



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# INSERTO

BORSE DI STUDIO 2010

I vincitori

**ANTONIO BORGHETTI** / Praticante Ordine di Trento e Rovereto

**LA MANCATA ESIBIZIONE DI DOCUMENTI IN SEDE  
ISTRUTTORIA: SANZIONI PROPRIE E "IMPROPRIE"**

**MORIS IOB** / Praticante Ordine di Udine

**NATURA GIURIDICA, CONTABILITÀ  
E RENDICONTAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

**RITA MAGGI** / Praticante Ordine di Verona

**UN NUOVO PERICOLO PER I CREDITORI:  
LA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ**

# LA MANCATA ESIBIZIONE DI DOCUMENTI IN SEDE ISTRUTTORIA: SANZIONI PROPRIE E "IMPROPRIE"

Antonio Borghetti / Praticante Ordine di Trento e Rovereto

## ABSTRACT

L'approfondimento proposto mira a far luce su una relativa novità introdotta nell'ordinamento tributario italiano dalla cd. *legge omnibus* del 1999 che ha, di fatto, esteso quanto già previsto in merito alla successiva inutilizzabilità della documentazione non prodotta, o comunque non esibita, in sede di accesso, ispezione o verifica, anche nel caso in cui il medesimo comportamento venga a realizzarsi nell'ambito dell'istruzione probatoria. A poco più di dieci anni dall'entrata in vigore di tale disposto normativo, pare opportuno analizzare, *ex post*, questa disciplina ed i risultati che ha prodotto. Come vedremo infatti, l'omessa trasmissione di dati, notizie, atti, documenti, libri e registri, ha effetti dirimpenti in quanto non si limita alla "sola" utilizzabilità successiva della documentazione omessa ma si estende a macchia d'olio, legittimando gli Uffici all'utilizzo delle metodologie dell'accertamento sintetico, per quanto riguarda le persone fisiche e dell'accertamento induttivo per quanto riguarda imprese ed esercenti arti e professioni. La logica sottostante ad un sistema così delineato è quella volta a modificare il reciproco atteggiamento ostile che in passato caratterizzava i rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti. Non va infatti dimenticato che, un anno dopo l'entrata in vigore della legge cd. *omnibus* il legislatore ha finalmente dato alla luce il tanto agognato Statuto dei Diritti del Contribuente che ha avuto il merito di sancire, *rectius* tentato di sancire, dei principi di civiltà come la buona fede e la collaborazione anche in ambito tributario. Lo Statuto ha avuto senz'altro il merito di aver introdotto una presunzione di correttezza nei comportamenti di entrambe le parti che, qualora venisse smentita, merita di essere adeguatamente sanzionata con sanzioni proprie e cd. "improprie". L'articolo proposto si concentrerà in particolare su queste ultime che, non previste per il caso *de quo* prima della cd. *legge omnibus*, hanno finito per defilare l'unica sanzione superstita, ovvero quella amministrativa pecuniaria prevista dal noto D. Lgs. n. 471/97. Al momento infatti, quella che era l'unica sanzione prevista dall'ordinamento in caso di comportamento reticente ad un invito, o ad una richiesta, sollevato in sede istruttoria rappresenta l'ultima preoccupazione, vuoi per l'esiguità della sanzione, da 256 a 2056 euro, vuoi per le più importanti conseguenze derivanti dalle sanzioni cd. improprie.

**1. Premessa** – Il tema della successiva utilizzabilità, in sede amministrativa e contenziosa, della documentazione<sup>1</sup> non prodotta dal contribuente a seguito di una specifica richiesta dell'Ufficio, va anzitutto suddiviso in base al momento in cui la richiesta e la successiva omissione avvengono. Infatti, se l'inottemperanza si produce in seguito ad accesso, ispezione o verifica v'è, sin dall'introduzione del D.P.R. n. 633 del 1972, il disposto del comma 5<sup>2</sup> dell'art. 52 che, come noto, è a valere anche per gli accertamenti in ambito di imposte dirette per espresso rinvio dell'art. 33 co. 1 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>3</sup>; tale norma prevede l'inutilizzabilità, sia in sede amministrativa che contenziosa, della documentazione non esibita o della quale si dichiara il mancato possesso. Se invece l'inottemperanza del contribuente si manifestava in sede istruttoria e quindi non a seguito di accesso, ispezione o verifica, fino alle modifiche introdotte dall'art. 25 della L. n. 28/1999 (cd. *legge omnibus*) nel D.P.R. n. 600/1973 e nel D.P.R. n. 633/1972, il contribuente era passibile di subire esclusivamente la sanzione amministrativa prevista dall'art. 11 del D. Lgs. n. 471/1997<sup>4</sup> per l'inottemperanza alle legittime richieste dell'Amministrazione Finanziaria. L'art. 25 della legge n. 28/1999 ha cercato di introdurre una sorta di parallelismo<sup>5</sup> tra le verifiche condotte mediante accesso, ispezione o verifica e le cd. "verifiche a tavolino"<sup>6</sup>, considerando anche i numerosi tentativi degli Uffici, peraltro censurati dalla giurisprudenza<sup>7</sup>, di applicare il comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 nei casi di inottemperanza a richieste non successive ad accesso, ispezione o verifica<sup>8</sup>. La L. n. 28/1999 ha portato sostanziali modifiche nell'ordinamento tributario non solo introducendo l'esten-

sione del principio già presente nell'art. 52 comma 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 anche alla reticenza manifestata nella fase istruttoria ma prevedendo anche la possibilità, per l'Amministrazione Finanziaria, di poter legittimamente applicare le metodologie dell'accertamento sintetico (per le persone fisiche) e induttivo (per gli esercenti attività di impresa, arti e professioni) a seguito dei suddetti comportamenti. La "mano pesante" del legislatore ha, di fatto, introdotto delle sanzioni improprie di rilevante entità nei casi in cui il contribuente non si informi ai principi sanciti, o meglio, auspicati dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente (legge n. 212 del 2000), a mente del quale *i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*. E' pertanto alla luce di questo impianto normativo che va letto, da un lato, l'introduzione di pesanti sanzioni improprie in caso di cattiva condotta del contribuente e, dall'altro, una garanzia espressa in termini di correttezza nei rapporti.

## 2. L'utilizzabilità della documentazione non prontamente esibita

Come anticipato in premessa, l'attuale impianto normativo prevede, all'art. 32 co. 4 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>9</sup>, che *le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa*<sup>10</sup>.

Il comma seguente individua due esimenti: la prima riguarda il diritto del contribuente ad essere tempestivamente informato delle conse-

<sup>1</sup> La locuzione è volutamente generica e sarà ampiamente analizzata nel seguito della trattazione.

<sup>2</sup> Con riferimento a tale norma, FREGNI, *Nota sul rifiuto di esibizione dei libri, registri, scritture e documenti agli organi di controllo*, in *Giurisp. Italiana*, n. 6 del 1994.

<sup>3</sup> Come fa correttamente notare PEGORIN, *Esibizione dei documenti contabili e utilizzabilità in fase contenziosa*, in *Guida ai controlli Fiscali* n. 1 del 2010, l'applicazione di tale norma ai fini delle imposte dirette è stata, erroneamente, disconosciuta dal giudice di legittimità in un'isolata sentenza (Cass. n. 11981/2003).

<sup>4</sup> Come noto, tale sanzione va da 256 a 2056 euro.

<sup>5</sup> In tal senso anche AMATUCCI, *Legge omnibus: inadempimento del contribuente alle richieste dell'Ufficio*, in *Corr. Trib.* n. 21 del 1999 e BOTTAL, *Conseguenze sostanziali e processuali della mancata risposta agli inviti degli Uffici*, in *Corr. Trib.* n. 19 del 2000;

<sup>6</sup> L'espressione è di LUPI, *Mancate esibizioni documentali e salvaguardia del diritto di difesa*, in *Corr. Trib.* n. 13 del 1999.

<sup>7</sup> C.T.C. n. 5020/1997, C.T.C. n. 4935/1992, C.T.C. n. 8449/1990.

<sup>8</sup> CATTELAN – PROVITO, *L'inottemperanza del contribuente agli inviti dell'Ufficio*, in *Corr. Trib.* n. 15 del 1999.

<sup>9</sup> Applicabile anche all'istruzione probatoria in materia di imposta sul valore aggiunto, stante il rinvio operato dal comma 5 dell'art. 51 del D.P.R. 633 del 1972..

<sup>10</sup> Per completezza, si segnala che, in virtù dell'art. 6 co. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, tale obbligo viene meno per tutta quella documentazione che il contribuente ha già provveduto a consegnare all'Amministrazione Finanziaria ovvero di quella già in possesso della stessa. Conforme Cass. n. 1930/2001, a commento BRUZZONE, *Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco*, in *Corr. Trib.* n. 19 del 2001 e MASTROGIACOMO, *Il rifiuto di esibizione delle scritture contabili e dei documenti: effetti amministrativi e penali*, in *Il fisco* n. 32 del 2004.

guenze di un suo eventuale comportamento negligente, in conformità con quanto stabilito dall'art. 6 co. 2 dello Statuto<sup>11</sup> e la seconda, di più difficile interpretazione pratica, riguarda invece la possibilità, per il contribuente, di utilizzare tale documentazione qualora la stessa venga allegata al ricorso di primo grado<sup>12</sup> e contestualmente il contribuente sia in grado di dimostrare di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile. In merito alla giustificazione di tale inadempimento, l'onere della prova in capo al contribuente è di non facile interpretazione stante il fatto che la dichiarazione da allegare al ricorso non potrà di certo ridursi ad una mera dichiarazione di quest'ultimo<sup>13</sup>. Di più, se si pensa che per rispondere a tali richieste il contribuente deve avere a disposizione almeno 15 giorni di tempo (30 se si tratta di dati riferiti ai rapporti con gli istituti di credito) dalla data di notifica della richiesta (ex art. art. 32 co. 2) è agevole ravvisare in tale previsione normativa un ostacolo ulteriore nel caso in cui si voglia usufruire del salvacondotto rappresentato dall'allegazione al ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale<sup>14</sup> della prova un tempo omessa<sup>15</sup>. In tema di contenzioso tributario, si segnala peraltro che con l'art. 3 bis co. 5 del D.L. 203/2005, sono stati risolti i dubbi interpretativi<sup>16</sup> che erano sorti circa la coesistenza dei poteri istruttori conferiti alle Commissioni Tributarie dall'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972<sup>17</sup>.

