fattispecie poste in essere;
- l’elemento soggettivo del dolo, riferito alla fattispecie realizzata dagli amministratori, che può essere sia diretto che eventuale, secondo le caratteristiche precedentemente descritte con riferimento alla responsabilità penale degli amministratori non esecutivi.

⁵⁵ A. Maffei Alberti, *sub art. 2407 c.c.*, in *Commentario breve al diritto delle società, cit.*, pp. 814-815.

⁵⁶ Cass. Pen., Sez. V, 28 maggio 2013, n. 23000, *cit.*

⁵⁷ A. Maffei Alberti, *sub art. 2403 c.c.*, in *Commentario breve al diritto delle società, cit.*, p. 794.

Tenendo conto di tutto quanto sopra esposto, dunque, si richiama, da ultimo, il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione, in base al quale: *“Occorre osservare come l’ampiezza dei doveri di controllo che fanno capo ai sindaci sia stata chiaramente individuata sia dalla giurisprudenza civile che penale di questa Corte, secondo la quale il dovere di vigilanza e di controllo imposto ai sindaci ex art. 2403 c.c. non è circoscritto all’operato degli amministratori, ma si estende a tutta l’attività sociale, con funzione di tutela non solo nell’interesse dei soci, ma anche di quello concorrente, dei creditori sociali... e non può limitarsi al mero controllo contabile, ma deve anche estendersi al contenuto della gestione, ai sensi del nuovo testo dell’art. 2403 bis c.c. e, per il passato, del previgente art. 2403 c.c., comma 1, 3 e 4, cosicché il controllo sindacale, se non investe in forma diretta le scelte imprenditoriali, non si risolve neppure in una mera verifica contabile limitata alla documentazione messa a disposizione dagli amministratori, essendo ai sindaci conferito il poter-dovere di chiedere agli amministratori notizie sull’andamento delle operazioni e su determinate operazioni, quando queste possono suscitare perplessità, per le modalità delle loro scelte o della loro esecuzione. Se, quindi, il controllo sindacale non può investire le scelte imprenditoriali in forma diretta, non può tuttavia ridursi neppure ad una mera verifica formale, riducendosi ed esaurendosi... a verifiche contabili da eseguirsi secondo tempi e scansioni determinate, con esclusione di altre attività informative e valutative, volte a dare concreto contenuto all’obbligo di tutela di diversi interessi (soci, creditori, come visto sopra) affidati ad un organo di controllo, che non può rimanere acriticamente legato e dipendente dalle scelte dell’amministratore quando queste collidano con i doveri imposti dalla legge, come quello di non persistere in tentativi di risanamento incongrui, con aggravio del dissesto, che sarebbe stato compito dell’organo di controllo di individuare e segnalare ad amministratori e soci, invece di assistere all’inerzia al progressivo avvicinarsi del fallimento ed all’aggravarsi del dissesto⁵⁸”.*

In tema di bancarotta, pertanto, è configurabile il concorso dei componenti del collegio sindacale nei reati commessi dall’amministratore della società a titolo di omesso controllo sull’operato di quest’ultimo o di omessa attivazione dei poteri reattivi loro riconosciuti dalla legge⁵⁹.

⁵⁸ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 5 luglio 2010), 25 ottobre 2010, n. 37920, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

⁵⁹ Cass. Pen., Sez. V, (ud. 1 luglio 2011), 5 agosto 2011, n. 31163, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 30 novembre 2016

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

NOVEMBRE 2016

**FOCUS SULLO STATO DI ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA IN
MATERIA DI PREVENZIONE DELLA CORRUZIONE, PUBBLICITÀ E
TRASPARENZA, ALLA LUCE DELLE MODIFICHE INTRODOTTE DAL
D.LGS. 25 MAGGIO 2016, N. 97**

Laura Pascarella

Manuela Sodini

Consiglieri Delegati CNDCEC

Marcello Marchetti

Giovanni Gerardo Parente

Consigliere Delegato FNC

Michele de Taronati



Sommario: 1. Premessa 2. L'ambito soggettivo, i destinatari delle normative anticorruzione e trasparenza 3. Il Piano triennale per la prevenzione della corruzione e per la trasparenza (PTPCT) 3.1 Il regime sanzionatorio in materia di Piani anticorruzione e trasparenza 3.2 Il caso degli Ordini e Collegi professionali 4. Integrazione degli strumenti per la gestione delle dinamiche operative nelle società a controllo pubblico 5. L'introduzione del c.d. accesso generalizzato 5.1 Oggetto dell'accesso generalizzato 5.2 Limiti assoluti e relativi al diritto di accesso generalizzato 5.3 Il coordinamento fra i diversi istituti che consentono l'accesso 5.4 Il regime sanzionatorio in caso di violazione delle disposizioni in materia di obblighi di pubblicazione e di accesso 6. Sintesi degli adempimenti in materia di trasparenza ed anticorruzione

1. Premessa

Il D.Lgs. n. 97/2016, attuativo dell'art. 7 della legge n. 124/2015 recante deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche, revisiona e semplifica le disposizioni in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza di cui alla legge n. 190/2012 ed al D.Lgs. n. 33/2013¹. Il testo approvato dal Consiglio dei ministri, in

¹ Art. 7, legge n. 124/2015 "1. Il Governo è delegato ad adottare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, in materia di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, nel rispetto dei principi e criteri direttivi stabiliti dall'articolo 1, comma 35, della legge 6 novembre 2012, n. 190, nonché dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) ridefinizione e precisazione dell'ambito soggettivo di applicazione degli obblighi e delle misure in materia di trasparenza;
- b) previsione di misure organizzative, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, anche ai fini della valutazione dei risultati, per la pubblicazione nel sito istituzionale dell'ente di appartenenza delle informazioni concernenti:
 - 1) le fasi dei procedimenti di aggiudicazione ed esecuzione degli appalti pubblici;
 - 2) il tempo medio di attesa per le prestazioni sanitarie di ciascuna struttura del Servizio sanitario nazionale;
 - 3) il tempo medio dei pagamenti relativi agli acquisti di beni, servizi, prestazioni professionali e forniture, l'ammontare complessivo dei debiti e il numero delle imprese creditrici, aggiornati periodicamente;
 - 4) le determinazioni dell'organismo di valutazione;
- c) riduzione e concentrazione degli oneri gravanti in capo alle amministrazioni pubbliche, ferme restando le previsioni in materia di verifica, controllo e sanzioni;
- d) precisazione dei contenuti e del procedimento di adozione del Piano nazionale anticorruzione, dei piani di prevenzione della corruzione e della relazione annuale del responsabile della prevenzione della corruzione, anche attraverso la modifica della relativa disciplina legislativa, anche ai fini della maggiore efficacia dei controlli in fase di attuazione, della differenziazione per settori e dimensioni, del coordinamento con gli strumenti di misurazione e valutazione delle performance nonché dell'individuazione dei principali rischi e dei relativi rimedi; conseguente ridefinizione dei ruoli, dei poteri e delle responsabilità dei soggetti interni che intervengono nei relativi processi;
- e) razionalizzazione e precisazione degli obblighi di pubblicazione nel sito istituzionale, ai fini di eliminare le duplicazioni e di consentire che tali obblighi siano assolti attraverso la pubblicità totale o parziale di banche dati detenute da pubbliche amministrazioni;
- f) definizione, in relazione alle esigenze connesse allo svolgimento dei compiti istituzionali e fatto salvo quanto previsto dall'articolo 31 della legge 3 agosto 2007, n. 124, e successive modificazioni, dei diritti dei membri del Parlamento inerenti all'accesso ai documenti amministrativi e alla verifica dell'applicazione delle norme sulla trasparenza amministrativa, nonché dei limiti derivanti dal segreto o dal divieto di divulgazione e dei casi di esclusione a tutela di interessi pubblici e privati;
- g) individuazione dei soggetti competenti all'irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di trasparenza;
- h) fermi restando gli obblighi di pubblicazione, riconoscimento della libertà di informazione attraverso il diritto di accesso, anche per via telematica, di chiunque, indipendentemente dalla titolarità di situazioni giuridicamente rilevanti, ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, salvi i casi di segreto o di divieto di divulgazione previsti dall'ordinamento e nel rispetto dei limiti relativi alla tutela di interessi pubblici e privati, al fine di favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche; semplificazione delle procedure di iscrizione negli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativi di infiltrazione mafiosa istituiti ai sensi dell'articolo 1, comma 52, della legge 6 novembre 2012, n. 190, e successive modificazioni, con modifiche della relativa disciplina, mediante l'unificazione o l'interconnessione delle banche dati delle amministrazioni centrali e periferiche competenti, e previsione di un sistema di monitoraggio semestrale, finalizzato all'aggiornamento degli elenchi costituiti presso le Prefetture - Uffici territoriali del Governo; previsione di sanzioni a carico delle amministrazioni che non ottemperano alle disposizioni normative in materia di accesso, di procedure di ricorso all'Autorità nazionale anticorruzione in materia di accesso civico e in materia di accesso ai sensi della presente lettera, nonché della tutela giurisdizionale ai sensi dell'articolo 116 del codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, e successive modificazioni.



via preliminare il 20 gennaio 2016 ed in via definitiva il 16 maggio 2016, dopo aver raccolto i pareri favorevoli delle Commissioni parlamentari, del Consiglio di Stato, della Conferenza Unificata e del Garante per la *privacy*, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale l'8 giugno 2016 ed è entrato in vigore lo scorso 23 giugno 2016.

Il decreto n. 97/2016 interviene sia sul decreto n. 33/2013 in materia di trasparenza, sia sulla legge n. 190/2012 recante disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione. In particolare, modifiche significative sono state apportate al decreto n. 33/2013, ridefinendo l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione degli obblighi in materia di trasparenza ed introducendo una nuova forma di accesso civico² ai dati, documenti ed informazioni, anche se non sono stati resi pubblici, detenuti dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti individuati nel decreto n. 97/2016, in analogia agli ordinamenti aventi il "*Freedom of information act*" (*F.O.I.A.*). Nel caso della legge n. 190/2012, le novelle sono, invece, volte a precisare i contenuti ed i procedimenti di adozione del Piano nazionale anticorruzione e dei piani triennali per la prevenzione della corruzione, ridefinendo ruoli, poteri e responsabilità dei soggetti interni che intervengono nei relativi processi.

Preliminarmente, si osserva che i soggetti destinatari della revisione introdotta dal decreto n. 97/2016 sono parzialmente diversi a seconda che si tratti di anticorruzione o di trasparenza. Quanto alla decorrenza temporale, le novità introdotte al decreto n. 33/2013 prevedono un loro adeguamento, e quindi una piena attuazione, entro il prossimo 23 dicembre 2016³.

La moratoria di sei mesi concessa in materia di trasparenza, rispetto alla data di entrata in vigore del decreto (23 giugno 2016), trova la sua spiegazione nella necessità di permettere ai soggetti obbligati al rispetto delle nuove disposizioni normative di adeguare

2. I decreti legislativi di cui al comma 1 sono adottati su proposta del Ministro delegato per la semplificazione e la pubblica amministrazione, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, e del parere del Consiglio di Stato, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione di ciascuno schema di decreto legislativo, decorso il quale il Governo può comunque procedere. Lo schema di ciascun decreto legislativo è successivamente trasmesso alle Camere per l'espressione dei pareri della Commissione parlamentare per la semplificazione e delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, che si pronunciano nel termine di sessanta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto legislativo può essere comunque adottato. Se il termine previsto per il parere cade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine previsto al comma 1 o successivamente, la scadenza medesima è prorogata di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. Le Commissioni competenti per materia possono esprimersi sulle osservazioni del Governo entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono comunque essere adottati".

² Il c.d. "accesso generalizzato" come denominato nello schema di "Linee Guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013".

³ Art. 42, D.Lgs. n. 97/2016: 1. "I soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo n. 33 del 2013 si adeguano alle modifiche allo stesso decreto legislativo, introdotte dal presente decreto, e assicurano l'effettivo esercizio del diritto di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo n. 33 del 2013, come modificato dall'articolo 6 del presente decreto, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto".



la propria organizzazione tenuto conto del carattere dirompente delle novità introdotte, come osservato dall'Autorità Nazionale Anticorruzione (di seguito ANAC) nell'Atto di segnalazione n. 1 del 2 marzo 2016 che proponeva una moratoria di almeno un anno.

Fino al 23 dicembre 2016 resta ferma la disciplina vigente e l'attività di vigilanza dell'ANAC avrà ad oggetto gli obblighi di trasparenza non modificati dal D.Lgs. n. 97/2016. In relazione ai nuovi obblighi, invece, l'attività di vigilanza sarà svolta nella fase immediatamente successiva al termine del periodo di adeguamento⁴.

Prima di addentarsi nelle novità introdotte, si deve osservare come trasparenza ed anticorruzione siano intimamente connesse, infatti il comma 35 dell'art. 1 della legge n. 190/2012 delegava il Governo ad adottare, entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge stessa, un decreto legislativo per il riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, anche mediante la previsione di nuove forme di pubblicità⁵.

Oltre a questo, sulla scia di indicazioni ed orientamenti internazionali, la legge n. 190/2012 eleva il principio della trasparenza a misura fondamentale per le azioni di prevenzione e contrasto della corruzione, in quanto strumentale alla promozione dell'integrità e allo sviluppo della cultura della legalità in ogni ambito dell'attività pubblica⁶.

Il presente contributo si rivolge in particolare a quei soggetti che sono stati ricompresi nell'applicazione delle disposizioni in commento solo a seguito di successivi interventi normativi⁷ e documenti interpretativi⁸, fino all'emanazione del D.Lgs. n. 97/2016 che ha

⁴ Delibera ANAC n. 831 del 3 agosto 2016.

⁵ Art. 1, comma 35, legge n. 190/2012 "Il Governo è delegato ad adottare, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo per il riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, mediante la modifica o l'integrazione delle disposizioni vigenti, ovvero mediante la previsione di nuove forme di pubblicità".

⁶ Art. 1, comma 15, legge n. 190/2012: la trasparenza dell'attività amministrativa è definita come "livello essenziale...delle prestazioni concernenti i diritti sociali e civili".

⁷ Art. 11 del D.Lgs. n. 33/2013, come modificato dal D.L. n. 90/2014 e soppresso dal 23 giugno 2016 dal D.Lgs. n. 97/2016. Testo in vigore dal 19 agosto 2014 al 23 giugno 2016: "1. Ai fini del presente decreto, per 'pubbliche amministrazioni' si intendono tutte le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, ivi comprese le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione.

