

**R**review



# TeamSystem Review

n. 237

Poste Italiane S.p.A.  
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione fiscale

In collaborazione con  
 Euroconference

 TeamSystem®

# LYNFA<sup>®</sup> Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

**Gestione dello Studio, integrato in LYNFA**, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

**Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.**

**1.** Funzionalità semplici per gestire **mandati e pratiche** in modo razionale.

**2.** Strumenti completi per **pianificare e redicontare** il tempo dedicato alle attività.

**3. Automatismi integrati per fatturare** rapidamente e senza errori.

**4. Grafici chiari e intuitivi** per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

[www.teamsystem.com](http://www.teamsystem.com)

 **TeamSystem<sup>®</sup>**

**TeamSystem**  
Review

Periodico  
di informazione  
fiscale

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino  
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

## **Schede operative**

Le contabilizzazioni relative ai Fondi per rischi e oneri	<b>2</b>
I conti d'ordine alla luce del D.Lgs. 139/2015	<b>8</b>
Le fattispecie di reato ipotizzabili in capo al curatore	<b>13</b>
Valore in dogana nelle vendite a catena	<b>19</b>

## **Scadenzario**

Scadenze del mese di ottobre	<b>26</b>
------------------------------	-----------

## Le contabilizzazioni relative ai Fondi per rischi e oneri

**I**n questo contributo si analizzano le contabilizzazioni tipiche relative alle movimentazioni dei Fondi per rischi e oneri alla luce del combinato disposto del nuovo Oic 31 e del nuovo Oic 12 – Composizione e schemi del bilancio d’esercizio, pubblicato in bozza per consultazione in data 4 luglio 2016

La lettura comparata dell’Oic 31 relativo ai Fondi per rischi e oneri e dell’Oic 12 relativo agli schemi di bilancio consente di analizzare in modo compiuto le diverse casistiche di contabilizzazioni connesse ai Fondi rischi e oneri.

In particolare, dal punto di vista dello Stato patrimoniale gli accrediti per accantonamenti ai fondi non presentano peculiarità e differenziazioni che richiedano particolare attenzione, mentre dal punto di vista del Conto economico, l’individuazione delle voci in cui riflettere le movimentazioni richiede una più attenta analisi, tenuto anche conto che con la riforma introdotta dal D.Lgs. 139/2015 è stata abolita la parte straordinaria del Conto economico.

Le movimentazioni contabili che interessano i fondi riguardano le seguenti tipologie:

- accantonamenti;
- utilizzi;
- rilasci.

Vediamo di seguito le varie casistiche e il riflesso in particolare sul Conto economico.

### Rilevazione degli accantonamenti

Si richiama che l’accantonamento a fronte di un rischio o di un onere è richiesto laddove si verificano le condizioni previste dai paragrafi 23 a 26 dell’Oic 31, e in particolare quando alla data di chiusura dell’esercizio la passività sia di:

natura determinata;

esistenza certa o probabile;

ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati;

ammontare della passività attendibilmente stimabile;

anche quando la passività diventi conoscibile dopo la chiusura dell’esercizio (ma prima dell’approvazione del bilancio), come espressamente previsto dall’articolo 2423-bis, comma 1, n. 4, cod. civ..

In ambito contabile la costituzione di un fondo rischi e oneri comporta naturalmente l’addebito al Conto economico e l’accredito nel passivo dello Stato patrimoniale nella macro-classe B Fondi per rischi e oneri<sup>1</sup>.

Sotto un profilo patrimoniale, lo schema di bilancio prefissato dall’articolo 2424 prevede le seguenti voci nella macro-classe B. del passivo:

1. trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2. imposte, anche differite;
3. strumenti finanziari derivati passivi;
4. altri.

L’individuazione del conto di Stato patrimoniale da accreditare per recepire lo stanziamento non è in generale particolarmente problematica in quanto le linee previste dallo schema di cui all’articolo 2424, cod. civ. sono specifiche per natura ovvero ogni altro accantonamento a fondo non specificamente previsto va classificato nella voce B.4. Altri fondi.

Pertanto, gli accantonamenti ai diversi fondi per rischi e oneri che l’attività tipica dell’azienda o eventi straordinari possono originare andranno di norma classificati nella voce B.4.: con riferimento

<sup>1</sup> In questo contributo non facciamo riferimento al Fondo trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato (TFR), da iscriversi alla specifica voce C. del passivo dello Stato patrimoniale.

alle più ricorrenti tipologie di fondi rischi di natura "operativa", la voce B.4. accoglierà i seguenti, a titolo esemplificativo ma non esaustivo<sup>2</sup>:

- fondi per cause in corso;
- fondi per garanzie prestate;
- fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi;
- fondi per manutenzione ciclica;
- fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto;
- fondi per operazioni e concorsi a premio;
- fondi per resi di prodotti;
- fondi per recupero ambientale;
- fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
- fondi per contratti onerosi.