L'ampliamento dei poteri istruttori di cui dispone l'Amministrazione Finanziaria deve però concretizzarsi, pena l'inapplicabilità della disciplina in commento, in una richiesta specifica e circostanziata<sup>18</sup>. È opportuno precisare che la successiva inutilizzabilità nel processo riguarderà soltanto i documenti richiesti e non esibiti e non invece qualsiasi documento di cui non v'è menzione nel verbale<sup>19</sup>.

L'Amministrazione Finanziaria, nella Circ. Min. Finanze n. 224 del 2000 ha inoltre precisato che "perché possa configurarsi il rifiuto di esibizione non basta che l'eventuale risposta negativa alla richiesta provenga da commessi, segretari o impiegati senza poteri di rappresentanza. Occorre, invece, che tale rifiuto sia manifestato o dal titolare o dal rappresentante legale del soggetto verificato o, quantomeno, dal direttore del locale." Con specifico riferimento alla documentazione, i giudici di legittimità hanno interpretato le generiche previsioni legislative nel senso che "la procedura di richiesta (della documentazione) da parte dell'Amministrazione Finanziaria e di rifiuto da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente con riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta"<sup>20</sup>.

Vista l'evidente volontà del legislatore di avvicinare il sistema

sanzionatorio improprio<sup>21</sup> previsto dall'art. 52 co. 5 del D.P.R. n. 633/1972 per l'inottemperanza conseguente ad accessi, ispezioni e verifiche con il medesimo comportamento tenuto in sede di istruzione probatoria si segnala che tale operazione non ha portato ad un trattamento perfettamente identico infatti, nel caso in cui l'omissione avvenga a seguito di accesso, ispezione o verifica, non v'è la possibilità di sanare il vizio mediante l'allegazione giustificata al ricorso di primo grado come invece è stata prevista nella fattispecie in commento. Non è però solo questo particolare salvacondotto a distinguere le due discipline, che risultano diverse anche con riferimento alla documentazione da esibire. Come illustre dottrina ha prontamente rilevato, "se finora il contribuente aveva solo un onere di «dare» (il documento), ora deve anche «dire», cioè prendere posizione sulle richieste formulate dall'Ufficio". Il comma 4 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 prevede infatti che, oltre agli atti, ai documenti, ai registri ed ai libri, il contribuente sia tenuto anche ad esprimersi mediante l'espressione di dati e notizie<sup>22</sup>.

A questo punto, è fondamentale porre l'attenzione sulla causa che ha determinato l'inadempimento del contribuente e verificare, nello specifico, se il rifiuto abbia natura dolosa, e sia stato quindi dettato da un comportamento cosciente e volontario del contribuente che ha cercato volutamente di sottrarre o di occultare parte della documentazione, ovvero colposa, e quindi derivante da qualsiasi errore non scusabile di fatto o di diritto riconducibile a negligenza, imprudenza o imperizia<sup>23</sup>. Per comprendere l'orientamento dei giudici di legittimità, è opportuno avvalersi anche dello storico relativo alle sentenze emesse con riferimento all'art. 52 co. 5 del D.P.R. n. 633/1972<sup>24</sup>. In passato, costante giurisprudenza andava nella direzione che vedeva nel comportamento doloso<sup>25</sup> del contribuente il requisito *sine qua non* necessario al fine rendere applicabili tutte le misure sanzionatorie improprie ora previste dall'ordinamento. Tuttavia, alcune pronunce isolate<sup>26</sup> sostenevano che anche la semplice colpa potesse risultare sufficiente per far scattare le preclusioni previste dall'art. 32 co. 4 del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale orientamento, forte anche della sentenza a sezioni unite n. 5 del 2000 sembrava essersi consolidato in tale direzione ma recentemente, alcune pronunce dello scorso anno hanno rimesso in gioco la questione. Con le Sent. n. 7269 e n. 22765 del 2009 la Suprema corte ha rilevato che anche i comportamenti derivanti dalla "semplice" colpa siano tali da poter spiegare l'inutilizzabilità della documentazione non esibita.

Risulta evidente che la *ratio* della nuova norma si pone in favore della celerità e dell'economicità dell'azione amministrativa di accerta-

<sup>11</sup> Sul punto, ampiamente ALICE e DE SANCTIS, *Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio e diritto di non collaborare*, in Guida ai Controlli Fiscali n. 2 del 2010.

<sup>12</sup> La limitazione al solo qui evidenziata, è stata letta, da alcuni autori (BOTTAI, op. cit.) come lesiva del diritto di difesa ex art. 24 della Carta Costituzionale. L'autore, rinvenendo l'eccezionalità del comportamento del contribuente (non fornire tempestivamente una prova a lui favorevole), esprime, in modo condivisibile delle riserve sul fatto che non venga ad esso lasciato più tempo (sino, almeno al secondo grado di giudizio) per reperire la documentazione.

<sup>13</sup> Sul punto, anche NOCERA, *Mancata risposta alle richieste degli Uffici: conseguenze per i contribuenti*, in Corr. Trib. n. 10 del 1999.

<sup>14</sup> Di I° grado per le provincie autonome di Trento e Bolzano.

<sup>15</sup> In tal senso CAPOLUPO, *Gli effetti della mancata esibizione della contabilità*, in Il fisco n. 9 del 1999.

<sup>16</sup> Si veda CUPPONE, *Mancata produzione documentale in sede di accertamento e limiti probatori*, in Il fisco n. 3 del 2000.

<sup>17</sup> Peraltro, "i poteri istruttori e di approfondimento delle commissioni potevano essere esercitati solo nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti, dato che l'onere probatorio grava sulle parti; e i poteri istruttori del giudice tributario non potevano mai determinare una sua sostituzione nell'onere delle parti di provare i fatti a fondamento delle proprie pretese (LUNELLI R. - LUNELLI L. - MISSONI, *Contenzioso Tributario* (FRIZZERA, a cura di), pag. 22-23. Oltre ciò, si segnala che tale potere non era molto utilizzato dalle Commissioni tributarie (cfr. FLASITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, pag. 543, 2005 e LUPI, *Diritto tributario*, pag. 280 e 287, 2007).

<sup>18</sup> Sul punto, la dottrina è unanime, per tutti, LUPI, *Mancate esibizioni documentali e salvaguardia del diritto di difesa*, in Corr. Trib. n. 13 del 1999.

<sup>19</sup> TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, in Enc. del diritto, App., vol. III, 1999, pag. 886; conforme GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in Rass. Trib. n. 2 del 2000.

<sup>20</sup> Così, Cass n. 9127/2006; sul punto, ampiamente PARAPIGLIA, *Accessi: conseguenze del rifiuto di esibire la documentazione*, in Guida ai controlli fiscali, n. 5 del 2010.

<sup>21</sup> "Le sanzioni improprie consistono in quel coacervo di strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e pur tuttavia aventi funzione afflittiva, concorrente con altre funzioni e non prevalente; viceversa ove la funzione afflittiva dello strumento di reazione fosse prevalente, e perciò qualificante, si avrebbe una sanzione punitiva *strictu sensu*, ancorché denominata o formalmente disciplinata in modo anomalo" (così, DEL FEDERICO, *La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie*, in Corr. Trib. n. 9 del 2002).

<sup>22</sup> La notizia e «il dato» sono elementi che, anche se forniti oralmente e annotati a verbale, hanno carattere eminentemente conoscitivo e non difensivo (LUPI, op. cit.) e pertanto non costituiscono delle vere e proprie difese (CATTELAN - PROVITO, op. cit.).

<sup>23</sup> Cod. Pen. Art. 43.

<sup>24</sup> Onde evitare fraintendimenti, si rammenta che il comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. 633 del 1972 deve essere applicato anche con riferimento agli accertamenti relativi alle imposte sui redditi e, soprattutto, a differenza nelle norme in analisi, riguarda i comportamenti reticenti tenuti a seguito di accesso, ispezione e verifica e non anche quelli relativi alla fase istruttoria.

<sup>25</sup> Cass. n. 13404/1999, Cass. n. 4058/1997; Cass. n. 480/1995, Cass. n. 8772/1995 e Cass. n. 7804/1990, a commento TOSI,

Riflessi amministrativi e penali del "rifiuto di esibizione" di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, in Riv. dir. trib., 1991, II. Per la giurisprudenza di merito, C.T.C. n. 15/1999, C.T.C. 599/1998, C.T.C. n. 2291/1995 e C.T.C. n. 2691/1994.