2. La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica anche:

a) agli enti di diritto pubblico non territoriali nazionali, regionali o locali, comunque denominati, istituiti, vigilati, finanziati dalla pubblica amministrazione che conferisce l'incarico, ovvero i cui amministratori siano da questa nominati;

b) limitatamente all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea, agli enti di diritto privato in controllo pubblico, ossia alle società e agli altri enti di diritto privato che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici, sottoposti a controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile da parte di pubbliche amministrazioni, oppure agli enti nei quali siano riconosciuti alle pubbliche amministrazioni, anche in assenza di una partecipazione azionaria, poteri di nomina dei vertici o dei componenti degli organi.

3. Alle società partecipate dalle pubbliche amministrazioni di cui al comma 1, in caso di partecipazione non maggioritaria, si applicano, limitatamente all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea, le disposizioni dell'articolo 1, commi da 15 a 33, della legge 6 novembre 2012, n. 190".

⁸ Circolare n. 1 del 14 febbraio 2014 della Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento della Funzione Pubblica e Determinazione n. 8 del 17 giugno 2015 di ANAC.



fatto chiarezza, ridefinendo e precisando l'ambito soggettivo di applicazione degli obblighi e delle misure in materia di anticorruzione e trasparenza. Per tali soggetti l'ANAC sta predisponendo apposite linee guida con cui verranno adeguate quelle contenute nella Delibera n. 8/2015.

Per gli altri soggetti, vale a dire le pubbliche amministrazioni, quali destinatarie fin dall'origine delle normative in commento, si rinvia anche al recentissimo "Schema di Linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016", posto in consultazione on line sul sito dell'ANAC dal 25 novembre fino al prossimo 14 dicembre.

2. L'ambito soggettivo, i destinatari delle normative anticorruzione e trasparenza

Il D.Lgs. n. 97/2016 ha introdotto modifiche ed integrazioni sul piano soggettivo sia al D.Lgs. n. 33/2013 sia alla legge n. 190/2012. Le modifiche hanno delineato un ambito di applicazione della disciplina della trasparenza diverso, e più esteso, rispetto a quello che individua i soggetti tenuti ad applicare le misure di prevenzione della corruzione⁹.

In particolare, il D.Lgs. n. 97/2016 ha introdotto all'interno del D.Lgs. n. 33/2013, specificamente dedicato alla trasparenza, un nuovo articolo, il 2-*bis*¹⁰, rubricato «Ambito soggettivo di applicazione», che sostituisce, sopprimendolo, l'art. 11 del D.Lgs. n. 33/2013 precedentemente richiamato (nota 7), e individua tre macro categorie di soggetti¹¹:

1. pubbliche amministrazioni (art. 2-*bis*, comma 1);

⁹ Delibera ANAC n. 831 del 3 agosto 2016.

¹⁰ "Art. 2-*bis* Ambito soggettivo di applicazione.

1. Ai fini del presente decreto, per 'pubbliche amministrazioni' si intendono tutte le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, ivi comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione.

2. La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica anche, in quanto compatibile:

a) agli enti pubblici economici e agli ordini professionali;

b) alle società in controllo pubblico come definite dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124. Sono escluse le società quotate come definite dallo stesso decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124;

c) alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni.

3. La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica, in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea, alle società in partecipazione pubblica come definite dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124, e alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici".

¹¹ "Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013", e "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013, come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016" in consultazione dal 25 novembre fino al 14 dicembre 2016.



2. enti pubblici economici, ordini professionali, società in controllo pubblico ed altri enti di diritto privato assimilati, ai quali si applica la disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni in quanto compatibile (art. 2-*bis*, comma 2);
3. società in partecipazione pubblica ed altri enti di diritto privato assimilati, non inclusi nel precedente punto 2, ai quali si applica la disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea (art. 2-*bis*, comma 3).

L'art. 1, comma 2-*bis*, della legge n. 190/2012, nel definire la platea dei soggetti chiamati a rispettare gli adempimenti di cui alla normativa anticorruzione, rinvia all'art. 1, comma 2, della legge n. 165/2001 ed al comma 2 dell'art. 2-*bis* del decreto n. 33/2013, appena richiamato. Dunque, la legge n. 190/2012 si rivolge alle seguenti macro categorie 1 e 2 precedentemente individuate:

- categoria 1:

- ✓ pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, legge n. 165/2001¹²;

- categoria 2:

- ✓ enti pubblici economici e ordini professionali;
- ✓ società in controllo pubblico come definite D.Lgs. n. 175/2016 (T.U. in materia di società a partecipazione pubblica). Sono escluse, invece, le società quotate come definite sempre dal medesimo decreto¹³;
- ✓ associazioni, fondazioni e enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, che presentano congiuntamente i tre requisiti di seguito riportati:
 - a) bilancio superiore a 500.000,00 euro;
 - b) attività finanziata in modo maggioritario da pubbliche amministrazioni per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio;

¹² "Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI". Per ulteriori approfondimenti sui soggetti ricadenti nella prima categoria si rinvia al paragrafo 1.1 dello "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016", posto in consultazione dal 25 novembre al 14 dicembre 2016.

¹³ Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. p) del D.Lgs. n. 175/2016 per società quotate si intendono le società a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati; le società che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni, quotati in mercati regolamentati; le società partecipate dalle une o dalle altre, salvo che le stesse siano anche controllate o partecipate da amministrazioni pubbliche.



- c) totalità dei titolari o dei componenti dell'organo di amministrazione o di indirizzo designata da pubbliche amministrazioni.

La terza categoria risulta invece esclusa ai fini della normativa anticorruzione, in quanto il comma 3 dell'art. 2-bis del decreto trasparenza non è richiamato dall'art. 1, comma 2-bis, della L. n. 190/2012.

Infatti, l'art. 1, comma 2-bis, legge anticorruzione dispone come segue: il Piano nazionale anticorruzione *“costituisce atto di indirizzo per le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001, ai fini dell'adozione dei propri piani triennali di prevenzione della corruzione, e per gli altri soggetti di cui all'art. 2-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 33/2013, ai fini dell'adozione di misure di prevenzione della corruzione integrative di quelle adottate ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001”*.

Dalla lettura della disposizione normativa emerge che solo i soggetti di cui alle precedenti categorie 1 e 2, ovvero quelli individuati al comma 2 dell'art. 1 della L. 165/2001 ed al comma 2 dell'art. 2-bis del D.Lgs. n. 33/2013, devono adottare i piani triennali anticorruzione, mentre i soggetti di cui al precedente punto 3, che corrispondono a quelli indicati al comma 3 dell'art. 2-bis del D.Lgs. n. 33/2013¹⁴, risultano esonerati. Tra i soggetti esclusi dall'adozione del PTPC¹⁵ rientrano anche le società quotate, siano esse in controllo o a partecipazione pubblica.

Il piano nazionale anticorruzione (PNA) 2016, quale atto generale di indirizzo rivolto a tutte le amministrazioni ed ai soggetti di diritto privato in controllo pubblico, che adottano i PTPC, ovvero le misure di integrazione di quelle adottate ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001, è il primo predisposto dall'ANAC, ai sensi dell'art. 19 del D.L. n. 90/2014, che ha trasferito interamente all'Autorità le competenze in materia di prevenzione della corruzione e della promozione della trasparenza nelle pubbliche amministrazioni.

Il Piano Nazionale Anticorruzione 2016, approvato con delibera ANAC n. 831 dello scorso 3 agosto, chiarisce che i soggetti di cui alla categoria 2 integrano il modello di organizzazione e gestione di cui al D.Lgs. n. 231/2001 con misure idonee a prevenire anche i fenomeni di corruzione secondo le finalità della legge n. 190/2012. Se le misure di cui al D.Lgs. n. 231/2001 e quelle di cui alla legge n. 190/2012 sono riunite in un documento unitario, che tiene luogo del PTPC anche ai fini della valutazione dell'aggiornamento annuale e della

¹⁴ L'adozione del piano anticorruzione non è richiesta:

- alle società in partecipazione pubblica come definite dal D.Lgs. n. 175/2016 recante il T.U. in materia di società a partecipazione pubblica;
- alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici.

¹⁵ Piano triennale per la prevenzione della corruzione (PTPC), ex art. 1, comma 8 della legge n. 190/2012.



vigilanza dell'ANAC, queste ultime misure (quelle di cui alla legge n. 190/2012) devono essere collocate in una sezione apposita chiaramente identificabile, tenuto conto che ad esse sono correlate forme di gestione e responsabilità differenti.

I soggetti di cui alla precedente categoria 2 che non applicano il D.Lgs. n. 231/2001, o che comunque ritengono di non dover fare ricorso al relativo modello di organizzazione e gestione, adottano un PTPC in base alla legge n. 190/2012¹⁶.

Diversamente, per i soggetti di cui al precedente punto 3, che risultano esentati dall'obbligo di adottare il piano anticorruzione, l'ANAC suggerisce l'adozione di protocolli di legalità che disciplinino specifici obblighi di prevenzione della corruzione e, laddove compatibile con la dimensione organizzativa, l'adozione di modelli analoghi a quello previsto dal D.Lgs. n. 231/2001.

Passando alla trasparenza, i soggetti destinatari di questa normativa sono invece più numerosi rispetto a quelli previsti dalla legge anticorruzione e nel dettaglio risultano essere:

- categoria 1, art. 2-*bis*, comma 1, D.Lgs. n. 33/2013:

- ✓ pubbliche amministrazioni (di cui all'art. 1, comma 2, legge n. 165/2001), ivi comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione;

- categoria 2, art. 2-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 33/2013 (la disciplina prevista per la categoria 1 si applica alla categoria 2, in quanto compatibile):

- ✓ enti pubblici economici e ordini professionali;
- ✓ società in controllo pubblico come definite dal D.Lgs. n. 175/2016 (T.U. in materia di società a partecipazione pubblica). Sono escluse, invece, le società quotate come definite sempre dal medesimo decreto;
- ✓ associazioni, fondazioni e enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, che presentano congiuntamente i tre requisiti di seguito riportati:
 - a) bilancio superiore a 500.000,00 euro;
 - b) attività finanziata in modo maggioritario da pubbliche amministrazioni per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio;
 - c) totalità dei titolari o dei componenti dell'organo di amministrazione o di indirizzo designata da pubbliche amministrazioni.

- categoria 3, art. 2-*bis*, comma 3, D.Lgs. 33/2013 (la disciplina prevista per la categoria 1 si applica alla categoria 3, in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti

¹⁶ Delibera ANAC n. 831 del 3 agosto 2016.



all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea):

- ✓ società in partecipazione pubblica come definite dal D.Lgs. n. 175/2016 (T.U. società a partecipazione pubblica);
- ✓ associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, che presentano congiuntamente le seguenti condizioni:
 - a) bilancio superiore a 500.000,00 euro;
 - b) esercizio di funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici.

In relazione ai soggetti ricompresi nella predetta categoria 1 per ulteriori approfondimenti si rinvia alla nota 23 di cui alla successiva tavola 1.

Con riferimento alle società quotate ai fini della normativa sulla trasparenza, le stesse risultano escluse espressamente dal comma 2 dell'art. 2-bis del decreto n. 33/2013 (categoria 2), mentre non sono espressamente escluse dal comma 3 del medesimo art. 2-bis (categoria 3).

L'ANAC, tenuto conto delle peculiarità delle società quotate e della loro contendibilità sul mercato, indice dello svolgimento di attività prevalentemente in regime di libera concorrenza, ritiene che le società quotate o che emettono strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati siano considerate, ai fini della trasparenza e della prevenzione della corruzione, come società partecipate, indipendentemente dall'esistenza di una situazione di effettivo controllo pubblico o meno¹⁷.

A tal proposito si ricorda che l'ANAC si è espressa affermando che l'applicazione delle Linee guida adottate con Determinazione n. 8 del 17 giugno 2015¹⁸ si considera sospesa per le società con azioni quotate o con strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati e per le loro controllate.

Dunque, per le quotate, siano esse a controllo o a partecipazione pubblica, ancorché si attendano ulteriori chiarimenti in merito¹⁹, è invece pacifico l'assoggettamento alle nuove disposizioni in materia di c.d. "accesso generalizzato", come diffusamente trattato nel successivo paragrafo 5.

¹⁷ Delibera ANAC n. 831 del 3 agosto 2016.

¹⁸ "Linee guida per l'attuazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione e trasparenza da parte delle società e degli enti di diritto privato controllati e partecipati dalle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici economici".

¹⁹ "Ad avviso dell'Autorità e del MEF senza dubbio anche per queste società sussiste un interesse pubblico alla prevenzione della corruzione e alla promozione della trasparenza. Poiché, tuttavia, dette società sono sottoposte ad un particolare regime giuridico, specie in materia di diffusione di informazioni, a tutela degli investitori e del funzionamento delle regole del mercato concorrenziale, le indicazioni circa la disciplina ad esse applicabile saranno oggetto di Linee guida da adottare in esito alle risultanze del tavolo di lavoro che l'ANAC e il MEF hanno avviato con la CONSOB", Determinazione ANAC n. 8 del 17 giugno 2015. L'ANAC ha, inoltre, recentemente precisato che provvederà ad una modifica delle Linee guida contenute nella Delibera n. 8/2015, cfr. "Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013".



Sempre con riferimento all'ambito soggettivo, si osserva come in relazione agli enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, il legislatore ricomprende fra i soggetti obbligati al rispetto della trasparenza quelli con un bilancio superiore a 500.000,00 euro; tuttavia l'espressione bilancio appare generica in quanto non riferita in modo specifico ad una voce del medesimo documento (quale ad es. il fatturato, l'attivo, ecc.). Specialmente nel caso di associazioni e fondazioni tale espressione, se non meglio specificata, può determinare incertezze circa l'inclusione o l'esclusione di questi enti dalla normativa; spesso, infatti, questi soggetti sono dotati di patrimoni elevati rispetto all'entità del fatturato. Sul punto si auspica un chiarimento.

Per i soggetti di cui alle categorie 2 e 3, il decreto n. 33/2013 prevede che la disciplina sulla trasparenza si applica in quanto "compatibile". Il principio di compatibilità, secondo l'ANAC non deve essere interpretato in relazione alle peculiarità di ogni singolo ente, con l'effetto di portare ad un'inevitabile disomogeneità sulla trasparenza, ma riguarda gli adattamenti agli obblighi di pubblicazione tenuto conto delle caratteristiche organizzative delle diverse tipologie di soggetti (ad esempio, società in controllo pubblico, società quotate, fondazioni, associazioni, ecc.)²⁰. L'ANAC ha anticipato che sempre per i soggetti cui alle categorie 2 e 3 sono in corso di predisposizione apposite Linee guida di modifica delle Delibera n. 8/2015²¹.