<sup>26</sup> Cass. n. 7161/1995; la rilevanza della sola colpa è stata ripresa da C.T.C. n. 5051/1996 e da Cass. n. 43562/2003.

mento, dal momento che l'omessa esibizione di atti o documenti di impatto rilevante sulla quantificazione dell'obbligazione tributaria può determinare l'inutilità dell'intera attività di accertamento effettuata, potendo addirittura condurre alla condanna giudiziale dell'Amministrazione alle spese del giudizio, nel caso in cui gli atti ivi prodotti si rivelino attitudini probatorie decisive tali da poter annullare per intero la pretesa contenuta nell'avviso di accertamento. Tale situazione, che oltre al danno poteva causare anche una beffa per l'Amministrazione, è stata risolta dal legislatore in modo forse troppo energico in quanto configgente con alcune linee guida che hanno ispirato le modalità operative dell'Amministrazione Finanziaria negli ultimi anni. Non si può non segnalare come forte intransigenza del disposto normativo contrasti con lo spirito dell'accertamento con adesione ex art. 1 e ss. del D. Lgs. n. 218/1997 il cui obiettivo è, oltre alla deflazione del contenzioso, la ricomposizione della controversia tra Amministrazione e contribuente in tempi brevi e con soddisfacimento reciproco. Considerato che, tanto il Legislatore, quanto l'Amministrazione centrale, rispettivamente con il D. Lgs. n. 218/1997 e la Circ. Min. n. 235/E/1997, hanno sin dal principio dimostrato di non aver posto pressoché alcun paletto per la possibile definizione di tutte le tipologie reddituali da parte di qualsiasi contribuente, consentire che la «riabilitazione» degli elementi possa avvenire soltanto avanti alla Commissione Provinciale rappresenta una grave limitazione all'operatività dell'istituto<sup>27</sup>.

### 3. Conseguenze in termini di modalità accertative

In considerazione della circostanza che l'entità della sola sanzione amministrativa pecuniaria prevista in caso di comportamento reticente del contribuente non rappresentava un deterrente di livello, se confrontato con il riverbero della dannosità potenziale della condotta omissiva sulla complessiva attività di controllo avviata dall'Amministrazione Finanziaria, il legislatore nel cercare di strutturare una micro rete di disposizioni volte a scoraggiarne l'adozione non si è limitato a quanto appena esposto ma è andato ben oltre. Sempre con l'intento di sanzionare i comportamenti ostruzionistici dei contribuenti, l'art. 25 della L. n. 28/1999 ha introdotto un'ulteriore sanzione impropria che ha ampliato le fattispecie per le quali gli Uffici sono legittimati all'utilizzo delle metodologie di determinazione sintetica (per le persone fisiche) ed induttiva (per imprese ed esercenti arti e professioni) del reddito, modificando, rispettivamente, l'art. 38 e l'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973.

Posto che la tassatività o meno delle fattispecie che legittimando l'utilizzo dell'accertamento induttivo non è, in questa sede, rilevante, ci si limita pertanto a segnalare come la dottrina ritenga che esse siano da considerarsi tassative<sup>28</sup>. Lo stesso dicasi per i requisiti necessari a legittimare l'utilizzo della metodologia dell'accertamento sintetico.

Le richieste dell'Ufficio che, se non adeguatamente e tempestivamente giustificate, possono legittimare l'Amministrazione a procedere mediante la tipologia dell'accertamento induttivo o di quello sintetico sono quelle contemplate ai numeri 2), 3) e 4) dell'art. 32 co. 1 del D.P.R. n. 600 del 1973 e quelle previste dai numeri 3) e 4) dell'art. 51 co. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta, per la precisione, della possibilità riconosciuta agli Uffici di: - invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente alle operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del numero 7), o rilevate a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, del medesimo decreto Presidenziale [art. 32 co. 1 n. 2)];

- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti,

compresi i documenti di cui all'articolo 34 del medesimo decreto Presidenziale. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie [art. 32 co. 1 n. 3)];

- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati [art. 32 co. 1 n. 4)].

La possibile azione dell'Ufficio, quanto a tipologia di accertamento applicabile, varia però in relazione all'invito disatteso: pertanto, se la richiesta riguarda una qualsiasi tra quelle appena elencate ed è stata formulata nei confronti di un contribuente persona fisica, l'Ufficio è legittimato in caso di inottemperanza ad agire nei suoi confronti mediante l'accertamento sintetico del reddito complessivo; diversamente, nel caso in cui la mancata risposta riguardi le richieste previste ai numeri 3) e 4) del richiamato articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 o dai numeri 3) e 4) dell'articolo 51, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, e sia stata rivolta nei confronti di soggetti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, l'Amministrazione potrà far ricorso all'accertamento induttivo previsto dal secondo comma dell'articolo 39 del D.P.R. 600/1973.

A ben vedere, è questa la sanzione impropria di maggiore rilevanza che riguarda i comportamenti reticenti poiché, pur considerando il salvacondotto rappresentato dall'allegazione della prova al ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale, un conto è difendersi su un accertamento analitico od analitico - induttivo, un altro è difendersi da un accertamento induttivo o sintetico. Senza dimenticare che, il funzionamento del salvacondotto di cui sopra, sarà rimesso al libero convincimento che la Commissione Tributaria non potrà che fondare sulla dichiarazione del contribuente *di non aver potuto adempiere per causa a lui non imputabile*<sup>29</sup>. Per quanto attiene i dubbi e le riserve circa questa previsione generale vale quanto già detto nel paragrafo precedente.

Un problema di grande rilevanza che ha sollevato, incomprensibilmente, pochi rilievi da parte della dottrina riguarda il fatto che il legislatore, nell'estendere le fattispecie che legittimano l'accertamento induttivo, si è limitato ad aggiornare solo quanto previsto per le imposte sui redditi (art. 39 co. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973) e non anche il decreto presidenziale sull'IVA (nello specifico, l'art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972)<sup>30</sup>. Il fatto che il legislatore non sia intervenuto in materia di imposta sul valore aggiunto, modificando in maniera coerente l'art. 55, fa sì che il ricorso all'accertamento induttivo in materia di imposta sul valore aggiunto nel caso di reticenza commessa in sede istruttoria debba considerarsi quantomeno dubbia<sup>31</sup>. La diversa previsione delle due norme e i numerosi richiami espressi che i due decreti presidenziali sono soliti farsi nei casi in cui una disciplina sia a valere anche per l'altra imposta, induce a sostenere che un'applicazione analogica dall'art. 39 co. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposta sul valore aggiunto non sia esperibile. Tuttavia, al di là dell'unicità, o meno dell'atto di rettifica, pare difficile che la maggior base imponibile accertata dall'Ufficio ai fini delle imposte dirette non possa applicarsi anche con riferimento all'imposta sul valore aggiunto. Il problema è pertanto aperto ed in attesa di una rapida correzione da parte del legislatore si ritiene che al manifestarsi di un rilievo di questo tipo, tale vizio debba in ogni caso essere eccettuato dal contribuente tanto in sede amministrativa quanto in quella contenziosa.

### 4. Considerazioni conclusive

L'impostazione che il legislatore ha inteso dare ai rapporti intercorrenti tra contribuenti e l'Amministrazione Finanziaria con lo Statuto dei diritti del Contribuente è stata confermata anche dalle previsioni in merito alle problematiche *de quo*. Ai numerosi poteri istruttori

<sup>27</sup> Dello stesso avviso, ARTINA, *Le conseguenze della mancata esibizione di documenti all'Amministrazione Finanziaria*, in Azienda & Fisco n. 3 del 2001. Tuttavia si segnala che alcuni Uffici, dimostrando lodevoli doti di buon senso, disattendono l'applicazione rigorosa della norma privilegiando invece una definizione non contenziosa delle controversie anche qualora il contribuente non sia stato tempestivo nelle risposte agli inviti ed alle richieste.

<sup>28</sup> Per tutti, FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, pag.401. Si veda anche Circ. Guardia di Finanza n. 1/2008.

<sup>29</sup> Ex art. 32 ultimo comma del D.P.R. n. 600/1973-

<sup>30</sup> Si segnala peraltro che tale discrasia tra i due decreti presidenziali non rappresenta un *unicum*: ad esempio, l'art. 56 co. 2 del D.P.R. 633/1973 ritiene che l'avviso di rettifica debba contenere le indicazioni circa gli elementi probatori mentre il suo omologo, l'art. 42 co. 2 del D.P.R. n. 600/1973 non ne fa menzione.

<sup>31</sup> In tal senso CATTELAN, *Mancata risposta al questionario e accertamento induttivo*, in GT - Giurisp. Trib. n. 4 del 2002.

dell'Amministrazione fanno da contraltare le tutele fornite ai contribuenti in termini di tempistica nelle risposte e di tutela in sede contenziosa nel caso in cui l'inadempienza non sia a loro imputabile. Se il legislatore si fosse fermato qui, avrebbe instillato nella legislazione speciale, quelli che sono diventati i nuovi principi generali sanciti con principio di fissità. Il voler andar oltre, il voler prevedere che tali inadempienze possano legittimare gli Uffici all'utilizzo di una metodologia accertativa<sup>32</sup> che l'ordinamento tributario italiano considerava come cd. "residuale" appare una forzatura che non trova adeguata giustificazione. Per quanto riguarda i recenti orientamenti della Suprema Corte, si evidenzia l'esigenza di un'ulteriore pronuncia a sezioni unite che faccia luce sulla problematica e consenta quindi di definire con certezza l'ambito

di applicazione della norma in analisi.

Forse, e spero di sbagliarmi, questo è un segno dei tempi, qualcosa sta lentamente cambiando, e si sta facendo sempre più chiara l'evidenza che la logica analitica che aveva caratterizzato la riforma degli anni '70 ha fallito e, in qualche modo, vada sostituita.

Questo scritto, pur richiamandola con costanza, ha volutamente tralasciato un'analisi approfondita dell'unica vera sanzione propria prevista dall'ordinamento per la mancata esibizione della documentazione, ovvero quella prevista dall'art. 11 del D. Lgs. n. 471/1997. Tale scelta è stata dettata per dare maggior risalto a quelle che ritengo le più pericolose conseguenze sulle quali contribuenti e professionisti sono chiamati a riflettere.

<sup>32</sup> In sede di conclusioni, è possibile considerare sullo stesso livello la metodologia sintetica e quella induttiva.

# NATURA GIURIDICA, CONTABILITÀ E RENDICONTAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Moris Iob / Praticante Ordine di Udine

## ABSTRACT

Il presente lavoro dopo aver individuato i criteri per la qualificazione commerciale o meno degli enti *no profit* affronta il tema della contabilità e della rendicontazione. L'intera trattazione è incentrata su aspetti di carattere fiscale: nel paragrafo dedicato alla "natura giuridica" vengono mappati i presupposti (oggettivo, soggettivo, della prevalenza) che determinano la qualificazione tributaria degli enti; nel paragrafo dedicato alla "contabilità e rendicontazione" si descrivono sommariamente quali sono gli obblighi contabili e si propone un rendiconto economico pensato per gli enti associativi privi della qualifica di Onlus. La mancanza di un'espressa previsione normativa che imponga a tutti gli enti l'obbligo di redigere un documento contabile di sintesi della gestione si scontra, da un lato, con l'esigenza di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria della natura non commerciale dell'ente e dall'altro, con il rispetto delle normative IVA, IRES e IRAP in sede di detrazione dell'IVA, deducibilità dei costi, calcolo della base imponibile IRAP. Lo sviluppo della trattazione porta alle seguenti conclusioni:

- la qualificazione giuridica dell'ente passa attraverso la qualificazione giuridica delle sue attività complessivamente considerate, tenendo conto che la commercialità di un'attività è un concetto relativo e non assoluto in funzione dell'ente che la pone in essere e del contesto tributario (IVA o IRES) di riferimento;
- per gli enti che svolgono attività commerciale non prevalente i ricavi e i proventi ma soprattutto i costi e gli oneri vanno imputati alla gestione commerciale e alla gestione istituzionale secondo logiche che non siano meramente discrezionali.

## 1. Introduzione

Recentemente<sup>1</sup> l'Agenzia delle Entrate ha emanato le consuete istruzioni annuali volte a pianificare l'attività ispettiva per l'anno in corso individuando gli obiettivi dell'attività di controllo riservata agli enti non commerciali (d'ora innanzi ENC) sia in termini repressivi, al fine di recuperare l'evasione pregressa, che preventivi, al fine di promuovere la fuoriuscita di quelli privi del requisito di appartenenza. Inoltre, la previsione per la prima volta di un *budget* di produzione che contempli esplicitamente una quota di verifiche e di accertamenti destinati ai soggetti in parola<sup>2</sup> e il censimento degli enti associativi realizzato mediante le comunicazioni telematiche imposte dall'art. 30 D.L. 185/2008, sono il segnale di un rinnovato interesse dell'Amministrazione Finanziaria per il terzo settore nel tentativo di scoraggiare un uso distorto degli ENC non in linea con finalità etico-sociali, solidaristiche o mutualistiche a cui dovrebbero ispirarsi.

A ben vedere, l'attenzione dedicata agli ENC è sicuramente condivisibile in quanto destinatari di una imposizione fiscale di favore che deve essere riservata soltanto a quelli che ne hanno effettivamente diritto. Questa considerazione non vuole certo sminuire il ruolo svolto dagli ENC nella società ma rimanda ad un necessario confronto tra le finalità tutelate dal legislatore e meritevoli di essere considerate e sostenute con il riconoscimento di vantaggi fiscali e le attività effettivamente esercitate.

Date le premesse il presente lavoro prende le mosse dall'attività ispettiva dell'Amministrazione Finanziaria che prevede un controllo formale ed uno sostanziale. Il primo è finalizzato a verificare la regolare istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili e degli altri documenti obbligatori; il secondo è finalizzato a verificare il rispetto delle disposizioni in materia di imposte dirette ed indirette la cui violazione comporta sottrazione di materia imponibile. Nel corso della trattazione saranno dapprima individuati i criteri per la qualificazione tributaria degli enti e delle loro attività per poi trattare gli obblighi contabili ed il rispetto delle normative IVA, IRES, IRAP.

## 2. La qualificazione giuridica dell'ente e delle sue attività

Sono non commerciali gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. È questa la definizione accolta dal legislatore tributario e che rappresenta necessariamente il

punto di partenza di ogni considerazione sul settore del *no profit*. Infatti, la natura intrinseca degli ENC non può che essere studiata approfondendo due concetti cardine esplicitati nella suddetta definizione: cosa s'intenda per "oggetto esclusivo o principale" e cosa costituisca "esercizio di attività commerciali".

Partiamo dal secondo. Si può sicuramente affermare che la commercialità di un ente, di un insieme di attività o di una singola attività è un'astrazione che non ammette una definizione generalmente valida ma va verificata di volta in volta, avendo riguardo al contesto normativo, alle caratteristiche dell'ente, alle specifiche attività. Due sono i criteri che devono essere presi a riferimento, uno oggettivo e uno soggettivo. Il criterio oggettivo riconosce nell'attività svolta l'unico elemento decisivo ai fini della qualificazione di commercialità, non rilevando in alcun modo la natura del soggetto (pubblica o privata), il modello organizzativo scelto (associazione o comitato), le finalità sociali perseguite. Si tratta allora di capire quali attività siano commerciali e quali meno sulla base di parametri che prescindano dalle motivazioni che spingono un soggetto a porle in essere. I parametri in questione sono dettati normativamente<sup>3</sup> e definiscono commerciali le attività elencate nell'art. 2195 c.c. anche se non organizzate in forma d'impresa e le attività dirette alla prestazione di servizi non rientranti nel citato articolo, ma organizzate in forma d'impresa. Sempre per presunzione normativa sono poi considerate in ogni caso commerciali le seguenti attività<sup>4</sup>:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- gestione di spazi aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- prestazioni alberghiere o di alloggio;
- servizi portuali ed aeroportuali;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Data l'oggettiva commercialità di un'attività per il suo inquadramen-

<sup>1</sup> Circolare n. 20/E del 16 aprile 2010.

<sup>2</sup> In tal senso si è espressa sempre l'Agenzia delle Entrate nella circolare di cui alla nota precedente.

<sup>3</sup> Rispettivamente per IVA e IRES all'art. 4, co. 1 D.P.R. 633/72 e all'art. 55 D.P.R. 917/86.

<sup>4</sup> L'elencazione per l'IVA e l'IRES, rispettivamente all'art. 4, co. 5, primo periodo D.P.R. 633/72 e all'art. 148, co. 4 D.P.R. 917/86, è pressoché la stessa. Si riporta quella dettata dall'articolo in ambito IVA.

to definitivo bisogna guardare all'ente che la pone in essere. Questo perché concettualmente non esiste una perfetta sovrapposizione tra il carattere della "non commercialità", oggettivamente appurato, e il carattere della "non imponibilità", inteso come esclusione da tassazione IVA e IRES. A tal proposito diventa decisivo il criterio soggettivo in quanto il legislatore tributario accanto ad una disciplina comune, generalmente valida per tutti gli ENC, ha previsto norme specifiche in deroga o ad integrazione della stessa. Inoltre, non sempre vi è coincidenza tra le esclusioni previste in ambito IVA e quelle previste in ambito IRES, tanto che una stessa fattispecie può essere qualificata commerciale ai fini IVA ed istituzionale ai fini IRES.

Ciò significa che l'appartenenza ad una categoria piuttosto che ad un'altra ha riflessi non soltanto sull'organizzazione interna ma anche e soprattutto sul regime fiscale previsto per le singole attività, avendo riguardo al contesto normativo di riferimento. Si riportano alcuni esempi. Non è imponibile per un'associazione di promozione sociale, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, anche a fronte di corrispettivi specifici, presso le sedi e nei confronti dei propri soci, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quella istituzionale<sup>5</sup>. Non è imponibile per un'associazioni politica, ai soli fini dell'imposta sui redditi, l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici in attuazione alle finalità dell'ente<sup>6</sup>. Non sono imponibili per un'Onlus, ai soli fini dell'imposta sui redditi, le attività commerciali direttamente connesse a quelle istituzionali<sup>7</sup>.

Dopo aver chiarito quali sono le attività oggettivamente commerciali e manifestato l'esigenza di procedere ad una valutazione mirata per ogni singolo ente resta da approfondire il concetto di esclusività dell'oggetto sociale. La natura non commerciale di un ente dipende dalle sue attività le quali devono essere almeno in prevalenza non commerciali. In prima battuta, vale l'affermazione sul piano normativo della volontà sancita dal sodalizio e risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto se esistenti nella forma dell'atto pubblico, della scrittura privata autenticata o registrata<sup>8</sup>; successivamente, il carattere non commerciale deve essere verificato con riferimento alla situazione di fatto non potendosi considerare esaustiva la sola enunciazione statutaria. Pertanto le finalità formali non hanno effetto vincolante e non saranno opponibili all'Amministrazione Finanziaria qualora in contrasto con l'effettiva organizzazione ed impiego di persone e risorse. La natura dell'attività in concreto esercitata prevale, dunque, sul fine dichiarato perché se ciò non fosse si ammetterebbe che un soggetto sia arbitro della propria tassabilità<sup>9</sup>. Venendo ora agli aspetti pratici, nell'ipotesi di più attività di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale per qualificare l'ente si procede ad una verifica quantitativa sulla base dei seguenti parametri<sup>10</sup>:

- prevalenza delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti rispetto alle restanti attività;
- prevalenza dei ricavi da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni e delle prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- prevalenza dei componenti positivi da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali;
- prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Sul punto, è appena il caso di precisare che il verificarsi di una o più delle condizioni ivi previste non comporta il mutamento immediato della qualifica, posto che i parametri in commento devono essere utilizzati quali elementi di un giudizio complessivo al fine di verificare che l'attività commerciale sia stata svolta effettivamente per la maggior parte del periodo d'imposta<sup>11</sup>.