Infine, si osserva come da un punto di vista soggettivo anche il D.Lgs. n. 175/2016 recante il T.U. delle società a partecipazione pubblica richiamando all'art. 22 l'applicazione della trasparenza²², ne introduce a livello normativo gli obblighi. Tuttavia, l'art. 22 espressamente si riferisce alle sole società a controllo pubblico, mentre il comma 3 dell'art. 2-bis del decreto n. 33/2013 estende questa disciplina, in quanto compatibile, anche alle società a partecipazione pubblica, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea.

Nella tavola che segue si sintetizzano i soggetti destinatari della normativa trasparenza e anticorruzione.

²⁰ "Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5 comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013".

²¹ "Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5 comma 2 del D.Lgs. 33/2013" e "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016".

²² Art. 22, D.Lgs. n. 175/2016: "Le società a controllo pubblico assicurano il massimo livello di trasparenza sull'uso delle proprie risorse e sui risultati ottenuti, secondo le previsioni del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33".



Tavola 1 – ambito soggettivo di applicazione della trasparenza ed anticorruzione

SOGGETTI		RIFERIMENTI NORMATIVI	
		TRASPARENZA D.Lgs. n. 33/2013	ANTICORRUZIONE Legge n. 190/2012
CATEGORIA 1	Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001, comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione ²³	Art. 2-bis, comma 1	Art. 1, comma 2-bis (non sono richiamate le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione)
CATEGORIA 2 (si applica in quanto compatibile la disciplina prevista per i soggetti di cui alla categoria 1)	- Enti pubblici economici - Ordini professionali	Art. 2-bis, comma 2, lett. a)	Art. 1, comma 2-bis
	Società in controllo pubblico. Sono escluse le società quotate, come definite dal D. Lgs. n. 175/2016 recante T.U. in materia di società a partecipazione pubblica	Art. 2-bis, comma 2, lett. b)	Art. 1, comma 2-bis
	Associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica: - con bilancio superiore a 500.000,00 euro, - attività finanziata in modo maggioritario da P.A. per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio, - la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da P.A.	Art. 2-bis, comma 2, lett. c)	Art. 1, comma 2-bis
CATEGORIA 3 (si applica in quanto compatibile la disciplina prevista per i soggetti di cui alla categoria 1)	Limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'U.E.: - società in partecipazione pubblica, <u>non</u> sono, in questo caso, espressamente escluse le società quotate e quelle che emettono strumenti finanziari in mercati regolamentati come definite dal D.Lgs n. 175/2016 ²⁴ - associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000,00 euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici	Art. 2-bis, comma 3	---

²³ Per ulteriori approfondimenti sui soggetti ricadenti nella prima categoria si rinvia allo "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016", posto in consultazione dal 25 novembre al 14 dicembre 2016. Il documento specifica, nell'ambito della categoria 1, quali soggetti sono chiamati ad osservare gli obblighi di trasparenza:

- le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001;
- gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, in base alla normativa o disposizioni statutarie e regolamentari nonché in base agli indici di riconoscimento della natura pubblica elaborati dalla giurisprudenza;
- l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in quanto enti pubblici non economici;
- l'Agenzia del Demanio, in quanto ente pubblico economico applica la trasparenza secondo il principio di "compatibilità", rinviando alle linee guida di prossima adozione;
- le autorità portuali, in quanto enti pubblici non economici;
- le autorità amministrative indipendenti, elencazione ripresa dalla relazione al D.Lgs. n. 97/2016 che ricomprende l'Autorità Garante della Concorrenza e del mercato, la Commissione nazionale per le società e la borsa, l'Autorità di regolazione dei trasporti, l'Autorità per l'energia elettrica, il gas, il sistema idrico, l'Autorità per la garanzia nelle comunicazioni, il Garante per la protezione dei dati personali, l'Autorità nazionale anticorruzione, la commissione di vigilanza sui fondi pensione, la commissione di garanzia dell'attuazione della legge sullo sciopero nei servizi pubblici essenziali, la Banca d'Italia;
- Regioni a statuto speciale e province autonome di Trento e Bolzano, possono individuare forme e modalità di applicazione in ragione della peculiarità dei propri ordinamenti, ma non possono prevedere deroghe ai contenuti del decreto n. 33/2013;
- gli organi costituzionali, non rientrano nell'ambito soggettivo della categoria 1, pur auspicandone un loro progressivo adeguamento alla normativa.

²⁴ L'applicazione delle Linee guida di cui alla Determinazione ANAC n. 8 del 17 giugno 2015 è sospesa per le società con azioni quotate e per le società con strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati e per le loro controllate. L'accesso generalizzato è invece applicabile alle quotate come risulta dallo schema di Linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013.



3. Il Piano triennale per la prevenzione della corruzione e per la trasparenza (PTPCT)

In base al comma 8 dell'art. 1 della legge n. 190/2012, entro il 31 gennaio di ogni anno l'organo di indirizzo adotta il Piano triennale per la prevenzione della corruzione (PTPC) su proposta del Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza (RPCT)²⁵ e ne cura la trasmissione all'ANAC²⁶. La predisposizione del piano non può essere affidata a soggetti estranei al soggetto tenuto ad adottarlo.

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 97/2016, le amministrazioni e gli altri soggetti obbligati adottano un unico Piano triennale per la prevenzione della corruzione e per la trasparenza in cui è chiaramente identificabile la sezione relativa alla trasparenza, assumendo la denominazione di PTPCT²⁷. A tal fine, si precisa come l'ANAC già nella Determinazione n. 12/2015²⁸ raccomandava di includere il Programma per la trasparenza all'interno del PTPC, come specifica sezione, circostanza che nel quadro normativo ante D.Lgs. n. 97/2016 era prevista solo come opzione (art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 33/2013)²⁹.

Quanto al contenuto, il piano anticorruzione deve contenere almeno³⁰:

- ✓ l'analisi del contesto esterno;
- ✓ l'analisi del contesto interno;
- ✓ la mappatura dei processi, con riferimento alle cd. "aree obbligatorie", vale a dire le aree di rischio comuni e obbligatorie quali:
 1. l'area acquisizione e progressione del personale;
 2. l'area affidamento di lavori, servizi e forniture;
 3. l'area provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari privi di effetto economico diretto ed immediato per il destinatario;

²⁵ L'ANAC ha precisato che il RPC nelle società e negli enti di diritto privato in controllo pubblico sia uno dei dirigenti interni della società o dell'ente di diritto privato in controllo pubblico. Nelle sole ipotesi in cui la società sia priva di dirigenti, o questi siano in numero molto limitato, il RPC potrà essere individuato in un profilo non dirigenziale che garantisca comunque idonee competenze. In ultima istanza, e solo in casi eccezionali, il RPC può coincidere con un amministratore, purché privo di deleghe gestionali. L'organo che nomina il RPC è l'organo di indirizzo della società ovvero il Consiglio di amministrazione o altro organo con funzioni equivalenti (ANAC, Determinazione n. 8/2015).

²⁶ "Le nuove disposizioni normative (art. 1, comma 8, legge n. 190/2012) prevedono che il PTPC debba essere trasmesso all'ANAC. Al riguardo si precisa che, in attesa della predisposizione di un'apposita piattaforma informatica, in una logica di semplificazione degli adempimenti, non deve essere trasmesso alcun documento ad ANAC. Tale adempimento si intende assolto con la pubblicazione del PTPC sul sito istituzionale, sezione 'Amministrazione trasparente/Altri contenuti Corruzione'. I documenti in argomento e le loro modifiche o aggiornamenti devono rimanere pubblicati sul sito unitamente a quelli degli anni precedenti. Il rinvio alla comunicazione dei PTPC deve intendersi riferito anche alle misure di prevenzione integrative di quelle adottate ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001. Anche queste ultime sono pubblicate sul sito istituzionale degli enti, analogamente a quanto evidenziato sopra per i PTPC". Delibera ANAC n. 831 del 3 agosto 2016.

²⁷ Piano triennale per la prevenzione della corruzione e per la trasparenza.

²⁸ Determinazione n. 12 del 28 ottobre 2015, Aggiornamento 2015 al Piano Nazionale Anticorruzione.

²⁹ L'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 33/2013, di seguito riportato, è stato abrogato dal D.Lgs. n. 97/2016. "2. Il Programma triennale per la trasparenza e l'integrità, di cui al comma 1, definisce le misure, i modi e le iniziative volti all'attuazione degli obblighi di pubblicazione previsti dalla normativa vigente, ivi comprese le misure organizzative volte ad assicurare la regolarità e la tempestività dei flussi informativi di cui all'articolo 43, comma 3. Le misure del Programma triennale sono collegate, sotto l'indirizzo del responsabile, con le misure e gli interventi previsti dal Piano di prevenzione della corruzione. A tal fine, il Programma costituisce di norma una sezione del Piano di prevenzione della corruzione".

³⁰ Cfr. ANAC, Delibera n. 72 del 11 settembre 2013, Determinazione n. 12 del 28 ottobre 2015, e Delibera n. 831 del 3 agosto 2016.



4. l'area provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari con effetto economico diretto ed immediato per il destinatario;
- ✓ la mappatura di ulteriori processi, con riferimento alle aree diverse da quelle c.d. "obbligatorie", in quanto comunque riconducibili ad aree con alto livello di probabilità di eventi rischiosi, quali ad esempio:
- la gestione delle entrate, delle spese e del patrimonio;
 - i controlli, le verifiche, le ispezioni e le sanzioni;
 - gli incarichi e le nomine;
 - gli affari legali e il contenzioso.
- Queste aree, unitamente a quelle definite "obbligatorie" sono denominate "aree generali";
- ✓ le aree di rischio specifiche, ulteriori rispetto le "aree generali", tenuto conto delle caratteristiche tipologiche del soggetto che deve adottare il piano;
- ✓ la valutazione ed analisi del rischio, in cui è necessario tenere conto delle cause degli eventi rischiosi;
- ✓ il trattamento del rischio, che deve consistere in misure concrete, sostenibili e verificabili.
- La tipologia di misure³¹ che possono essere adottate sono:
- misure di controllo;
 - misure di trasparenza (obblighi di pubblicazione ex D.Lgs. n. 33/2013);
 - misure di definizione e promozione dell'etica e di standard di comportamento;
 - misure di regolamentazione;
 - misure di semplificazione dell'organizzazione/riduzione dei livelli/riduzione del numero degli uffici;
 - misure di semplificazione di processi/procedimenti;
 - misure di formazione;
 - misure di sensibilizzazione e partecipazione;
 - misure di rotazione;
 - misure di segnalazione e protezione;
 - misure di disciplina del conflitto di interessi;
 - misure di regolazione dei rapporti con i "rappresentanti di interessi particolari" (*lobbies*);
 - adozione del codice di comportamento;
 - adozione di un sistema disciplinare.

³¹ Cfr. ANAC, Delibera n. 72 del 11 settembre 2013, Determinazione n. 12 del 28 ottobre 2015, e Delibera n. 831 del 3 agosto 2016.



In questo quadro è evidente come la trasparenza rappresenta la misura principale per la prevenzione della corruzione. L'ANAC raccomanda a tutti i soggetti obbligati all'adozione del piano di rafforzare tale misura, anche oltre al rispetto degli specifici obblighi di pubblicazione contenuti nel D.Lgs. n. 33/2013, come modificato dal decreto n. 97/2016.

Coloro che in qualità di membri esterni di organismi di vigilanza sono chiamati a vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello di cui al decreto n. 231/2001³², dovranno tenere conto degli aspetti di complementarietà e delle implicazioni che possono sorgere dall'integrazione del modello ex decreto n. 231/2001 con la normativa di cui alla legge n. 190/2012, qualora venga predisposto un unico documento ancorché con sezioni separate³³. Dunque, entro il prossimo 31 gennaio 2017, i soggetti appartenenti alle predette categorie 1 e 2 dovranno procedere con l'adeguamento o l'adozione (se trattasi della prima redazione) del Piano triennale 2017/19 per la prevenzione della corruzione e trasparenza (PTPCT), ed entro il mese successivo, alla pubblicazione del medesimo Piano sul proprio sito istituzionale. Il mancato adempimento è sanzionabile dall'ANAC. Allo stato attuale, non è invece richiesta la trasmissione del Piano all'ANAC (vedi nota 26).

3.1. Il regime sanzionatorio in materia di Piani anticorruzione e trasparenza

Il PNA, quale atto di indirizzo in base all' art. 1, comma 2-bis, L. n. 190/2012, contiene indicazioni che impegnano i soggetti di cui alle categorie 1 e 2³⁴ a porre in essere attività di analisi della propria struttura organizzativa ed amministrativa deputata allo svolgimento di attività di esercizio di funzioni pubbliche e di attività di pubblico interesse esposte a rischi di corruzione, adottando adeguate ed efficaci misure di prevenzione della corruzione, come previste nel PNA secondo un principio di uniformità, ma calibrandole tenendo conto della propria dimensione e realtà organizzativa. Il PNA guida, pertanto, i soggetti nell'individuazione delle misure di prevenzione della corruzione, senza imporre soluzioni uniformi.

L'ANAC, oltre ad adottare il Piano nazionale anticorruzione (PNA), svolge una funzione di vigilanza sulla qualità dei Piani elaborati dai soggetti ricadenti nelle predette categorie 1 e 2.

³² Cfr. Principi di redazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. n. 231/2001, Documenti CNDCEC – FNC, 7 luglio 2016.

³³ "Il responsabile della prevenzione della corruzione negli enti pubblici economici e negli enti di diritto privato in controllo pubblico può essere individuato nell'organismo di vigilanza di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 231 del 2001, qualora l'ente abbia adottato i modelli previsti dal predetto decreto. In questo caso, il responsabile potrà svolgere le proprie funzioni per tutto il gruppo societario, qualora l'ente ne faccia parte". ANAC, FAQ in materia di Anticorruzione, data di aggiornamento 9 giugno 2016.

³⁴ Si precisa che i soggetti di cui alla categoria 3 sono comunque invitati ad adottare "protocolli di legalità che disciplinino specifici obblighi di prevenzione della corruzione e, laddove compatibile con la dimensione organizzativa, l'adozione di modelli come quello previsto nel D.Lgs. n. 231/2001". ANAC, Delibera n. 831/2016.



Per l'esercizio delle funzioni assegnate, l'ANAC esercita poteri ispettivi mediante richiesta di notizie, informazioni, atti e documenti, e ordina l'adozione di atti o provvedimenti, ovvero la rimozione di comportamenti o atti contrastanti con i Piani e le regole sulla trasparenza³⁵.

L'ANAC è anche investita di un potere sanzionatorio in base all'art. 19, comma 5, D.L. n. 90/2014, secondo il quale l'Autorità applica una sanzione amministrativa da un minimo di euro 1.000,00 ad un massimo di euro 10.000,00 nel caso in cui il soggetto obbligato ometta l'adozione del PTPCT³⁶.

Sono assimilate ad omessa adozione, in base al Regolamento ANAC del 9 settembre 2014, le seguenti fattispecie:

“a) l'approvazione di un provvedimento puramente ricognitivo di misure, in materia di anticorruzione, in materia di adempimento degli obblighi di pubblicità ovvero in materia di Codice di comportamento di amministrazione;

b) l'approvazione di un provvedimento il cui contenuto riproduca in modo integrale analoghi provvedimenti adottati da altre amministrazioni, privo di misure specifiche introdotte in relazione alle esigenze dell'amministrazione interessata;

c) l'approvazione di un provvedimento privo di misure per la prevenzione del rischio nei settori più esposti, privo di misure concrete di attuazione degli obblighi di pubblicazione di cui alla disciplina vigente, meramente riproduttivo del Codice di comportamento emanato con il decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 2013, n. 62”³⁷.

Il procedimento viene avviato qualora in base ad ispezioni o segnalazioni pervenute emerga un'ipotesi di omessa adozione e si conclude con un'archiviazione, qualora non sia riscontrata l'omissione, oppure con una diffida volta ad adottare i provvedimenti omessi ovvero con l'irrogazione di una sanzione per la cui quantificazione, nell'ambito dell'intervallo previsto dall'art. 19, comma 5, D.L. n. 90/2014, si rinvia all'art. 8 del predetto Regolamento ANAC.

3.2. Il caso degli Ordini e Collegi professionali

Fra i soggetti tenuti all'adozione del piano anticorruzione in base all'art. 2-bis, comma 2, lettera a) del D.Lgs. n. 33/2013, come richiamato dall'art. 1, comma 2-bis, legge n. 190/2012, rientrano anche gli ordini professionali. Per questa tipologia di soggetti, la

³⁵ Art. 1, commi 2 e 3, legge n. 190/2012.

³⁶ L'ANAC “applica, nel rispetto delle norme previste dalla legge 24 novembre 1981, n. 689, una sanzione amministrativa non inferiore nel minimo ad euro 1.000,00 e non superiore nel massimo ad euro 10.000,00, nel caso in cui il soggetto obbligato ometta l'adozione dei piani triennali di prevenzione della corruzione, dei programmi triennali di trasparenza o dei codici di comportamento”.

³⁷ Regolamento recante codice di comportamento dei dipendenti pubblici a norma dell'art. 54 del D.Lgs. n. 165/2001.



Delibera ANAC n. 831/2016, nella parte speciale dedicata agli approfondimenti³⁸, ha provveduto a fornire loro specifiche indicazioni per guidarli nella nomina del Responsabile della prevenzione della corruzione, nell'individuazione dei rischi specifici, tipici di questi soggetti, e nell'identificazione di misure di prevenzione della corruzione volte a contrastarli. In particolare, per quanto concerne il Responsabile per la prevenzione della corruzione e per la trasparenza (RPCT), questo deve essere individuato all'interno di ciascun Consiglio nazionale, Ordine e Collegio professionale (sia a livello centrale che a livello locale). L'organo di indirizzo politico individua il RPCT tra i dirigenti amministrativi in servizio e qualora non sia presente un profilo dirigenziale, il RPCT potrà essere individuato in un profilo non dirigenziale che garantisca comunque le idonee competenze. Solo in via residuale e con atto motivato, il ruolo di responsabile della prevenzione della corruzione potrà essere affidato ad un consigliere eletto dell'ente, purché privo di deleghe gestionali, escludendo, dunque, le figure di Presidente, Consigliere segretario e Consigliere tesoriere³⁹.

In relazione alla predisposizione del PTPCT, considerato che il modello di cui al D.Lgs. n. 231/2001 può non essere necessariamente adottato da parte degli Ordini e dei Collegi professionali, gli stessi, in base all'art. 1, comma 2-*bis* della legge n. 190/2012 che rinvia all'art. 2-*bis*, comma 2 del decreto n. 33/2013, dovranno adottare il PTPCT, salvo non decidano di adottare il modello ex D.Lgs. n. 231/2001. In tal caso, è necessario che le misure idonee a prevenire anche i fenomeni di corruzione siano ricondotte all'interno di un documento unitario che tiene luogo del PTPCT anche ai fini della valutazione dell'aggiornamento annuale e della vigilanza dell'ANAC.

Nel caso di Ordini professionali di dimensioni limitate, l'ANAC, in conformità all'art. 3, comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 33/2013, ritiene percorribile la possibilità di stipulare accordi ai sensi dell'art. 15 della legge n. 241/90, purché gli stessi siano localizzati in aree territorialmente limitrofe e appartengano alla medesima categoria professionale o a categorie professionali omogenee. La definizione di accordi tra ordini professionali, che permette di procedere alla redazione in comune di alcune parti del documento, non esime i singoli enti dalla nomina di un proprio RPCT e dall'adozione del proprio PTPCT ove le misure di prevenzione della corruzione dovranno essere calibrate rispetto alla propria realtà.

Quanto all'individuazione delle aree di rischio e delle relative misure di prevenzione, tenuto conto delle funzioni svolte dagli Ordini territoriali e dai Consigli nazionali delle professioni,

³⁸ L'ANAC nella Delibera n. 831/2016, parte speciale, fornisce indicazioni per orientare alcuni soggetti tenuto conto delle loro specificità rispetto alla normativa anticorruzione, quali piccoli comuni, città metropolitane, istituzioni scolastiche, oltre Ordini e Collegi professionali.

³⁹ "Al fine di prevedere forme di responsabilità collegate al ruolo di RPCT, i Consigli nazionali e gli Ordini locali, nell'impossibilità di applicare le responsabilità previste dalla legge n. 190/2012 ai consiglieri, definiscano e declinino forme di responsabilità almeno disciplinari, ai fini delle conseguenze di cui alla predetta legge, con apposite integrazioni ai propri codici deontologici", Delibera ANAC n. 831/2016.



l'ANAC ha individuato tre macro-aree specifiche⁴⁰:

- ✓ formazione professionale continua ⇒ es. di misure: controlli a campione sull'attribuzione dei crediti; controllo sui requisiti dei soggetti che espletano l'attività formativa;
- ✓ rilascio di pareri di congruità (nell'eventualità dello svolgimento di tale attività da parte di Ordini e Collegi territoriali in seguito all'abrogazione delle tariffe professionali) ⇒ es. di misure: adozione di un regolamento in coerenza con la legge n. 241/90 che regoli il rilascio dei pareri di congruità; rotazione dei soggetti che istruiscono le domande;
- ✓ indicazione di professionisti per l'affidamento di incarichi specifici ⇒ es. di misure: utilizzo di criteri di trasparenza sugli atti di conferimento degli incarichi; rotazione dei soggetti da nominare; valutazioni preferibilmente collegiali, con limitazioni delle designazioni dirette da parte del Presidente; verifica dell'insussistenza di situazioni, anche potenziali, di conflitto di interesse nei confronti del soggetto che nomina il professionista a cui affidare l'incarico richiesto, considerato anche il soggetto destinatario delle prestazioni professionali; eventuali misure di trasparenza sui compensi, nel rispetto della normativa dettata in materia di tutela della riservatezza dei dati personali.

Quanto alla trasparenza, l'ANAC sta predisponendo un apposito atto di indirizzo per gli Ordini professionali, tenuto conto che tali soggetti applicano la disciplina prevista per i soggetti di cui alla categoria 1, in quanto "compatibile" (si veda la precedente tav. 1).

4. Integrazione degli strumenti per la gestione delle dinamiche operative nelle società controllo pubblico

Nell'ambito delle misure di controllo finalizzate al trattamento dei rischi si possono collocare anche gli strumenti individuati al comma 3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 175/2016 recante il T.U. in materia di società a partecipazione pubblica, dove sono puntualmente indicate misure volte a rafforzare il controllo delle dinamiche operative.

In base a questa disposizione, fatte salve le funzioni degli organi di controllo previsti a norma di legge e di statuto, le società a controllo pubblico, tenuto conto delle dimensioni e delle caratteristiche organizzative, valutano l'opportunità di integrare gli strumenti di governo societario. A tal fine, la disposizione individua i seguenti strumenti che possono incidere sull'organizzazione e sulla gestione di queste società, secondo criteri di economicità, efficienza ed efficacia:

⁴⁰ ANAC, Delibera n. 831/2016.



- ✓ adozione di regolamenti interni finalizzati a garantire la conformità dell'attività della società alle norme di tutela della concorrenza;
- ✓ costituzione di un ufficio di controllo interno adeguato rispetto alla dimensione e struttura organizzativa, che collabora con l'organo di controllo secondo flussi informativi che permettano di riscontrare tempestivamente le richieste da questo provenienti e trasmettendo periodicamente allo stesso report sulla regolarità ed efficienza della gestione;
- ✓ adozione di codici di condotta propri, o adesione a codici di condotta collettivi recanti la disciplina dei comportamenti imprenditoriali nei confronti di consumatori, utenti, dipendenti e collaboratori;
- ✓ adozione di programmi di responsabilità sociale d'impresa, in conformità alle raccomandazioni della Commissione dell'Unione europea.

Peraltro, ancorché non obbligatori, le società a controllo pubblico che non integrino gli strumenti di governo societario sopra richiamati devono darne conto nella relazione che viene predisposta a chiusura dell'esercizio, e pubblicata contestualmente al bilancio.

5. L'introduzione del c.d. accesso generalizzato

Tutti i soggetti indicati nell'art. 2-bis del D.Lgs. n. 33/2013 a decorrere dal prossimo 23 dicembre dovranno assicurare l'effettivo esercizio da parte di "chiunque" del c.d. accesso generalizzato, equivalente a quello che nei sistemi anglosassoni è definito "*Freedom of information act*" (F.O.I.A.). Questo nuovo istituto, che si aggiunge all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 1, del medesimo decreto n. 33/2013, ne rappresenta una forte implementazione, costituendo per l'ordinamento nazionale una sorta di rivoluzione copernicana⁴¹.

L'ANAC, nello Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti del nuovo accesso generalizzato, afferma che il nuovo accesso civico è da ritenersi sicuramente compatibile per i soggetti di cui alle categorie 2 e 3 (cfr. tav. 1), tenuto conto che l'attività svolta da tali soggetti è volta alla cura degli interessi pubblici. Piuttosto, per i medesimi soggetti, "il criterio della compatibilità va inteso come necessità di trovare adattamenti agli obblighi di pubblicazione in ragione delle peculiarità organizzative e funzionali delle diverse tipologie di enti, e non in relazione alle peculiarità di ogni singolo ente. Diversamente si avrebbe un'applicazione estremamente diversificata e disomogenea

⁴¹ Parere Consiglio di Stato n. 515/2016 del 24 febbraio 2016.



della trasparenza, anche all'interno della stessa tipologia di enti, conseguenza non rispondente allo scopo della norma e all'obiettivo di poter effettuare, tra le altre cose, comparizioni e confronti"⁴².

Ad oggi nel nostro ordinamento convivono tre forme di accesso⁴³:

- ✓ l'accesso di cui alla legge n. 241/1990 (art. 5, comma 11, D.Lgs. n. 33/2013);
- ✓ l'accesso civico di cui all'art. 5, comma 1, introdotto dal D.Lgs. n. 33/2013 ante modifiche di cui al D.Lgs. n. 97/2016;
- ✓ l'accesso generalizzato⁴⁴, introdotto dal D.Lgs. n. 97/2016, art. 5, comma 2, che si aggiunge all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 1.

Le tre forme di accesso si basano su presupposti diversi. L'accesso civico e l'accesso generalizzato, pur accumulati dalla possibilità di essere attivati da "chiunque", indipendentemente dalla titolarità di un interesse concreto, diretto e attuale, si muovono su binari paralleli.

L'accesso civico si riferisce alla pubblicazione obbligatoria di categorie di documenti specificamente individuati dalle disposizioni normative contenute nel decreto n. 33/2013, agli obblighi che incombono sui soggetti obbligati alla pubblicazione corrisponde il diritto di chiunque di richiedere, senza limitazioni e senza necessità di motivazione, i documenti di cui sia stata omessa la pubblicazione. Per far valere tale diritto occorre dunque poter riferire il documento richiesto ad una delle specifiche categorie individuate dal D.Lgs. n. 33/2013, dimostrando che il soggetto interessato non ha adempiuto all'obbligo di dare un'adeguata pubblicità.

L'accesso generalizzato, invece, è indipendente da obblighi di pubblicazione ed è espressione di una libertà che incontra nella tutela degli interessi pubblici e/o privati di cui all'art. 5-bis, commi 1 e 2 e nelle esclusioni disposte dall'art. 5-bis, comma 3, gli unici vincoli con cui lo stesso debba misurarsi, in un costante bilanciamento fra interesse pubblico alla *disclosure*, eccezioni assolute individuate dal legislatore ed eccezioni relative che obbligano ad un'attività valutativa caso per caso.

A differenza dell'accesso documentale di cui alla legge n. 241/90, dove l'istituto dell'accesso non può essere utilizzato per sottoporre l'amministrazione ad un controllo generalizzato⁴⁵, il

⁴² "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016", in consultazione on line fra il 25 novembre ed il 14 dicembre 2016.

⁴³ Si segnala che nel nostro ordinamento è previsto anche il diritto di accesso dei consiglieri di cui all'art. 43 del T.U.E.L., il diritto di accesso di cui all'art. 11 del T.U.E.L., e l'accesso in materia ambientale disciplinato dal D.Lgs. n. 195/2005.

⁴⁴ "Accesso generalizzato" è l'espressione utilizzata da ANAC per identificare questa nuova forma di accesso. "Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013".

⁴⁵ Art. 24, comma 3, legge n. 241/90: "Non sono ammissibili istanze di accesso preordinate ad un controllo generalizzato dell'operato delle pubbliche amministrazioni".



nuovo accesso è volto, come si legge nel testo normativo, a *“favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull’utilizzo delle risorse pubbliche”*⁴⁶.

5.1. Oggetto dell’accesso generalizzato

Oggetto dell’accesso generalizzato sono i dati e documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, ulteriori rispetto a quelli oggetto di pubblicazione, ossia per i quali non sussiste uno specifico obbligo di pubblicazione. Possono essere oggetto di accesso anche le informazioni (dunque non solo dati e documenti) detenute dalle P.A. e dagli altri soggetti sopra richiamati, di cui alle categorie 2 e 3.