Altresì una verifica di tipo quantitativo viene impiegata nel campo delle Onlus con l'obiettivo di porre un limite all'esercizio di attività connesse, ossia funzionali allo svolgimento di quelle istituzionali e pertanto potenzialmente commerciali. In sostanza lo svolgimento di queste attività è consentito a condizione che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascun settore<sup>12</sup>:

- le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali (tenuto conto, ad esempio, degli investimenti, dell'impiego delle risorse materiali ed umane, del numero delle prestazioni effettuate<sup>13</sup>);
- i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

### 3. Contabilità e rendicontazione

Gli ENC che esercitano attività commerciali, escluse quelle di carattere occasionale, devono tenere la contabilità separata<sup>14</sup> nei modi e nei termini fissati dal D.P.R. 600/73. Il presupposto soggettivo è disposto dall'art. 13, il quale stabilisce che ai fini dell'accertamento, per le sole attività commerciali, sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ... che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali". Il citato articolo opera un rimando all'art. 20 dello stesso decreto, rubricato "Scritture contabili degli enti non commerciali", al fine di individuare quali sono in concreto i documenti contabili da predisporre:

- libro giornale e libro degli inventari;
- registri previsti ai fini IVA;
- scritture ausiliarie degli elementi patrimoniali e reddituali (mastri e partitari);
- scritture ausiliarie di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili.

Questi documenti non saranno necessariamente riferiti soltanto alle attività commerciali ma potranno accogliere anche le risultanze dell'attività istituzionale. Infatti, l'obbligo di tenere una contabilità separata introdotto dall'art. 3 del D. Lgs. 460/97, non prevede l'istituzione di un libro giornale e di un piano dei conti per ogni attività essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le movimentazioni relative ad ogni attività<sup>15</sup>. I componenti comuni dovranno essere imputati a voci di conto specifiche per essere ripartiti tra i conti dell'attività istituzionale e quelli dell'attività commerciale al termine dell'esercizio, sulla base di un pro-rata dato dal rapporto tra l'ammontare dei proventi commerciali e l'ammontare complessivo di tutti i proventi.

Ad esempio, si può scegliere di prevedere per ogni voce di costo una sottovoce che distingua, a seconda della sua natura intrinseca, tra istituzionale, commerciale e promiscuo, beninteso che la scelta non può mai essere discrezionale ma va operata applicando criteri d'imputazione oggettivi e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati. Diversamente si può decidere di non compiere alcuna distinzione in sede di rilevazione e registrazione contabile ammettendo che tutti i costi debbano essere considerati promiscui. La scelta tra le due alternative è frutto di un *trade off* tra vantaggi e svantaggi di ciascuna. La prima consente una rappresentazione puntuale dell'attività complessiva ed un'analisi approfondita della gestione dell'ente; di contro richiede uno sforzo contabile non trascurabile, soprattutto in realtà di medio - grandi dimensioni. La seconda si adatta perfettamente a situazioni in cui non sia possibile (o economicamente conveniente) operare una distinzione basata sulla finalità di un costo.

Queste considerazioni possono essere estese anche agli enti che si avvalgono di regimi contabili semplificati<sup>16</sup> ma comunque interessati

<sup>5</sup> Art. 4, co. 6 D.P.R. 633/72 e art. 148, co. 5 D.P.R. 917/86.

<sup>6</sup> Art. 148, co. 6 D.P.R. 917/86.

<sup>7</sup> Art. 150, co. 2, D.P.R. 917/86.

<sup>8</sup> Art. 73, co. 4 D.P.R. 917/86.

<sup>9</sup> A tal proposito cfr. Corte Costituzionale, sentenza 19 novembre 1992, n. 467; Corte di Cassazione, sentenza 29 luglio 2005, n. 16032; Corte di Cassazione, sentenza 29 marzo 1990, n. 2573; Risoluzione ministeriale n. 11/003 del 27 febbraio 1980.

<sup>10</sup> Art. 149 D.P.R. 917/86. Qualora dall'applicazione della citata norma l'ente perda le sue prerogative ai fini delle imposte dirette sarà qualificato commerciale anche ai fini IVA, in ragione del generale rimando operato ai sensi dell'art. 4, co. 9 D.P.R. 633/72.

<sup>11</sup> Vedi C.M. 124/E del 12 maggio 1998. La norma non si applica agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche e alle associazioni sportive dilettantistiche (art. 149, co. 4 D.P.R. 917/86).

<sup>12</sup> Art. 10, co. 5, D. Lgs. 460/97.

<sup>13</sup> C.M. 168/E del 26 giugno 1998.

<sup>14</sup> Art. 144, co. 2 D.P.R. 917/86.

<sup>15</sup> In questa direzione si è espressa l'Amministrazione Finanziaria con con risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002.

<sup>16</sup> Il riferimento va al regime semplificato (art. 18, co. 1 D.P.R. 600/73) e al regime supersemplificato (art. 20, co. 4 D.P.R. 600/73 e L. 398/91) i quali riducono gli obblighi contabili dell'ente alla sola tenuta dei registri previsti dalla normativa IVA.

a redigere un rendiconto economico e finanziario per informare gli associati dell'andamento della gestione, per verificare l'adeguatezza del sistema organizzativo interno e per vincere presunzioni di natura fiscale. In merito a quest'ultimo aspetto occorre sottolineare che la bontà delle scritture contabili e della rendicontazione costituisce il presupposto di un corretto comportamento tributario in sede di dichiarazioni IVA, IRES e IRAP ed è indispensabile per la verifica del

criterio di prevalenza non commerciale.

Di seguito viene proposto uno schema di rendiconto economico adattabile a qualsiasi ente associativo privo della qualifica di Onlus, e vengono messi in evidenza i suoi possibili utilizzi in ambito fiscale. L'ente non si avvale di regimi forfettari di determinazione del reddito o dell'IVA, tutti i costi vengono considerati promiscui e si presume, per semplicità espositiva, che la rilevanza fiscale coincida con quella civilistica.

	Gestione complessiva	Gestione istituzionale	Gestione commerciale
quote associative	235.500	235.500	
corrispettivi specifici	125.200	125.200	
contributi enti pubblici attività istituzionale	36.200	36.200	
contributi privati	3.000	3.000	
raccolta pubblica di fondi 1	6.200	6.200	
raccolta pubblica di fondi 2	15.300	15.300	
5xmille	900	900	
donazioni e lasciti testamentari	-	-	
<b>A) Attività istituzionale</b>	<b>422.300</b>	<b>422.300</b>	
prestazioni di servizi	325.600		325.600
di cui esenti art. 10 co. 1 n. 20 D.P.R. 633/72	35.200		35.200
cessioni di beni	25.200		25.200
corrispettivi enti pubblici attività commerciale	12.500		12.500
contributi enti pubblici attività commerciale	5.200		5.200
<b>B) Attività commerciale</b>	<b>368.500</b>		<b>368.500</b>
<b>Attività complessiva</b>	<b>790.800</b>	<b>422.300</b>	<b>368.500</b>
acquisto di beni	35.250	18.683	16.568
rimanenze finali	-7.550	-4.002	-3.549
rimanenze iniziali	6.250	3.313	2.938
spese per servizi	245.200	129.956	115.244
godimento beni di terzi	132.500	70.225	62.275
costi per dipendenti	295.890	156.822	139.068
costi per co.co.co. assimilati e autonomi	6.500	3.445	3.055
costi per co.co.co. art. 67, lett. m) D.P.R. 917/86	28.200	14.946	13.254
amm.to imm.ni materiali	12.300	6.519	5.781
amm.to imm.ni immateriali	1.500	795	705
oneri diversi di gestione	6.545	3.469	3.076
<b>C) Costi di gestione</b>	<b>762.585</b>	<b>404.170</b>	<b>358.415</b>
<b>Risultato della gestione caratteristica</b>	<b>28.215</b>	<b>18.130</b>	<b>10.085</b>
proventi finanziari e patrimoniali	425	225	200
oneri finanziari e patrimoniali	313	166	147
<b>D) Risultato della gestione finanziaria e patrimoniale</b>	<b>112</b>	<b>59</b>	<b>53</b>
proventi straordinari	1.200	636	564
oneri straordinari	350	186	165
<b>E) Proventi e oneri straordinari</b>	<b>850</b>	<b>451</b>	<b>400</b>
<b>Risultato ante imposte</b>	<b>29.177</b>	<b>18.640</b>	<b>10.537</b>
IRES dell'esercizio	2.898	-	2.898
IRAP dell'esercizio	8.479	4.509	3.970
<b>Risultato della gestione</b>	<b>17.800</b>	<b>14.131</b>	<b>3.669</b>

### IVA

L'art. 19, co. 4 D.P.R. 633/72 prevede che "per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati".

A riguardo si osserva che la norma non detta alcuna regola specifica, ma riconosce soltanto un principio di fondo, lasciando al contribuente l'onere di scegliere il criterio più appropriato per ogni fattispecie concreta. Tuttavia l'Amministrazione Finanziaria è intervenuta con circolari e risoluzioni fornendo indicazioni sulle regole di ripartizione dell'imposta tra la parte detraibile e quella indetraibile:

– la ripartizione di un costo va fatta in base ad una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro impiego dei beni e dei servizi al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si ricollegherà ad operazioni soggette al tributo e in quale misura, invece, ad operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta<sup>17</sup>;

– nei casi in cui sussiste l'impossibilità di adottare dei criteri specifici di imputazione degli acquisti destinati promiscuamente all'attività commerciale ed all'attività istituzionale si può superare tale difficoltà stabilendo la misura dell'IVA detraibile in base alla percentuale rappresentata dall'attività commerciale nell'ambito di tutta l'attività<sup>18</sup>;

– la percentuale di indetraibilità sugli acquisti, determinata in un periodo d'imposta, può essere applicata provvisoriamente alle liquidazioni periodiche del periodo successivo, salvo conguaglio in sede di dichiarazione annuale in relazione all'effettivo rapporto che si è verificato nell'anno tra operazioni soggette ed operazioni escluse<sup>19</sup>. Quantificata l'imposta sugli acquisti detraibile secondo le regole appena illustrate, per gli enti che pongono in essere anche attività esenti non occasionali la detrazione sarà ulteriormente limitata da un prorata di detraibilità calcolato in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, ri-

<sup>17</sup> Circolare 328/E del 24 settembre 1997.

<sup>18</sup> Risoluzione 137/E del 8 settembre 1998.

<sup>19</sup> Circolare 108/E del 24 maggio 2000.

spetto allo stesso importo aumentato delle operazioni esenti<sup>20</sup>.  
Prendendo i dati riportati nell'esempio avremo che:

$$\text{Pro-rata di commercialità} = \frac{\text{Attività commerciale}}{\text{Attività complessiva}} = \frac{368.500}{790.800} = 47\%$$

**Pro-rata art. 19 bis =**

$$\frac{\text{prestazioni di servizi (escluse le att. esenti) + cessioni di beni + corrispettivi enti pubb}}{\text{prestazioni di servizi + cessioni di beni + corrispettivi enti pubb}} = \frac{328.100}{363.300} = 90\%$$

% di detraibilità IVA = 47% x 90% = 42%

### IRES

Il reddito complessivo degli ENC è dato dalla sommatoria di quattro categorie reddituali, ovvero redditi fondiari, redditi di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi. Nell'ambito del reddito d'impresa gli ENC sono soggetti passivi d'imposta sull'utile calcolato dalla differenza tra ricavi e costi, fiscalmente riconosciuti secondo le regole del TUIR, afferenti alla sola attività commerciale<sup>21</sup>. Per i costi promiscui la logica di ripartizione è appositamente prevista dall'art. 144, co. 4 D.P.R. 917/86 in base al quale "le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi". In sostanza l'incidenza dei costi promiscui viene ricalcolata in base al pro-rata di commercialità ed il reddito d'impresa sarà dato dalla differenza tra i ricavi commerciali ed i costi così rideterminati.

Nel nostro esempio: *Utile ante imposte* = 10.537  
IRES dell'esercizio = 10.537 x 27,5% = 2.898

### IRAP

Gli ENC rientrano nell'ambito applicativo dell'IRAP indipendentemente dallo svolgimento di attività commerciali. Infatti, ai sensi dell'art. 2 D. Lgs. 446/97, il presupposto impositivo è "l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". La determinazione della base imponibile segue regole diverse per l'attività istituzionale e per quella commerciale: nel primo caso è data dalle retribuzioni spettanti al personale dipendente e dai compensi spettanti alle collaborazioni coordinate e continuative; nel secondo caso è calcolata contrapponendo costi e ricavi d'esercizio. Il valore della produzione dell'attività istituzionale sarà così calcolato:

$$\begin{aligned} & \text{Retribuzioni spettanti al personale dipendente} \\ & + \\ & \text{Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente} \\ & + \\ & \text{Compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale} \\ & - \\ & \text{Deduzioni art. 11, co. 1, lett a), n. 5 D. Lgs. 446/97} \\ & \quad \text{(es. spese relative a disabili e apprendisti)} \\ & - \\ & \text{Redditi di lavoro dipendente o assimilati corrisposti ai ricercatori e/o docenti} \\ & - \end{aligned}$$

### Quota istituzionale deduzione forfettaria per soggetti minori<sup>22</sup>

$$= \frac{\text{Valore della produzione attività istituzionale}}{\text{Valore della produzione attività commerciale}}$$

Le retribuzioni spettanti al personale dipendente si assumono in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali<sup>23</sup>; inoltre non sono imponibili le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati che costituiscono per il percipiente redditi di cui all'art. 67, co. 1, lett. m) D.P.R. 917/86<sup>24</sup>.

Anche in ambito IRAP<sup>25</sup>, nel caso in cui l'ente svolga attività commerciale si applicano ai costi promiscui le percentuali calcolate con il pro-rata di commercialità valido ai fini IVA e IRES.

Nel caso di specie il valore della produzione per l'attività istituzionale è così determinato:

$$\text{Indice di tipicità} = 1 - 47\% = 53\%$$

$$\text{Imponibile previdenziale complessivo} = 211.619$$

$$\text{Imponibile previdenziale per la sola attività istituzionale} = 211.619 \times 53\% = 112.158$$

$$\text{Compensi per co.co.co. assimilati e autonomi per la sola attività istituzionale} = 3.445$$

$$\text{Valore della produzione attività istituzionale} = 112.158 + 3.445 = 115.603$$

$$\text{IRAP dell'esercizio (quota parte istituzionale)} = 115.603 \times 3,9\% = 4.509$$

La base imponibile dell'attività commerciale segue le stesse regole di determinazione previste per le società di capitali, rendendosi necessaria una riclassificazione dei bilanci degli ENC secondo lo schema civilistico di cui all'art. 2425 c.c.. Dal rendiconto proposto sarà calcolata come differenza tra:

$$\begin{aligned} & \text{Attività commerciale} \\ & - \\ & \text{Costi di gestione} \\ & + \\ & \text{Costi per dipendenti} \\ & + \\ & \text{Costi per co.co.co. assimilati e autonomi} \\ & - \\ & \text{Deduzioni art. 11, co. 1, lett a) D. Lgs. 446/97} \\ & \quad \text{(es. contributi Inail, deduzione forfettaria e per oneri contributivi)} \\ & - \\ & \text{Deduzione art. 11, co. 4 bis.1. D. Lgs. 446/97} \\ & \quad \text{(ded. forfettaria fino ad un massimo di 5 dipendenti alternativa} \\ & \quad \text{a quella forfettaria e per oneri contributivi)} \\ & - \\ & \text{Redditi di lavoro dipendente o assimilati corrisposti ai ricercatori e/o docenti} \\ & - \\ & \text{Quota commerciale deduzione forfettaria per soggetti minori} \\ & = \\ & \text{Valore della produzione attività commerciale} \end{aligned}$$

Nel nostro esempio:

$$\text{Deduzioni art. 11, co. 1, lett a)} = 107.278$$

$$\text{Deduzioni art. 11, co. 1, lett a) per la sola attività commerciale} = 107.278 \times 47\% = 50.421$$

$$\text{Valore della produzione attività commerciale} = 368.500 - 358.415 + 139.068 + 3.055 - 50.421 = 101.787$$

$$\text{IRAP dell'es. (quota parte commerciale)} = 101.787 \times 3,9\% = 3.970$$

<sup>20</sup> Vedi artt. 19, co. 5 e 19 bis D.P.R. 633/72.

<sup>21</sup> Ad esclusione delle Onlus per le attività direttamente connesse ai sensi dell'art. 150, co. 2 D.P.R. 917/86.

<sup>22</sup> La deduzione va a ridurre la base imponibile complessiva data dalla somma tra il valore della produzione istituzionale e quello commerciale e si applica ai soggetti la cui base imponibile non eccede determinate soglie (art. 11, co. 4 bis D.l.s. 446/97).

<sup>23</sup> Vedi istruzioni all'IRAP 2010, pag. 44.

<sup>24</sup> Si tratta di somme corrisposte da associazioni sportive dilettantistiche ad atleti, allenatori e ad altre figure non professionali occupate nell'ambito dello sport dilettantistico.

Tali somme in quanto incluse tra i redditi diversi non sono comprese tra i compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 50, co. 1, lett. c bis D.P.R. 917/86, che invece concorrono alla determinazione della base imponibile.

<sup>25</sup> Art. 10, co. 2 D. Lgs. 446/97.

# UN NUOVO PERICOLO PER I CREDITORI: LA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ

Rita Maggi / Praticante Ordine di Verona

**ABSTRACT.** Alcune sentenze della Corte di Cassazione, di recentissima pubblicazione, hanno rimarcato i particolari effetti determinati dal novellato articolo 2495 c.c. in materia di estinzione delle società, siano esse di capitali che di persone.

Recepito dalla prassi quasi in sordina, l'articolo 2495 c.c. ha in realtà una portata, così come è stata esplorata ed illustrata dalla Suprema Corte, di non secondaria rilevanza, sia con riferimento alle società di persone sia a quelle di capitali, con pesanti risvolti in materia di tutela dei creditori sociali di queste ultime. La principale finalità del presente elaborato è quello di combinare il contenuto normativo dell'articolo del codice civile dedicato alla "cancellazione della società" con le posizioni assunte dalla Corte di Cassazione, avendo come obiettivo quello di illustrare quali potrebbero essere le estreme conseguenze derivanti dall'applicazione della norma in oggetto per i creditori sociali, anche in ipotesi di fallimento della società.