Ai fini della richiesta di accesso, si intende:

- ✓ per documento amministrativo ai sensi della legge n. 241/90, ogni rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie del contenuto di atti, anche interni o non relativi ad uno specifico procedimento, detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti attività di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale;
- ✓ per dati, *“un concetto informativo più ampio, da riferire al dato conoscitivo come tale, indipendentemente dal supporto fisico sui cui è incorporato e a prescindere dai vincoli derivanti dalle sue modalità di organizzazione e conservazione”*⁴⁷;
- ✓ per informazioni, *“le rielaborazioni di dati detenuti dalle amministrazioni effettuate per propri fini contenuti in distinti documenti. Poiché la richiesta di accesso civico generalizzato riguarda i dati e i documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni (art. 5, comma 2 del decreto trasparenza), è escluso che per rispondere a tale richiesta l’amministrazione sia tenuta a formare o raccogliere o altrimenti procurarsi informazioni che non siano già in suo possesso. Pertanto, l’amministrazione non ha l’obbligo di rielaborare i dati ai fini dell’accesso generalizzato, ma solo consentire l’accesso ai documenti nei quali siano contenute le informazioni già detenute e gestite dall’amministrazione stessa”*⁴⁸.

Diversamente, l’accesso documentale, previa l’esistenza della titolarità di un interesse concreto, diretto e attuale, è possibile solo per richiedere specifici documenti⁴⁹, essendo

⁴⁶ Art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 33/2013.

⁴⁷ ANAC, *“Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all’accesso civico di cui all’art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013”*.

⁴⁸ ANAC, *“Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all’accesso civico di cui all’art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013”*.

⁴⁹ Art. 2 del D.P.R. n. 184/2006, Regolamento recante la disciplina in materia di accesso ai documenti amministrativi, *“Il diritto di accesso si*



inammissibile l'istanza di accesso avente ad oggetto l'acquisizione di dati ed informazioni e non di documenti. Il diverso ambito oggettivo fra i due istituti (accesso generalizzato e accesso documentale) evidenzia ancora di più la rilevanza di questa nuova forma di accesso che non richiede alcuna legittimazione da un punto di vista soggettivo, chiunque senza obbligo di motivazione può richiedere documenti, dati ed informazioni, nell'ambito dei limiti di cui all'art. 5-*bis* del decreto n. 33/2013.

5.2. Limiti assoluti e relativi al diritto di accesso generalizzato

L'attivazione dell'istituto dell'accesso civico, di cui al comma 1 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 33/2013 non prevede limiti, in quanto gli obblighi di pubblicazione presuppongono che il legislatore abbia già contemperato l'interesse alla conoscenza di colui che si avvale di questo istituto con gli interessi di eventuali controinteressati o altre limitazioni che ne vietano la diffusione. L'accesso civico generalizzato, di cui al comma 2 del medesimo art. 5, affida invece al soggetto destinatario della richiesta questa valutazione.

L'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 33/2013 contiene due tipi di limitazioni all'accesso generalizzato:

- limiti assoluti (art. 5-*bis*, comma 3), vale a dire preclusione alla richiesta di accesso nei casi di segreto di Stato e negli altri casi di divieti di accesso o divulgazione previsti dalla legge, compresi quelli già previsti dall'art. 24, comma 1, legge n. 241/90;
- limiti relativi (art. 5-*bis*, commi 1 e 2), volti ad evitare la diffusione di dati, documenti ed informazioni che potrebbero determinare un pregiudizio concreto alla tutela di interessi pubblici o privati.

Una volta accertata l'assenza di limiti assoluti, il soggetto destinatario della richiesta valuta con la tecnica del bilanciamento, caso per caso, se l'ostensione degli atti possa determinare un pregiudizio agli interessi pubblici e/o privati. Il destinatario della richiesta di accesso, nel valutare caso per caso, privilegia la scelta che risulta la più favorevole al diritto di accesso del richiedente, pur non oltrepassando i limiti di ciò che può essere ragionevolmente richiesto. Il principio di proporzionalità esige che le deroghe non eccedano quanto è adeguato e necessario per raggiungere lo scopo perseguito, ricorrendo se del caso alla tecnica dell'oscuramento di alcuni dati⁵⁰.

esercita con riferimento ai documenti amministrativi materialmente esistenti al momento della richiesta e detenuti alla stessa data da una pubblica amministrazione, di cui all'articolo 22, comma 1, lettera e), della legge, nei confronti dell'autorità competente a formare l'atto conclusivo o a detenerlo stabilmente. La pubblica amministrazione non è tenuta ad elaborare dati in suo possesso al fine di soddisfare le richieste di accesso". Consiglio di Stato n. 5483/2013, "L'accesso avente per oggetto l'acquisizione di dati, notizie ed informazioni, e non di documenti, è da ritenersi inammissibile".

⁵⁰ ANAC, "Schema di linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui



Il diniego all'accesso generalizzato è previsto se necessario:

- ✓ per evitare un pregiudizio concreto alla tutela di uno degli interessi pubblici inerenti a:
 - a) la sicurezza pubblica e l'ordine pubblico;
 - b) la sicurezza nazionale;
 - c) la difesa e le questioni militari;
 - d) le relazioni internazionali;
 - e) la politica e la stabilità finanziaria ed economica dello Stato;
 - f) la conduzione di indagini sui reati e il loro perseguimento;
 - g) il regolare svolgimento di attività ispettive.
- ✓ per evitare un pregiudizio concreto alla tutela di uno degli interessi privati inerenti a:
 - a) la protezione dei dati personali;
 - b) la libertà e la segretezza della corrispondenza;
 - c) gli interessi economici e commerciali di una persona fisica o giuridica, ivi compresi la proprietà intellettuale, il diritto d'autore e i segreti commerciali.

In riferimento alla tutela degli interessi privati, l'ANAC nello Schema di linee guida precisa che le informazioni riferite a persone giuridiche, enti ed associazioni non rientrano nella nozione di cui alla precedente lett. a), ed invita, ove possibile, al ricorso alla tecnica dell'oscuramento accordando l'accesso parziale (principio della proporzionalità).

In relazione alla lett. b), l'ANAC, considerato l'utilizzo della corrispondenza (posta, e-mail, fax, ecc.), quale modalità ordinaria di comunicazione, non solo tra i diversi enti, ma anche fra questi ed i terzi, ai fini della corretta applicazione del limite previsto, precisa che non si dovrà necessariamente escludere l'accesso a tutte queste comunicazioni, ma solo a quelle che, in base ad una verifica da operare caso per caso abbiano effettivamente un carattere confidenziale e privato.

In relazione alla lett. c), l'Autorità, considerato lo stretto collegamento fra segreto industriale e segreto commerciale, peraltro non sempre nettamente distinguibile, individua un serie di informazioni, la cui divulgazione arrecherebbe un danno in termini di concorrenza, come ad esempio, informazioni sull'organizzazione aziendale, commercializzazione di un bene o di un servizio⁵¹, e a tal fine rinvia alla Direttiva UE 2016/943 dell'8 giugno 2016 con cui sono state emanate disposizioni sulla protezione del *know-how* riservato e delle informazioni commerciali riservate (segreti commerciali).

all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013".

⁵¹ Cfr. Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato n. 16 del 28 giugno 2016 che affronta il caso dell'esercizio e dei limiti del diritto di accesso nel caso di una società che svolge attività di pubblico interesse.



Nei casi di diniego totale o parziale dell'accesso o di mancata risposta entro il termine di 30 giorni⁵², il richiedente può presentare richiesta di riesame al responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza (RPCT), il quale decide entro 20 giorni con provvedimento motivato. Se l'accesso è stato negato o differito a tutela della protezione dei dati personali (art. 5-*bis*, comma 2, lettera a), D.Lgs. n. 33/2013), il RPCT provvede al riesame sentito il Garante per la protezione dei dati personali, il quale si pronuncia entro il termine di 10 giorni dalla richiesta, nel corso dei quali il provvedimento del RPCT è sospeso. Avverso la decisione del soggetto destinatario della richiesta o, in caso di riesame, avverso quella del RPCT, il richiedente può proporre ricorso al Tribunale amministrativo regionale (TAR) ai sensi dell'art. 116 del Codice del processo amministrativo⁵³.

5.3. Il coordinamento fra i diversi istituti che consentono l'accesso

L'ANAC, nello Schema di linee guida, al fine di evitare comportamenti disomogenei tra gli uffici che devono dare attuazione alle richieste di accesso, suggerisce l'adozione di un regolamento il cui contenuto potrebbe prevedere:

1. una sezione dedicata alla disciplina dell'accesso documentale (Legge n. 241/90);
2. una seconda sezione dedicata alla disciplina dell'accesso civico (art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 33/2013) connesso agli obblighi di pubblicazione di cui al medesimo decreto n. 33/2013;
3. una terza sezione dedicata alla disciplina dell'accesso generalizzato. Questa sezione dovrebbe:
 - a) rinviare alle esclusioni previste per l'accesso di cui alla Legge n. 241/90 (sez. 1 del medesimo regolamento);
 - b) provvedere ad individuare gli uffici competenti a decidere sulle richieste di accesso generalizzato;
 - c) provvedere a disciplinare la procedura per la valutazione caso per caso delle richieste di accesso.

Nel caso di società che fanno parte di un gruppo può essere opportuno valutare l'adozione di un regolamento che disciplini le varie forme di accesso in modo unitario.

⁵² Il termine di 30 giorni è sospeso nel caso di comunicazione dell'istanza al controinteressato per consentire allo stesso di presentare eventuale opposizione (10 giorni dalla ricezione della comunicazione). In caso di accoglimento della richiesta di accesso nonostante l'opposizione del controinteressato, il soggetto destinatario dell'accesso ne dà comunicazione al controinteressato e provvede a trasmettere al richiedente i dati o i documenti richiesti non prima di 15 giorni dalla ricezione della stessa comunicazione da parte del controinteressato. Art. 5, commi 6 e 7, D.Lgs. n. 33/2013

⁵³ Qualora si tratti di atti delle amministrazioni delle regioni o degli enti locali, il richiedente può presentare ricorso al difensore civico competente per ambito territoriale, ove costituito, secondo l'iter previsto dal comma 8 dell'art. 5, D.Lgs. n. 33/2013.



Sempre nello Schema di linee guida, l'Autorità suggerisce l'adozione di adeguamenti organizzativi tesi a rafforzare il coordinamento dei comportamenti sulle richieste di accesso, ad esempio mediante la concentrazione della competenza a decidere sulle richieste di accesso in un unico ufficio (dotato di risorse professionali adeguate, che si specializzino nel tempo, accumulando *know how* ed esperienza), che, ai fini istruttori, collabori con gli uffici che detengono i dati richiesti ed istituendo anche un registro delle richieste di accesso presentate (per tutte le tipologie di accesso).

Considerata l'imminente entrata in vigore dell'accesso generalizzato, l'ANAC invita i soggetti destinatari delle nuove disposizioni ad individuare e rendere effettive entro il prossimo 23 dicembre le opportune soluzioni organizzative al fine di coordinare fin da subito "la coerenza delle risposte sui diversi tipi di accesso", fermo restando la necessità di dotarsi del regolamento entro il 23 giugno 2017.

5.4. Il regime sanzionatorio in caso di violazione delle disposizioni in materia di obblighi di pubblicazione e di accesso

In base all'art. 42 del decreto n. 97/2016, a decorrere dal prossimo 23 dicembre 2016, tutti i soggetti richiamati dall'art. 2-bis del decreto n. 33/2013 (cfr. precedente tav. 1) dovranno conformarsi alle modifiche introdotte dal medesimo decreto n. 97/2016, e precisamente:

- adeguarsi agli obblighi di trasparenza;
- assicurare l'effettivo esercizio dell'accesso civico generalizzato.

In relazione agli obblighi di trasparenza per i soggetti ricadenti nella categoria 1 (P.A.) si rinvia alle precisazioni contenute nello Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di trasparenza in consultazione sul sito di ANAC a decorrere dallo scorso 25 novembre e fino al 14 dicembre. Mentre per i soggetti ricadenti nelle categorie 2 e 3⁵⁴, considerato che la disciplina sulla trasparenza si applica "in quanto compatibile" e per i soggetti di cui alla categoria 3 "limitatamente ai dati e documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dall'UE", l'ANAC sta predisponendo apposite Linee guida di modifica della Determina n. 8/2015.

Il regime sanzionatorio è contenuto agli artt. 46 e 47 del decreto n. 33/2013; l'art. 46 si riferisce alla responsabilità derivante dalla violazione delle disposizioni in materia di obblighi

⁵⁴ Si precisa che in base al chiarimento fornito dall'ANAC, l'Agenzia del demanio in quanto ente pubblico economico ricade nell'ambito della categoria 2. "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016", posto in consultazione dal 25 novembre al 14 dicembre 2016.



di pubblicazione e di accesso civico, l'art. 47 contiene, invece, il regime sanzionatorio per la violazione di obblighi di trasparenza per casi specifici, quali:

1. la mancata o incompleta comunicazione delle informazioni e dei dati di cui all'art. 14 del decreto n. 33/2103 recante "obblighi di pubblicazione concernenti i titolari di incarichi politici, di amministrazione, di direzione o di governo e i titolari di incarichi dirigenziali". Per quanto concerne, in particolare, l'applicazione di tale articolo, l'ANAC ha rinviato ad apposite Linee guida in corso di adozione⁵⁵. È prevista una sanzione amministrativa pecuniaria da 500,00 a 10.000,00 euro a carico del responsabile della mancata comunicazione; il relativo provvedimento è pubblicato sul sito internet dell'amministrazione o organismo interessato (comma 1);
2. la mancata pubblicazione dei dati sui pagamenti come previsto dall'art. 4-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 33/2013. Al responsabile della mancata pubblicazione viene irrogata la medesima sanzione di cui al punto precedente (comma 1-*bis*);
3. la violazione degli obblighi di pubblicazione dei dati relativi agli enti pubblici vigilati, agli enti di diritto privato in controllo pubblico, e partecipazioni in società di diritto privato, di cui all'art. 22, comma 2, del decreto n. 33/2013⁵⁶. E' prevista una sanzione amministrativa pecuniaria da 500,00 a 10.000,00 euro a carico del responsabile della violazione (comma 2).

Si segnala che in base al comma 3 dell'art. 47 del D.Lgs. n. 33/2013, solo le sanzioni di cui al precedente punto 1, che corrispondono a quelle del comma 1 del medesimo articolo, sono irrogate dall'ANAC; tuttavia l'Autorità, con l'adozione del nuovo Regolamento sulle sanzioni in materia di trasparenza approvato lo scorso 16 novembre, ha affermato, altresì, la sua competenza ad irrogare le sanzioni previste ai commi 1-*bis* e 2 dell'art. 47 (di cui ai precedenti punti 2 e 3), nonché quelle previste dall'art. 19 del D.Lgs. n. 175/2016 (T.U. in materia di società a partecipazione pubblica), in quanto richiamate. L'art. 19 del T.U. dispone la pubblicazione sul sito istituzionale delle società a controllo pubblico dei provvedimenti recanti criteri e modalità per il reclutamento del personale nel rispetto dei principi, anche di derivazione europea, di trasparenza, pubblicità e imparzialità e dei principi di cui all'art. 35, comma 3, del D.Lgs. n. 165/2001. La mancata pubblicazione comporta l'applicazione di una

⁵⁵ "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016", poste in consultazione dal 25 novembre al 14 dicembre 2016.

⁵⁶ Art. 22, comma 2, D.Lgs. n. 33/2013: "Fermo restando quanto previsto dall'articolo 9-*bis*, per ciascuno degli enti di cui alle lettere da a) a c) del comma 1 sono pubblicati i dati relativi alla ragione sociale, alla misura della eventuale partecipazione dell'amministrazione, alla durata dell'impegno, all'onere complessivo a qualsiasi titolo gravante per l'anno sul bilancio dell'amministrazione, al numero dei rappresentanti dell'amministrazione negli organi di governo, al trattamento economico complessivo a ciascuno di essi spettante, ai risultati di bilancio degli ultimi tre esercizi finanziari. Sono altresì pubblicati i dati relativi agli incarichi di amministratore dell'ente e il relativo trattamento economico complessivo".



sanzione amministrativa pecuniaria da 500,00 a 10.000,00 euro a carico del responsabile della violazione.

6. Sintesi degli adempimenti in materia di trasparenza ed anticorruzione

Di seguito si riporta una sintesi dei principali adempimenti in materia di trasparenza ed anticorruzione, in base alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 97/2016.

Tavola 2 – adempimenti in materia di trasparenza ed anticorruzione

SOGGETTI		TRASPARENZA	ANTICORRUZIONE
CATEGORIA 1	<p>Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001, comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione</p>	<p>Entro il 23 dicembre 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Adeguamento agli obblighi di trasparenza come modificati da D.Lgs. n. 97/2016⁵⁷ (art. 42, comma 1, D.Lgs. n. 97/2016) •Accesso generalizzato, art. 5, comma 2, D. Lgs. n. 33/2013 (art. 42, comma 1, D.Lgs. n. 97/2016) •Adozione di soluzioni organizzative tese al coordinamento delle risposte sull'accesso (accesso documentale, accesso civico e accesso generalizzato). ANAC, Schema linee guida sull'accesso in consultazione fino al 28.11.2016 <p>Entro il 23 giugno 2017</p> <ul style="list-style-type: none"> •Pubblicazione dei dati contenuti nelle banche dati di cui all'allegato B del D.Lgs. n. 33/2013 (Art. 42, comma 2, D.Lgs. n. 97/2016) •Adozione del regolamento sull'accesso. ANAC, Schema linee guida sull'accesso in consultazione fino al 28.11.2016 	<p>Entro il 31 gennaio 2017:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adozione e pubblicazione sul sito istituzionale del PTPCT (art. 1, comma 2-bis e comma 8, Legge n. 190/2012 e art. 10, comma 2 D.Lgs. n. 33/2013, abrogato dal D.Lgs. n. 97/2016) <p>Entro il 15 dicembre di ogni anno:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pubblicazione sul sito web della relazione (art. 1, comma 14, Legge n. 190/2012)
CATEGORIA 2 (la disciplina prevista per i soggetti di cui alla categoria 1 si applica, in quanto compatibile)	<ul style="list-style-type: none"> - Enti pubblici economici - Ordini professionali <p>Società in controllo pubblico. Sono escluse le società quotate, come definite dal D. Lgs. n. 175/2016 recante T.U. in materia di società a partecipazione pubblica</p> <p>Associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica:</p> <ul style="list-style-type: none"> - con bilancio superiore a 500.000,00 euro, - attività finanziata in modo 	<p>Entro il 23 dicembre 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Adeguamento agli obblighi di trasparenza come modificati da D.Lgs. n. 97/2016, tenuto conto del criterio di compatibilità, ANAC sta predisponendo per i soggetti di cui alle categorie 2 e 3 apposite Linee guida di modifica della Delibera n. 8/2015 e adozione atto di indirizzo per gli Ordini professionali. Per le società quotate è stata sospesa 	<p>Entro il 31 gennaio 2017:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adozione e pubblicazione sul sito istituzionale del PTPCT⁵⁹ <p>Entro il 15 dicembre di ogni anno</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pubblicazione sul sito web della relazione (art. 1, comma 14, legge n. 190/2012)

⁵⁷ Si veda "Schema di linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. 33/2013 come modificato dal D.Lgs. 97/2016", in consultazione *on line* sul sito di ANAC fra il 25 novembre ed il 14 dicembre 2016.



	<p>maggioritario da P.A. per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio, - la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da P.A.</p>	<p>L'applicazione delle Delibera n. 8/2015⁵⁸ <ul style="list-style-type: none"> • Accesso generalizzato, art. 5, comma 2, D. Lgs. n. 33/2013 (art. 42, comma 1, D.Lgs. n. 97/2016) </p>	
<p>CATEGORIA 3 (la disciplina prevista per i soggetti di cui alla categoria 1 si applica, in quanto compatibile)</p>	<p>Limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'U.E., la disciplina si applica a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - società in partecipazione pubblica, <u>non</u> sono, in questo caso, espressamente escluse le società quotate e quelle che emettono strumenti finanziari in mercati regolamentati come definite dal D.Lgs n. 175/2016 - associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000,00 euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici 	<ul style="list-style-type: none"> • Adozione di soluzioni organizzative tese al coordinamento delle risposte sull'accesso (accesso documentale, accesso civico e accesso generalizzato). ANAC, Schema linee guida sull'accesso in consultazione fino al 28.11.2016 Entro il 23 giugno 2017 • Pubblicazione dei dati contenuti nelle banche dati di cui all'allegato B del D.Lgs. n. 33/2013 (Art. 42, comma 2, D.Lgs. n. 97/2016) • Adozione del regolamento sull'accesso ANAC Schema linee guida sull'accesso in consultazione fino al 28.11.2016 	<p>---⁶⁰</p>

⁵⁹ I soggetti della categoria 2 integrano il modello di cui al D.Lgs. n. 231/2001 con misure idonee a prevenire anche i fenomeni di corruzione secondo le finalità della legge n. 190/2012. Se le misure di cui al D.Lgs. n. 231/2001 e quelle di cui alla legge n. 190/2012 sono riunite in un documento unitario, che tiene luogo del PTPC anche ai fini della valutazione dell'aggiornamento annuale e della vigilanza dell'ANAC, queste ultime misure (quelle di cui alla legge n. 190/2012) devono essere collocate in una sezione apposita chiaramente identificabile, tenuto conto che ad esse sono correlate forme di gestione e responsabilità differenti. I soggetti di cui alla categoria 2 che non applicano il D.Lgs. n. 231/2001, o che comunque ritengono di non dover fare ricorso al relativo modello di organizzazione e gestione, adottano un PTPC in base alla legge n. 190/2012.

⁵⁸ L'applicazione delle Linee guida di cui alla Determinazione ANAC n. 8 del 17 giugno 2015 è sospesa per le società con azioni quotate e per le società con strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati e per le loro controllate. L'accesso generalizzato è invece applicabile alle quotate come risulta dallo schema di Linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013.

⁶⁰ ANAC suggerisce per questi soggetti (categoria 3) l'adozione di protocolli di legalità che disciplinino specifici obblighi di prevenzione della corruzione e, ove compatibile con la dimensione organizzativa, l'adozione di modelli analoghi a quello previsto dal D.Lgs. n. 231/2001.



CHECK LIST – ACCONTO IVA DEL 27 DICEMBRE 2016

PREMESSA

Il giorno 27 dicembre scade il termine per il versamento dell'acconto IVA¹ relativo all'ultimo mese o trimestre dell'anno 2016.

¹ Art. 6

1. *Omissis.*

2. A decorrere dall'anno 1991, i contribuenti sottoposti agli obblighi di liquidazione e versamento previsti dall'art. 27, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare entro il giorno 27 del mese di dicembre, a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso, un importo pari al 65 per cento, elevato al 70 per cento per i contribuenti che si sono avvalsi della disposizione di cui al secondo periodo del primo comma del predetto articolo 27 del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso. Dell'acconto versato si tiene conto in sede di liquidazione relativa al mese di dicembre. Entro lo stesso giorno, i contribuenti di cui all'art. 33, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare, a titolo di acconto del versamento da effettuare in sede di dichiarazione annuale, un importo pari al 65 per cento del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all'anno in corso; per i contribuenti di cui all'art. 74, quarto comma, del predetto D.P.R. n. 633 del 1972, per il calcolo del relativo importo si assumono gli ammontari relativi al quarto trimestre³.

3. Se, in conseguenza della variazione del volume di affari, mutano rispetto all'anno precedente le scadenze dei versamenti dell'imposta, il parametro di commisurazione dell'acconto riferito a tale anno è costituito: se la cadenza è stata trimestrale, da un terzo dell'imposta versata in sede di dichiarazione annuale ai sensi dell'articolo 33, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, o da un terzo dell'ammontare versato nell'ultimo trimestre a norma dell'art. 74, quarto comma, del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero, se la cadenza è stata mensile, dall'ammontare dei versamenti degli ultimi tre mesi dell'anno.

3-bis. In alternativa alle disposizioni di cui al comma 2, l'obbligo relativo all'acconto può essere adempiuto anche mediante il versamento di un importo determinato tenendo conto dell'imposta relativa alle operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per il periodo dal 1° al 20 dicembre, ovvero dal 1° ottobre al 20 dicembre se obbligati all'adempimento sono contribuenti che effettuano le liquidazioni con cadenza trimestrale, nonché dell'imposta relativa alle operazioni effettuate nel periodo dal 1° novembre al 20 dicembre, ma non ancora annotate non essendo decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione; in diminuzione del suddetto importo può tenersi conto dell'imposta detraibile relativa agli acquisti e alle importazioni annotati nel registro di cui all'art. 25 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, dal 1° al 20 dicembre, ovvero dal 1° ottobre al 20 dicembre per i contribuenti trimestrali, e, per le operazioni intracomunitarie, dell'imposta detraibile relativa alle operazioni computate a debito a norma del presente comma nel calcolo dell'importo stesso; per l'anno 1994 può altresì tenersi conto, in diminuzione, di un importo pari a due terzi ovvero a otto noni, se trattasi di contribuenti trimestrali, dell'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti intracomunitari annotati nel registro di cui all'art. 25 del citato decreto n. 633 del 1972 nell'ultimo periodo del 1993, computabile in detrazione nell'ultima liquidazione periodica relativa all'anno 1994, ai sensi del comma 3 dell'art. 15 del D.L. 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 luglio 1993, n. 243. I contribuenti che affidano a terzi la tenuta della contabilità, avvalendosi, ai fini delle liquidazioni, dell'opzione di cui al primo comma dell'art. 27 del citato decreto n. 633 del 1972, possono determinare l'ammontare dell'acconto nella misura di due terzi dell'imposta dovuta in base alla liquidazione per il mese di dicembre. Il calcolo dell'importo da versare deve essere eseguito anche per i titolari di conto fiscale entro il termine del 27 dicembre, stabilito dal comma 2 per il versamento, con l'osservanza delle modalità di cui all'art. 27, primo comma, del citato decreto n. 633 del 1972, e tenendo conto dell'eccedenza detraibile di cui al terzo comma dello stesso articolo⁴.

4. L'acconto non deve essere versato se di ammontare inferiore a lire 200.000.

5. Chi non esegue in tutto o in parte i versamenti di cui al comma 2 è soggetto alla soprattassa del 20 per cento delle somme non versate o versate in meno. Tuttavia, se l'acconto è stato calcolato con riferimento, rispettivamente, alle liquidazioni per il mese di dicembre o per l'ultimo trimestre o all'imposta risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in corso, la soprattassa si applica solo se l'importo versato è inferiore all'ammontare dovuto di oltre il 5 per cento di quest'ultimo⁵.

5-bis. Per la riscossione dei versamenti di cui al comma 2 si applicano le disposizioni di cui al decreto del Ministro delle finanze 22 novembre 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 279 del 28 novembre 1991, e al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43; le banche delegate al pagamento e i concessionari devono versare negli ordinari termini e comunque non oltre il 31 dicembre le somme riscosse entro il 27 dicembre e quelle che il concessionario ha ricevuto dalla banca entro il 30 dicembre.

5-ter. Gli intestatari di conto fiscale devono effettuare il versamento esclusivamente presso gli sportelli dei concessionari della riscossione o presso le aziende di credito con delega irrevocabile di versamento al concessionario. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, possono essere stabiliti annualmente i tempi e le modalità, nei rapporti tra aziende di credito, concessionari e Banca d'Italia, per il riversamento all'erario entro il 31 dicembre delle somme relative all'acconto dell'imposta sul valore aggiunto. I non intestatari di conto fiscale effettuano il versamento esclusivamente presso le aziende di credito, le quali riversano le somme ricevute direttamente alla competente sezione di tesoreria provinciale dello Stat⁶.

5-quater. Sono considerati validi i versamenti effettuati nel corso del 1994 dal soggetto titolare di conto fiscale mediante distinte di versamento diverse da quelle appositamente previste dal decreto del Ministro delle finanze del 30 dicembre 1993, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 5 dell'8 gennaio 1994. Sono considerati altresì validi i versamenti effettuati nello stesso periodo da contribuenti non titolari di conto fiscale mediante l'impiego delle distinte di versamento sopra citate⁽⁴⁾.

5-quinquies. *Omissis.*

6. Il termine del 31 dicembre 1990 previsto dall'articolo 19, secondo comma, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'art. 22 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, concernente

L'acconto IVA 2016 deve essere determinato utilizzando uno dei seguenti tre metodi:

- ↳ metodo storico;
- ↳ metodo previsionale;
- ↳ metodo analitico.