L'elaborato aspira ad essere un campanello d'allarme volto a sollecitare i creditori sociali per l'attivazione delle forme di tutela dei diritti da loro vantati, in considerazione dei ristretti termini di intervento e dei poteri loro attribuiti.

## 1. La cancellazione delle società dal registro delle imprese

Il dissolvimento del patrimonio sociale e la sua realizzazione in termini monetari, attraverso la vendita delle attività e il pagamento delle passività, è una delle ultime fasi della vita di una società e viene posta in essere, tipicamente – salvo quanto diversamente previsto dall'articolo 2475 c.c. -, dai liquidatori.

A seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, tra gli adempimenti che i liquidatori devono porre in essere, vi è l'obbligo, previsto per le società di capitali dall'articolo 2495 c.c., di cancellare, in un periodo di tempo ragionevolmente breve, la società dal registro delle imprese. La domanda di cancellazione, supportata da elementi giustificativi e corredata dalla documentazione a supporto dell'istanza medesima, sarà oggetto di verifica formale da parte dei funzionari dell'ufficio del registro delle imprese i quali, una volta riscontrata la regolarità dell'istanza, provvederanno a cancellare definitivamente la società dal registro.

La sostanziale novità introdotta dalla riforma del 2003 in relazione all'articolo 2495 c.c., norma innovativa ed ultrattiva, è la previsione per cui la cancellazione delle società di capitali dal registro comporti efficacia costitutiva ai fini della loro definitiva cessazione. La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese diviene quindi condizione necessaria e sufficiente per l'estinzione del soggetto giuridico societario, che si dissolve.

La data di cancellazione, peraltro, assume un rilievo non secondario ai fini della determinazione del periodo di tempo entro il quale è ammissibile la dichiarazione di fallimento della società: da tale data, infatti, viene fatto decorrere il termine annuale di cui all'articolo 10 della Legge Fallimentare.

L'efficacia costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese per l'estinzione delle società di capitali è diffusamente riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza, anche di Cassazione<sup>1</sup>.

Diversamente, solo recentemente, in contrasto con un consolidato orientamento giurisprudenziale, la Corte di Cassazione con sentenza del febbraio 2010<sup>2</sup>, ha esteso la disciplina sopra menzionata anche alle società di persone, prevedendo tuttavia, per queste ultime, che l'efficacia della cancellazione dal registro delle imprese abbia natura meramente dichiarativa – in analogia all'efficacia dichiarativa dell'iscrizione al registro per le medesime società<sup>3</sup>.

Anche nel caso di società di persone, quindi, la data di cancellazione dal registro delle imprese risulta essere quel riferimento, preciso ed opponibile ai terzi, da cui far decorrere gli effetti del dissolvimento del contratto societario<sup>4</sup>.

## 2. Gli effetti dell'estinzione della società di persone sui creditori sociali

La natura dichiarativa dell'estinzione di una società di persone a

seguito di cancellazione dal registro delle imprese, comporta il dissolvimento del patrimonio sociale, cui in precedenza i creditori potevano fare riferimento per il soddisfacimento dei loro diritti. La cancellazione della società di persone dal registro delle imprese determina, data l'efficacia dichiarativa, una presunzione di conoscenza nei terzi, compresi i creditori sociali, dell'avvenuto dissolvimento della società.

Gli effetti di tale estinzione, tuttavia, hanno portata limitata per quanto riguarda una società di persone. In primo luogo, infatti, si deve rilevare come, a norma dell'articolo 2280 c.c. i liquidatori non possano distribuire somme, nemmeno a titolo parziale, ai soci prima dell'estinzione di tutte le passività ma, anzi, siano obbligati a richiedere agli stessi, nei limiti delle loro responsabilità, le somme necessarie per il pagamento dei debiti non soddisfatti dalla realizzazione dell'attivo patrimoniale. A fortiori, l'articolo 2282 c.c. impone che la ripartizione dell'attivo tra i soci possa avvenire solo dopo che i debiti sociali siano stati estinti.

Alla luce delle suddette norme, pertanto, non è ammissibile per i liquidatori estinguere una società di persone in presenza di debiti sociali. L'articolo 2312 c.c. relativamente ai creditori sociali non soddisfatti deve dunque essere letto alla luce degli articoli 2280 e 2282 c.c.. Dato che, nulla essendo disposto diversamente rispetto all'articolo 2280 c.c., i liquidatori non possono procedere alla conclusione della liquidazione se non dopo aver soddisfatto tutti i debiti sociali di loro conoscenza, con la locuzione "creditori sociali insoddisfatti" si intenderanno i creditori sopravvenuti nei confronti della società ovvero quelli non noti ai liquidatori (ad esempio i casi in cui alcuni debiti non vengano correttamente indicati nella contabilità da parte dei precedenti amministratori).

L'articolo 2312 c.c. per le società in nome collettivo e l'articolo 2324 c.c. per le società in accomandita semplice, garantiscono dunque ai creditori sociali la piena tutela dei loro diritti i quali, tuttavia, se emersi o divenuti noti successivamente all'estinzione della società, potranno essere fatti valere nei confronti dei singoli soci, illimitatamente responsabili.

In base a quanto illustrato, quindi, la portata dell'articolo 2495 c.c. in materia di tutela dei creditori di società di persone sarà ristretta ai seguenti effetti: la precisa definizione del *dies a quo* far decorrere i termini per la richiesta di fallimento e la possibilità di tutelare il credito insoddisfatto attraverso i principi riconosciuti dall'attuale sistema normativo agli articoli 2312 e 2324 c.c..

## 3. Gli effetti dell'estinzione della società di capitali sui creditori sociali

La disciplina prevista per le società di persone è sostanzialmente

<sup>1</sup> Si veda, tra le altre, Cass. Civ., sez II, 13 novembre 2009; Cass. Civ., sez II, 15 ottobre 2008. (Grippe, 2009)

<sup>2</sup> In particolare: Corte di Cassazione, sezioni Unite, sentenza numero 4062 del 22 febbraio 2010, (Weigmann, 2010).

<sup>3</sup> (Saccardo, 2010).

<sup>4</sup> (Sgobbo, 2010)

differente a quella delle società di capitali, in considerazione della responsabilità limitata in capo ai soci di queste ultime.

In particolare si deve rilevare come per una società di capitali non esista alcuna norma assimilabile agli articoli 2280 e 2282 c.c.. Pertanto, non si può escludere che la procedura di liquidazione, una volta trasformate in termini monetari tutte le attività patrimoniali, possa condurre i liquidatori a redigere un bilancio finale di liquidazione da cui emergano debiti non ancora soddisfatti e, conseguentemente, un patrimonio netto negativo.

La sopravvivenza di attività o passività aziendali, infatti, non avrebbero alcun rilievo ai fini della possibilità di cancellare dal registro delle imprese e, quindi, estinguere una società di capitali<sup>5</sup>.

L'eventuale sopravvenienza di attività aziendali è stata recentemente analizzata dalla sentenza numero 22830 del 4 ottobre 2010 della Corte di Cassazione, terza sezione civile, che ha affermato come, un sopravvenuto risarcimento nei confronti di una società di capitali estinta, in quanto cancellata dal registro delle imprese, sia comunque dovuto nei confronti dei singoli soci, in quanto unici soggetti legittimati ad agire in giudizio<sup>6</sup>.

Diversamente, invece la sopravvenienza di passività aziendali, comporterebbe considerazioni di gran lunga più complesse. Infatti, un bilancio finale di liquidazione, anche se indicante un patrimonio netto negativo, dopo essere stato approvato, anche implicitamente, dall'assemblea dei soci, potrebbe autorizzare i liquidatori a richiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, determinandone la definitiva estinzione.

In quali casi è ipotizzabile e quali sarebbero gli effetti dell'estinzione della società nel caso in cui il bilancio di liquidazione presentasse un deficit patrimoniale?

Secondo il disposto dell'articolo 2495 i creditori sociali, una volta avvenuta l'estinzione della società, avrebbero la possibilità di rivalersi contro i soci, limitatamente alle somme da questi percepite nella fase liquidatoria. Tuttavia, nel caso in esame tali somme sarebbero inesistenti in quanto le attività aziendali non sarebbero risultate nemmeno sufficienti per il pagamento dei debiti sociali. In tali situazioni, come noto, i liquidatori non avrebbero infatti potuto effettuare distribuzioni anticipate o non dovute del patrimonio sociale ai soci.

Una volta esclusa la possibilità di rivalsa nei confronti dei soci, i creditori insoddisfatti potrebbero decidere di intraprendere un'azione di responsabilità verso i liquidatori. Tale azione sarebbe esperibile solamente in presenza di un presupposto oggettivo: il mancato pagamento dei debiti aziendali e di un presupposto soggettivo: un comportamento colposo, tenuto dai liquidatori durante il processo di trasformazione in termini monetari del patrimonio sociale o di distribuzione non dovuta delle somme ricavate dalle attività liquidatorie. Non si deve però escludere a priori la mancanza di un comportamento colposo in capo ai liquidatori, in presenza di un bilancio finale di liquidazione indicante debiti sociali non ancora soddisfatti. Si potrebbe a tal proposito obiettare che, comunque, nelle ipotesi prospettate sarebbe ravvisabile in capo ai liquidatori la colpa di non aver richiesto il fallimento della società. In tal senso, infatti, si esprime il Principio contabile OIC numero 5, che impone la redazione di un bilancio iniziale di liquidazione, al fine, appunto, di accertare tutti i rapporti giuridici in essere tra la società ed i terzi, determinare il patrimonio netto iniziale di liquidazione, e stabilire se presumibilmente i fondi liquidi esistenti e gli incassi derivanti dall'attività liquidatoria possano essere in grado di estinguere le passività e coprire le spese e gli oneri della liquidazione.