Di seguito saranno trattate le metodologie di calcolo di ciascuno dei tre metodi.

i limiti di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisto e all'importazione di motocicli ed autovetture nonché alle prestazioni di manutenzione e riparazione di tali beni, è prorogato al 31 dicembre 1993⁷.

7. Agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte di registro e ipotecarie i termini fissati dall'articolo 20, commi 1 e 2, della legge 1° dicembre 1986, n. 879, sono ulteriormente prorogati al 31 dicembre 1992.

SINTESI TABELLARE DEI METODI DI CALCOLO DELL'ACCONTO E DEGLI ASPETTI GENERALI DELL'ADEMPIMENTO

Soggetti esclusi dal versamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ I contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del 2016; ▪ I contribuenti che devono versare un acconto inferiore a 103,29 Euro; ▪ I contribuenti che hanno cessato o cesseranno l'attività nel corso del 2016, ma in ogni caso anteriormente all'1.12.2016, se contribuenti mensili, o all'1.10.2016, se contribuenti trimestrali; ▪ I contribuenti mensili che, nel mese di dicembre del 2015, hanno evidenziato un credito IVA (indipendentemente dal fatto che possono o meno aver richiesto il rimborso di tale credito); ▪ I contribuenti trimestrali se, dalla liquidazione relativa al quarto trimestre del 2016, ovvero dalla dichiarazione relativa al 2016 (per i trimestrali "per opzione"), risultava un credito IVA; ▪ I contribuenti che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione del 2016 con un'eccedenza detraibile d'imposta; ▪ I contribuenti in regime agricolo di esonero ex art. 34, comma 6 del D.P.R. 633/72; ▪ I contribuenti che esercitano attività di intrattenimento ex art. 74, comma 6, del D.P.R. 633/72; ▪ Le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfetario di cui alla L. 398 del 1991; ▪ I contribuenti che aderiscono al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'art. 27, comma 1 e 2 del D.L. n. 98 del 2011²; ▪ I contribuenti che fruiscono del regime forfetario ex art. 1, comma 54-89 della L. 190 del 2014; ▪ I contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA.
--	---

² Si ricorda che tale regime non è più in vigore se non per coloro che anteriormente al 31.12.2015 hanno avviato l'attività e si ritrovano in una delle seguenti due condizioni:

1. Primo quinquennio di attività,
2. Periodo anteriore al compimento del trentacinquesimo anno di età.

<p>Metodo storico</p>	<p>Il calcolo dell'acconto sulla base del c.d. metodo storico consiste nel calcolare l'importo dovuto a titolo di acconto sulla base dell'88% del versamento effettuato nello stesso periodo dell'anno precedente (ovvero il 2015).</p> <p>La base di calcolo risulterà diversa a seconda della tipologia di contribuente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. il contribuente mensile dovrà prendere a riferimento la liquidazione IVA del mese di dicembre 2015; 2. il contribuente trimestrale di cui all'art. 74 del D.P.R. 633/72 ("speciali" o "per natura") dovrà prendere a riferimento la liquidazione IVA relativa al quarto trimestre del 2015; 3. il contribuente trimestrale "per opzione" di cui all'art. 7 del D.P.R. 542 del 1999 dovrà considerare la dichiarazione annuale relativa al 2015.
<p>Metodo previsionale</p>	<p>Con il metodo c.d. previsionale, il contribuente può calcolare l'acconto in base ad una stima delle operazioni che saranno effettuate entro il 31.12.2016. Quindi, il contribuente dovrà fare una stima delle fatture attive da emettere e di quelle passive da ricevere entro il 31 dicembre 2016.</p> <p>IMPORTANTE</p> <p>Quando il contribuente sceglie di utilizzare tale metodo deve prestare molta attenzione al fatto che l'acconto determinato con tale modalità non sia inferiore all'88% di quanto effettivamente dovuto per il mese di dicembre, il quarto trimestre o la dichiarazione IVA relativa al 2016; questo perché altrimenti potrebbe incorrere in una situazione sanzionabile per insufficiente versamento dell'acconto</p>
<p>Metodo analitico</p>	<p>Il terzo metodo utilizzabile da parte dei contribuente per determinare l'acconto IVA da versare per il 2016 si basa sulle operazioni effettuate nell'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre a seconda della tipologia di contribuente) fino alla data del 20.12.2016.</p> <p>Il contribuente trimestrale dovrà guardare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per le operazioni attive: quelle effettuate nel periodo 1.10.2016 – 20.12.2016; • per le operazioni passive: quelle registrate nel periodo 1.10.2016 – 20.12.2016. <p>Il contribuente mensile, invece, dovrà guardare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per le operazioni attive: quelle effettuate nel periodo 1.12.2016 – 20.12.2016;

	<ul style="list-style-type: none"> • per le operazioni passive: quelle registrate nel periodo 1.12.2016 – 20.12.2016.
Le variazioni nel metodo analitico	<p>L'acconto, nella misura del 100%, emerge da una liquidazione periodica aggiuntiva, ottenuta sommando algebricamente i seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • (con segno +) l'IVA a debito relativa alle operazioni annotate (o che avrebbero dovuto essere annotate) nei registri IVA per il periodo tra il 1° dicembre e il 20 dicembre 2016 (contribuenti mensili) e tra il 1° ottobre e il 20 dicembre 2016 (contribuenti trimestrali); • (con segno +) l'IVA a debito relativa alle operazioni effettuate tra il 1° novembre ed il 20 dicembre, ma non ancora annotate non essendo decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione; • (con segno -) l'IVA a credito relativa agli acquisti e alle importazioni annotati nel registro degli acquisti nel periodo compreso tra il 1° dicembre e il 20 dicembre 2016 (contribuenti mensili) e tra il 1° ottobre e il 20 dicembre (contribuenti trimestrali); • (con segno -) l'IVA a credito relativa alle operazioni intracomunitarie, per le quali la corrispondente IVA a debito è stata già considerata (per effetto della doppia registrazione); • (con segno -) l'eventuale IVA a credito riportata dalla liquidazione relativa al periodo precedente (mese di novembre o terzo trimestre)
Modalità di scomputo del versamento dell'acconto	<p>L'importo che i contribuenti versano a titolo di acconto per l'anno 2016 deve essere scomputato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2016 per i contribuenti "mensili"; • dalla liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2016 per i contribuenti trimestrali per natura ex art. 74, comma 4 del D.P.R. 633/72; • dal saldo relativo all'anno 2016 per i contribuenti trimestrali per opzione ex art. 7 del D.P.R. 542 del 1999
Indicazioni in dichiarazione	<p>L'acconto versato dai contribuenti deve essere indicato nel modello IVA. Relativamente al modello IVA 2017 tale importo dovrebbe essere indicato nei seguenti righi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • VL29; • VH13. Si precisa che il rigo VH13 prevede l'indicazione del metodo utilizzato per determinare l'importo da versare: <ul style="list-style-type: none"> ○ 1: metodo storico;

	<ul style="list-style-type: none"> ○ 2: metodo “previsionale”; ○ 3: metodo “analitico”; ○ 4: relativo ai soggetti che operano in particolari settori 																																																																																																																																																																								
<p>I codici tributo da utilizzare</p>	<p>I codici tributo per la compilazione del modello F24 sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 6013: acconto IVA contribuenti mensili ➤ 6035: acconto IVA contribuenti trimestrali ➤ 6034: acconto IVA contribuenti c.d. “speciali” ex art. 74, DPR 633/72 (distributori di carburante, soggetti che erogano e somministrano gas, acqua ecc.) <p>Il codice tributo va esposto nella sezione “Erario” nella colonna “importi a debito” e sarà necessario indicare l’anno di competenza.</p> <table border="1" data-bbox="475 846 1492 1108"> <thead> <tr> <th colspan="7">SEZIONE ERARIO</th> </tr> <tr> <th></th> <th>codice tributo</th> <th>rateazione/ regione/ prov./ mese rif.</th> <th>anno di riferimento</th> <th>importi a debito versati</th> <th>importi a credito compensati</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>IMPOSTE DIRETTE - IVA</td> <td>6013</td> <td>2016</td> <td></td> <td>12.000 00</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>RITENUTE ALLA FONTE</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>codice ufficio</td> <td>codice atto</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td>TOTALE A</td> <td>12.000 00</td> <td>B</td> </tr> <tr> <td colspan="6"></td> <td>+ 12.000 00</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" data-bbox="475 1169 1492 1431"> <thead> <tr> <th colspan="7">SEZIONE ERARIO</th> </tr> <tr> <th></th> <th>codice tributo</th> <th>rateazione/ regione/ prov./ mese rif.</th> <th>anno di riferimento</th> <th>importi a debito versati</th> <th>importi a credito compensati</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>IMPOSTE DIRETTE - IVA</td> <td>6035</td> <td>2016</td> <td></td> <td>12.000 00</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>RITENUTE ALLA FONTE</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>codice ufficio</td> <td>codice atto</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td>TOTALE A</td> <td>12.000 00</td> <td>B</td> </tr> <tr> <td colspan="6"></td> <td>+ 12.000 00</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" data-bbox="475 1491 1492 1753"> <thead> <tr> <th colspan="7">SEZIONE ERARIO</th> </tr> <tr> <th></th> <th>codice tributo</th> <th>rateazione/ regione/ prov./ mese rif.</th> <th>anno di riferimento</th> <th>importi a debito versati</th> <th>importi a credito compensati</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>IMPOSTE DIRETTE - IVA</td> <td>6034</td> <td>2016</td> <td></td> <td>12.000 00</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>RITENUTE ALLA FONTE</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>codice ufficio</td> <td>codice atto</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td>TOTALE A</td> <td>12.000 00</td> <td>B</td> </tr> <tr> <td colspan="6"></td> <td>+ 12.000 00</td> </tr> </tbody> </table>	SEZIONE ERARIO								codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati		IMPOSTE DIRETTE - IVA	6013	2016		12.000 00			RITENUTE ALLA FONTE							ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							codice ufficio	codice atto										TOTALE A	12.000 00	B							+ 12.000 00	SEZIONE ERARIO								codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati		IMPOSTE DIRETTE - IVA	6035	2016		12.000 00			RITENUTE ALLA FONTE							ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							codice ufficio	codice atto										TOTALE A	12.000 00	B							+ 12.000 00	SEZIONE ERARIO								codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati		IMPOSTE DIRETTE - IVA	6034	2016		12.000 00			RITENUTE ALLA FONTE							ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							codice ufficio	codice atto										TOTALE A	12.000 00	B							+ 12.000 00
SEZIONE ERARIO																																																																																																																																																																									
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati																																																																																																																																																																				
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6013	2016		12.000 00																																																																																																																																																																					
RITENUTE ALLA FONTE																																																																																																																																																																									
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI																																																																																																																																																																									
codice ufficio	codice atto																																																																																																																																																																								
				TOTALE A	12.000 00	B																																																																																																																																																																			
						+ 12.000 00																																																																																																																																																																			
SEZIONE ERARIO																																																																																																																																																																									
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati																																																																																																																																																																				
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6035	2016		12.000 00																																																																																																																																																																					
RITENUTE ALLA FONTE																																																																																																																																																																									
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI																																																																																																																																																																									
codice ufficio	codice atto																																																																																																																																																																								
				TOTALE A	12.000 00	B																																																																																																																																																																			
						+ 12.000 00																																																																																																																																																																			
SEZIONE ERARIO																																																																																																																																																																									
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati																																																																																																																																																																				
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6034	2016		12.000 00																																																																																																																																																																					
RITENUTE ALLA FONTE																																																																																																																																																																									
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI																																																																																																																																																																									
codice ufficio	codice atto																																																																																																																																																																								
				TOTALE A	12.000 00	B																																																																																																																																																																			
						+ 12.000 00																																																																																																																																																																			
<p>Rateizzazione</p>	<p>Secondo quanto indicato dall’art. 20, comma 1 del D.Lgs. n. 241 del 1997 <u>non è possibile rateizzare il versamento dell’acconto.</u> <u>È POSSIBILE TUTTAVIA LA COMPENSAZIONE.</u></p>																																																																																																																																																																								

Termine di versamento	La scadenza come più volte ricordato coincide con il giorno 27.12.2016.
Limiti Compensazione	<p>Non è possibile compensare crediti IVA con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, contributi o premi (c.d. compensazioni “orizzontali”) in misura superiore a 700.000 Euro per ciascun anno solare. Qualora debbano essere compensati crediti IVA con versamenti dovuti a titolo di IVA periodica in acconto (c.d. compensazioni “verticali” o “interne”), mediante modello F24, non si applicano, invece, le limitazioni di cui all’art. 10 del D.L. n. 78/2009 ovvero: obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione dell’organo di revisione per i crediti di importo superiore a 15.000 euro.</p> <p>Eccezione: in un unico caso è possibile la compensazione oltre detta soglia, cioè nel caso in cui l'importo a credito sia costituito da particolari crediti d'imposta non soggetti al vincolo della misura massima di compensazione pari ad euro 700.000.³</p>

³ Elenco sommario dei crediti d'imposta non soggetti al limite massimo di compensazione pari ad euro 700.000

- CREDITO D'IMPOSTA DI CUI ALL'ART. 1, COMMI DA 280 A 283, DELLA LEGGE N. 296/2006 (RICERCA E SVILUPPO);
- CREDITO D'IMPOSTA PREVISTO DALL'ART. 1, COMMI DA 271 A 279, DELLA LEGGE N. 296/2006 (NUOVI INVESTIMENTI NELLA AREE SVANTAGGIATE), AL QUALE IL LIMITE NON SI APPLICA A PARTIRE DAL 1° GENNAIO 2010;
- CREDITI D'IMPOSTA DI CUI ALL'ART. 29 DEL DECRETO LEGGE 31 DICEMBRE 2007, N. 248 (INCENTIVI PER LA ROTTAMAZIONE E PER L'ACQUISTO, CON ROTTAMAZIONE, DI AUTOVEICOLI E MOTOCICLI);
- CREDITI D'IMPOSTA PER IL SETTORE CINEMATOGRAFICO ISTITUITI DALLA LEGGE N. 244/2007;
- CREDITO D'IMPOSTA DERIVANTE DALLA TRASFORMAZIONE DI ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE ISCRITTE IN BILANCIO DI CUI ALL'ART. 2, COMMA 55, DEL DECRETO LEGGE N. 225/2010;
- CREDITO D'IMPOSTA PER LA RICERCA SCIENTIFICA, ISTITUITO DALL'ART. 1 DEL DECRETO-LEGGE N. 70/2011;
- CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DEGLI AUTOTRASPORTATORI (CARO PETROLIO) ISTITUITO DALL' ART. 1 DEL DECRETO-LEGGE N. 265 DEL 2000. IL LIMITE NON SI APPLICA AL CREDITO D'IMPOSTA RIFERITO AI CONSUMI EFFETTUATI A PARTIRE DAL 2012;
- CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE CHE ASSUMONO LAVORATORI DIPENDENTI ALTAMENTE QUALIFICATI, DI CUI ALL'ART. 24 DEL CITATO DECRETO-LEGGE N. 83/2012, CONVERTITO DALLA LEGGE N. 134/2012;
- CREDITO D'IMPOSTA PER LE EROGAZIONI LIBERALI A SOSTEGNO DELLA CULTURA, ISTITUITO DALL'ART. 1 DEL DECRETO-LEGGE N. 83/2015;
- CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI, ISTITUITO DALL'ART. 18 DEL DECRETO-LEGGE N. 91/2015;
- CREDITI D'IMPOSTA A FAVORE DEGLI AUTOTRASPORTATORI PER L'ACQUISIZIONE DI BENI CAPITALI E PER LA FORMAZIONE DEL PERSONALE, ISTITUITI DALL'ART. 32-BIS DEL DECRETO-LEGGE N. 133/2015;
- CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO, ISTITUITO DALL'ART. 3 DEL DECRETO-LEGGE N. 145/2013, COME SOSTITUITO DALL'ART. 1, COMMA 35, LEGGE 190/2015;
- CREDITO D'IMPOSTA IN FAVORE DEGLI ENTI DI PREVIDENZA OBBLIGATORIA E DELLE FORME DI PREVIDENZA COMPLEMENTARE, ISTITUITO DALL'ART. 1, COMMI DA 91 A 94, DELLA LEGGE N. 190/2015;
- CREDITO D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO DI BENI STRUMENTALI NUOVI, ISTITUITO DALL'ART.1, COMMA 98, DELLA LEGGE N. 208/2015;
- CREDITO D'IMPOSTA PER I VERSAMENTI AL FONDO PER IL CONTRASTO DELLA POVERTÀ EDUCATIVA MINORILE, ISTITUITO DALL'ART. 1, COMMA 394, DELLA LEGGE N. 208/2015.