Il bilancio iniziale di liquidazione, la cui redazione è richiesta ai liquidatori prima dell'avvio delle loro attività, ha quindi la finalità di verificare se, presumibilmente, le disponibilità monetarie esistenti, unitamente a quelle ricavabili dalla realizzazione del patrimonio aziendale, possano essere sufficienti per la completa estinzione delle passività, tenendo conto, peraltro, della successione temporale e della coerenza dei flussi monetari in entrata e in uscita. L'eventuale incapacità del patrimonio aziendale di fronteggiare adeguatamente le obli-

gazioni aziendali o la constatazione di una situazione di illiquidità insanabile dovrebbe condurre i liquidatori dapprima alla richiesta verso i soci dei versamenti ancora dovuti e, in seconda istanza, se tali somme non fossero comunque sufficienti al ripianamento delle passività aziendali, alla richiesta al tribunale competente della dichiarazione di fallimento della società.

In generale, quindi, il comportamento colposo del liquidatore che non abbia fatto richiesta di fallimento laddove necessaria, non può essere escluso, salvo il caso in cui la società non possa essere ricompresa nella categoria delle imprese fallibili ovvero nei casi in cui il deficit patrimoniale emerga in un momento successivo dell'attività liquidatoria, per colpa non imputabile ai liquidatori e che comporti per l'impresa la possibilità di rientrare nei limiti di non fallibilità.

Nel primo caso, ad esempio, ipotizzando un ammontare di debiti complessivi, esistenti all'apertura della liquidazione, scaduti e non pagati, inferiore ad euro 30.000, ai sensi dell'articolo 15 della legge fallimentare, non si potrebbe dar luogo alla dichiarazione di fallimento dell'impresa. Nel caso esemplificato, quindi, non si potrebbe attribuire alcuna colpa al liquidatore per la mancata istanza di fallimento in proprio, in quanto consapevole che la società da lui rappresentata non sarebbe fallibile.

Inoltre, preme evidenziare come l'articolo 15 della Legge Fallimentare richieda, per il superamento dei limiti di fallibilità, che i debiti scaduti siano superiori alla somma di 30.000 euro, senza alcun riferimento all'ammontare complessivo dei debiti.

Nel secondo caso, invece, la sopravvenienza di un deficit patrimoniale durante le fasi della liquidazione potrebbe dipendere dall'avvenuto perimento di alcuni beni aziendali o dalla riduzione del loro presumibile valore di realizzo, non imputabile ai liquidatori. In tal caso, comunque rimarrebbe l'obbligo in capo a questi ultimi di procedere ad istanza di fallimento, da attuare solamente in caso di superamento dei limiti di fallibilità, tenendo peraltro conto del fatto che l'attività liquidatoria avrebbe potuto ridurre notevolmente l'iniziale ammontare dei debiti scaduti, facendoli successivamente rientrare nelle soglie di cui all'articolo 15 Legge Fallimentare.

Alla luce di tali considerazioni si deve ammettere l'esistenza di alcuni casi in cui l'estinzione della società possa avvenire in presenza di un bilancio di liquidazione con patrimonio netto negativo<sup>7</sup>, dove i creditori sociali non possano invocare nessuna delle previsioni dell'articolo 2495 c.c.: la prima per mancanza di distribuzione del patrimonio ai soci, la seconda per mancanza di comportamenti colposi nell'operato dei liquidatori.

Pochi sarebbero dunque i residui rimedi attivabili dai creditori sociali insoddisfatti. Tra questi, uno potrebbe essere la possibilità di richiedere il fallimento della società estinta, ammettendo la fallibilità della società, anche in considerazione della sopravvenienza di ulteriori debiti scaduti, atti a superare la soglia dell'articolo 15 della Legge Fallimentare.

È quindi opportuno evidenziare la ristrettezza del periodo di tempo concesso dall'articolo 10 della Legge Fallimentare per la dichiarazione di fallimento a partire dalla data di cancellazione della società. Tale limitazione nei tempi a disposizione per la dichiarazione di fallimento comporta un rilevante aggravio procedurale che impone ai creditori sociali l'onere di mantenere costantemente monitorata la situazione delle imprese loro debentrici, attraverso la consultazione periodica delle risultanze del registro delle imprese.

Non sfugge tuttavia che, data la completa liquidazione delle attività aziendali, ben pochi poteri potrebbero essere azionati, in sede fallimentare, dal curatore al quale rimarrebbe la possibilità di ricorrere agli strumenti revocatori per ottenere, quantomeno, la *par condicio creditorum* e, sperabilmente, la soddisfazione, anche parziale, del credito non pagato in sede liquidatoria.

Diversamente, nel caso in cui la società estinta non risultasse comunque fallibile, i creditori rimasti insoddisfatti o i creditori sopravvenuti non avrebbero alcuna possibilità di ottenere il pagamento del

<sup>5</sup> (Pasquariello); (Franchi, 2009).

<sup>6</sup> "... resta in piedi, perché corretta, l'evocazione in giudizio dei soggetti (i soci, che sempre hanno agito o si sono costituiti in proprio) nei cui riguardi le azioni, attive e passive, fanno capo dopo l'estinzione della società, sia di capitale che personale, di cui fanno parte" Cass. 20830/2010.

<sup>7</sup> Se ne deve dedurre pertanto che la sopravvivenza dei debiti non possa più mettere in discussione la definitiva ed irreversibile estinzione della società.

loro credito.

La riforma, quindi, ha sostanzialmente depotenziato la tutela dei creditori sociali insoddisfatti da una procedura liquidatoria, lasciando loro limitate facoltà di azione nei confronti degli ex-soci e dei liquidatori né possibilità alcuna di opposizione al processo di approvazione del bilancio finale di liquidazione e di estinzione della società<sup>8</sup>.

Prima della riforma, invece, la giurisprudenza e la dottrina riconoscevano ai creditori sociali rimasti insoddisfatti dalla procedura liquidatoria, il diritto di agire anche nei confronti della società che era considerata soggetto ancora esistente, nonostante la cancellazione dal registro delle imprese<sup>9</sup> e lasciando loro tempi di intervento più ampi.

La riforma ha imposto maggiori oneri di informativa a carico dei creditori sociali a difesa dei loro diritti, aggravandoli dell'incombenza di mantenere costantemente sotto controllo la situazione delle società loro debentrici presso il registro delle imprese, a pena della definitiva perdita di ogni possibilità – seppur remota – di ottenere soddisfacimento di quanto loro dovuto in sede fallimentare.

Il legislatore avrebbe potuto più opportunamente imporre l'obbligo di comunicazione, da parte dei liquidatori ai singoli creditori sociali

rimasti insoddisfatti, dell'avvenuto deposito del bilancio finale di liquidazione quale preavviso del termine breve di estinzione della società, a seguito della cancellazione della medesima dal registro delle imprese. In tal modo, attraverso un mezzo effettivamente idoneo allo scopo, sarebbe stata garantita la necessaria informazione nei confronti dei creditori della decorrenza del termine annuale per le azioni a tutela dei loro diritti e, in particolare, per la richiesta del fallimento della società. In alternativa, il legislatore avrebbe potuto estendere anche ai casi di imprese collettive, cancellate dal registro delle imprese -diverse da quelle sottoposte a cancellate d'ufficio-, la possibilità per i creditori sociali rimasti insoddisfatti di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività, se successivo all'istanza di cancellazione, da cui far decorrere il termine di un anno per la dichiarazione di fallimento, così come invece previsto in alcuni casi specifici, dal secondo comma dell'art. 10 della Legge Fallimentare.

Al contrario, il legislatore ha ritenuto di riconoscere efficacia "costitutiva" all'estinzione risultante dalla cancellazione della società dal registro delle imprese, senza nessuna possibilità di dimostrazione della diversa data di estinzione da parte dei soggetti interessati

## BIBLIOGRAFIA

**Franchi Manuel**, Nota a corte di appello di Napoli del 28 maggio 2008, *Giurisprudenza di merito*, Giuffrè editore, Milano, vol. 10, 2009.

**Grippio Giovanni**, *Commentario delle società*, vol. II, Wolters kluwer Italia, Milano, 2009.

**Longhini Pietro**, *Gli effetti della cancellazione dal registro delle imprese sull'azione revocatoria ordinaria*, *Diritto e pratica delle società*, vol. 16, 2006.

**OIC**, *Principio contabile numero 5, Bilanci di liquidazione*, giugno 2008.

**Pasquariello Caterina**, *Il nuovo diritto delle società*, vol. III, a cura di Mafferi Alberti, Cedam, Padova, 2005.

**Saccardo Antonio**, *Il nuovo articolo 2495: valido anche per le società di persone*, *Il commercialista Veneto*, numero 194, 2010.

**Sgobbo Clara**, *L'efficacia costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese delle società alla luce delle modifiche societarie del 2003*, *Fonti del diritto Italiano - Codice Civile - a cura di Pietro Rescigno*, Giuffrè editore, Milano, 2010.

**Weigmann Roberto**, *La difficile estinzione delle società*, *Giurisprudenza Italiana*, vol. 7, Utet, Torino, 2010.

<sup>8</sup> Sembra ammessa a tal proposito solamente l'opposizione dei creditori diligenti, volta alla ripresa dei beni distribuiti piuttosto che ad evitare l'estinzione della società. (Longhini, 2006).

<sup>9</sup> (Pasquariello, 2005).