CHECK LIST	
Soggetti esclusi dal versamento	<p><u>1.</u> Il soggetto è in normale attività?</p> <p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
	<p><u>2.</u> Il soggetto ha iniziato l'attività nel corso del 2016?</p> <p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p><i>(Se la risposta è SI non è previsto obbligo di acconto per il 2016, diversamente vige obbligo di calcolo dell'acconto)</i></p>
	<p><u>3.</u> Il soggetto ha cessato o cesserà l'attività:</p> <p><input type="checkbox"/> Fra l' 1.1.2016 e il 1.12.2016, se contribuente mensili,</p> <p><input type="checkbox"/> Fra l'1.1.2016 e il 1.10.2016, se contribuenti trimestrali;</p> <p><i>(se si è barrata una delle due caselle in funzione della periodicità del contribuente non è previsto obbligo di acconto per il 2016, diversamente è previsto l'obbligo del versamento)</i></p>
	<p><u>4.</u> Il contribuente mensile, nel mese di dicembre del 2015, ha evidenziato un credito IVA (indipendentemente dal fatto che possa o meno aver richiesto il rimborso di tale credito)?</p> <p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p><i>(se la risposta è SI non vige obbligo di acconto, diversamente sarà necessario provvedere al calcolo)</i></p>
	<p><u>5.</u> Il contribuente trimestrale dalla liquidazione relativa al quarto trimestre del 2015, ovvero dalla</p>

	<p>dichiarazione relativa al 2015 (per i trimestrali “per opzione”), risultava un credito IVA?</p> <p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p><i>(se la risposta è SI non vige obbligo di acconto, diversamente sarà necessario provvedere al calcolo)</i></p> <p><u>6.</u> Il contribuente prevede di chiudere l’ultima liquidazione del 2016 con un’eccedenza detraibile d’imposta?</p> <p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p><i>(se la risposta è SI non vige obbligo di acconto, diversamente sarà necessario provvedere al calcolo → porre molta attenzione a questa ipotesi poiché è passibile di elevato rischio di errore obbligando poi il contribuente a riversare le somme eventualmente non versate a titolo di acconto)</i></p> <p><u>7.</u> Il contribuente versa in una delle seguenti situazioni:</p> <p><input type="checkbox"/> Regime agricolo di esonero ex art. 34, comma 6 del D.P.R. 633/72;</p> <p><input type="checkbox"/> Esercizio attività di intrattenimento ex art. 74, comma 6, del D.P.R. 633/72;</p> <p><input type="checkbox"/> Società e associazioni sportive dilettantistiche, associazioni in genere che applicano il regime forfetario di cui alla L. 398 del 1991;</p> <p><input type="checkbox"/> Contribuenti che aderiscono al regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile di cui all’art. 27, comma 1 e 2 del D.L. n. 98 del 2011⁴;</p>
--	--

⁴ Si ricorda che tale regime non è più in vigore se non per coloro che anteriormente al 31.12.2015 hanno avviato l’attività e si ritrovano in una delle seguenti due condizioni:

3. Primo quinquennio di attività,
4. Periodo anteriore al compimento del trentacinquesimo anno di età.

	<p><input type="checkbox"/> Contribuenti che fruiscono del regime forfetario ex art. 1, comma 54-89 della L. 190/2014;</p> <p><input type="checkbox"/> Contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA.</p> <p><i>(se si è barrata almeno una delle caselle di cui sopra non vige obbligo di acconto, diversamente sarà necessario provvedere al calcolo)</i></p>
<p>Metodo di calcolo utilizzato</p>	<p><input type="checkbox"/> Storico</p> <p><input type="checkbox"/> Previsionale</p> <p><input type="checkbox"/> Analitico</p> <p><i>Attenzione</i></p> <p><i>Compilare la sezione della check list in prossimità del metodo di calcolo prescelto.</i></p>
<p>Base imponibile metodo storico</p>	<p style="text-align: center;">Contribuente mensile</p> <p>Liquidazione mensile del mese di dicembre 2015 - euro _____</p> <p>Acconto 2016: 88% dell'importo di cui sopra - euro _____</p> <p>In caso di passaggio da trimestrale a mensile – 88% del 1/3 di cui al primo importo – euro _____</p> <p style="text-align: center;">Contribuente trimestrale di cui all'art. 74 del D.P.R. 633/72 (“speciali” o “per natura”)</p> <p>Liquidazione dell'ultimo trimestre 2015 - euro _____</p> <p>Acconto 2016: 88% dell'importo di cui sopra - euro _____</p> <p style="text-align: center;">Contribuente trimestrale</p> <p>Saldo della dichiarazione IVA 2015 + acconto 2015 - euro _____</p> <p>Acconto 2016: 88% dell'importo di cui sopra - euro _____</p> <p>In caso di passaggio da mensile a trimestrale– 88% del debito di cui al primo importo x 3 – euro _____</p>

<p>Base imponibile metodo previsionale</p>	<p style="text-align: center;">Per tutti i contribuenti</p> <p>A. Operazioni attive previste per l'ultimo periodo 2016 – euro _____</p> <p>B. IVA A DEBITO prevista per l'ultimo periodo 2016 – euro _____</p> <p>C. Operazioni passive previste per l'ultimo periodo 2016 – euro _____</p> <p>D. IVA A CREDITO prevista per l'ultimo periodo 2016 – euro _____</p> <p>Acconto 2016 = (B) – (D) = euro _____</p>
<p>Base imponibile metodo analitico</p>	<p style="text-align: center;">Contribuenti mensili</p> <p>A. Operazioni attive previste dal 1.12.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>B. IVA A DEBITO prevista dal 1.12.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>C. Operazioni passive previste dal 1.12.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>D. IVA A CREDITO prevista dal 1.12.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>Acconto 2016 = (B) – (D) = euro _____</p> <p style="text-align: center;">Contribuenti trimestrali</p> <p>A. Operazioni attive previste dal 1.10.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>B. IVA A DEBITO prevista dal 1.10.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>C. Operazioni passive previste dal 1.10.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>D. IVA A CREDITO prevista dal 1.10.2016 al 20.12.2016 – euro _____</p> <p>Acconto 2016 = (B) – (D) = euro _____</p>

<p>I codici tributo da utilizzare</p>	<p><input type="checkbox"/> 6013: acconto IVA contribuenti mensili</p> <p><input type="checkbox"/> 6035: acconto IVA contribuenti trimestrali</p> <p><input type="checkbox"/> 6034: acconto IVA contribuenti c.d. “speciali” ex art. 74, DPR 633/72 (distributori di carburante, soggetti che erogano e somministrano gas, acqua ecc..)</p> <p>ATTENZIONE: <i>Se inavvertitamente si procede al versamento con il codice tributo errato, o si indica erroneamente l'anno d'imposta sbagliato in luogo del 2016 sarà necessario presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente apposita istanza di correzione dell'errore meramente formale oppure accedere al servizio CIVIS per regolarizzare l'errore formale.</i></p>
<p>Limiti Compensazione</p>	<p>NEL CASO L'ACCONTO 2016 POSSA ESSERE COMPENSATO CON CREDITI DIVERSI DA QUELLI INDICATI DI SEGUITO SI CONSIGLIA, A TITOLO PREVENTIVO VERIFICARE TUTTE LE COMPENSAZIONI EFFETTUATE NELL'ANNO 2015 PER ACCERTARE CHE ESSE NON SIANO SUPERIORI AD EURO 700.000.</p> <p>SI SEGNALE CHE I SEGUENTI CREDITI D'IMPOSTA NON SONO SOGGETTI AL LIMITE MASSIMO DI COMPENSAZIONE PARI AD EURO 700.000.</p> <p>VERIFICARNE QUINDI L'UTILIZZO.</p> <p><input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA DI CUI ALL'ART. 1, COMMI DA 280 A 283, DELLA LEGGE N. 296/2006 (RICERCA E SVILUPPO);</p> <p><input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PREVISTO DALL'ART. 1, COMMI DA 271 A 279, DELLA LEGGE N. 296/2006 (NUOVI INVESTIMENTI NELLA AREE</p>

	<p>SVANTAGGIATE), AL QUALE IL LIMITE NON SI APPLICA A PARTIRE DAL 1° GENNAIO 2010;</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> CREDITI D'IMPOSTA DI CUI ALL'ART. 29 DEL DECRETO LEGGE 31 DICEMBRE 2007, N. 248 (INCENTIVI PER LA ROTTAMAZIONE E PER L'ACQUISTO, CON ROTTAMAZIONE, DI AUTOVEICOLI E MOTOCICLI);<input type="checkbox"/> CREDITI D'IMPOSTA PER IL SETTORE CINEMATOGRAFICO ISTITUITI DALLA LEGGE N. 244/2007;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA DERIVANTE DALLA TRASFORMAZIONE DI ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE ISCRITTE IN BILANCIO DI CUI ALL'ART. 2, COMMA 55, DEL DECRETO LEGGE N. 225/2010;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PER LA RICERCA SCIENTIFICA, ISTITUITO DALL'ART. 1 DEL DECRETO-LEGGE N. 70/2011;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DEGLI AUTOTRASPORTATORI (CARO PETROLIO) ISTITUITO DALL'ART. 1 DEL DECRETO-LEGGE N. 265 DEL 2000. IL LIMITE NON SI APPLICA AL CREDITO D'IMPOSTA RIFERITO AI CONSUMI EFFETTUATI A PARTIRE DAL 2012;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE CHE ASSUMONO LAVORATORI DIPENDENTI ALTAMENTE QUALIFICATI, DI CUI ALL'ART. 24 DEL CITATO DECRETO-LEGGE N. 83/212, CONVERTITO DALLA LEGGE N. 134/2012;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PER LE EROGAZIONI LIBERALI A SOSTEGNO DELLA CULTURA, ISTITUITO DALL'ART. 1 DEL DECRETO-LEGGE N. 83/2015;
--	--

	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI, ISTITUITO DALL'ART. 18 DEL DECRETO-LEGGE N. 91/2015;<input type="checkbox"/> CREDITI D'IMPOSTA A FAVORE DEGLI AUTOTRASPORTATORI PER L'ACQUISIZIONE DI BENI CAPITALI E PER LA FORMAZIONE DEL PERSONALE, ISTITUITI DALL'ART. 32-BIS DEL DECRETO-LEGGE N. 133/2015;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO, ISTITUITO DALL'ART. 3 DEL DECRETO-LEGGE N. 145/2013, COME SOSTITUITO DALL'ART. 1, COMMA 35, LEGGE 190/2015;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA IN FAVORE DEGLI ENTI DI PREVIDENZA OBBLIGATORIA E DELLE FORME DI PREVIDENZA COMPLEMENTARE, ISTITUITO DALL'ART. 1, COMMI DA 91 A 94, DELLA LEGGE N. 190/2015;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO DI BENI STRUMENTALI NUOVI, ISTITUITO DALL'ART.1, COMMA 98, DELLA LEGGE N. 208/2015;<input type="checkbox"/> CREDITO D'IMPOSTA PER I VERSAMENTI AL FONDO PER IL CONTRASTO DELLA POVERTÀ EDUCATIVA MINORILE, ISTITUITO DALL'ART. 1, COMMA 394, DELLA LEGGE N. 208/2015. <p>ATTENZIONE - Se il contribuente durante l'anno 2016 ha compensato unicamente con uno di detti crediti d'imposta non è soggetto al controllo della soglia di euro 700.0000.</p>
--	--



Convegno

GLI ADEMPIMENTI IVA NEGLI SCAMBI COMUNITARI SPUNTI DI RIFLESSIONE E CRITICITÀ

Individuazione del debitore dell'imposta

Adempimenti per l'effettuazione delle operazioni

I modelli Intrastat

Saluti

Maurizio Fattaccio e Giovanni Castellani

Introduce e coordina

Massimiliano Giorgi, Aggregato di Diritto tributario - Sapienza Università di Roma

Intervengono

Massimiliano Bartolucci, Dottore commercialista in Roma

Paolo Farano, Dottore commercialista in Roma

**Elisabetta Favale*, Agenzia delle Dogane - Direzione Interregionale per il
Lazio e l'Abruzzo - Ufficio delle Dogane di Roma 1**

* La relazione è svolta a **titolo personale e non impegna l'Amministrazione** di appartenenza

La partecipazione è gratuita - L'iniziativa è accreditata presso l'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

**Lunedì 5 dicembre 2016, ore 15,00
Sala Convegni Pietro Onida - Facoltà di Economia, terzo piano
Via del Castro Laurenziano, 9 - 00161 Roma**