La voce B.4. è per sua natura residuale; vale la pena ricordare che se per una specifica tipologia di impresa un particolare fondo che rientra nella voce B.4. assume una significatività notevole è del tutto corretto creare una specifica voce ad hoc da evidenziare nello schema del passivo dello Stato patrimoniale: si potrà perciò o suddividere la voce B.4. (B.4.a. Fondo XY e B.4.b. Altri fondi) oppure istituendo la voce B.5 Fondo XY3.

Ad esempio, nelle società di navigazione marittima o aerea è ragionevole, già nello schema di Stato patrimoniale, dare evidenza del Fondo manutenzione ciclica o nelle imprese di gestione di aeroporti evidenziare la linea specifica Fondo manutenzione e ripristino beni in concessione gratuitamente devolvibili, perché sono in generale rilevanti nell'ammontare e rappresentative di un evento tipico di gestione dell'attività.

Poiché la stima degli accantonamenti ai diversi fondi deve essere analitica e documentata, il piano dei conti contabile dell'impresa deve prevedere un singolo sotto-conto per ogni tipologia di fondo che rientra nella voce B.4. Altri fondi dello Stato patrimoniale.

Relativamente all'addebito a Conto economico l'individuazione della linea in cui iscrivere l'accantonamento è più articolata.

In via generale, gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri sono iscritti nella sezione del Conto economico che accoglie l'attività gestionale cui si riferisce l'operazione: classe B per la gestione caratteristica, classe C per la gestione finanziaria e classe D per le rettifiche di valore delle attività e passività finanziarie.

Lo schema di Conto economico previsto dall'articolo 2425 prevede specificatamente le seguenti voci riferite alla gestione caratteristica dedicate agli accantonamenti ai fondi del passivo :

- B.9.c. trattamento di fine rapporto;
- B.9.d. trattamento di quiescenza;
- B.12. accantonamenti per rischi;
- B.13. altri accantonamenti.

Per quanto riguarda l'area della gestione finanziaria (voci della classe C e D) non sono evidenziate voci identificate come dedicate agli accantonamenti in contropartita dei fondi rischi e oneri: tuttavia, per alcune tipologie di fondi voci, l'individuazione della voce del Conto economico si desume dal Principio contabile Oic 31 o dal Principio contabile che tratta la specifica materia che dà poi origine all'eventuale rischio.

Lo schema di Conto economico a suo tempo adottato nel recepimento della IV Direttiva UE (D.Lgs. 127/1991) e poi sempre riconfermato nelle successive modificazioni della normativa in materia di bilancio, da ultimo il D.Lgs. 139/2015 di attuazione della Direttiva 2013/34/UE, segue il concetto della rilevazione e classificazione dei costi per "natura" e tale impostazione guida nella identificazione del conto di addebito in cui classificare gli accantonamenti ai fondi del passivo.

In mancanza di riferimenti specifici, il Principio contabile Oic 12 fornisce una guida sufficientemente

<sup>2</sup> Cfr. Oic 31, paragrafo 18.

# Schede operative

dettagliata della voce di Conto economico che accoglie l'addebito per lo stanziamento ai fondi del passivo e in particolare ai fondi per rischi e oneri.

La tabella che segue aiuta a collegare la classificazione nel Conto economico con le diverse tipologie di fondi più tipiche dei bilanci delle imprese manifatturiere e di servizi.

Tipologia di rischio o passività	Voce di addebito dell'accantonamento in Conto economico
Accantonamento al fondo TFR (voce C. del passivo)	B.9.c. Costi per il personale – Trattamento di fine rapporto
Accantonamento ai fondi di quiescenza e previdenza integrativi del personale dipendente (voce B.1. del passivo)	B.9.d. Costi per il personale – Trattamento di quiescenza e simili
Accantonamento al fondo indennità suppletiva e altri fondi a favore di agenti, rappresentanti e collaboratori esterni	B.7. Costi per servizi
Accantonamento al fondo per rischi per imposte, anche differite (voce B.2 del passivo), riferite a imposte dirette	Voce 20. Imposte (correnti o differite)
Accantonamento al fondo ristrutturazione e riconversione produttiva (voce B.4. del passivo)	Voce B.14. Oneri diversi di gestione
Accantonamento al fondo per rischi per imposte, anche differite (voce B.2 del passivo), riferite a imposte indirette (registro, bollo, tributi locali, Iva indetraibile, se non costituisce costo accessorio, etc.)	B.14. Oneri diversi di gestione
Accantonamenti ai fondi rischi (voce B.4. del passivo), diversi da quelli per cui è prevista una voce specifica nel Conto economico. Esempio: <ul style="list-style-type: none"> <li>• rischi per cause in corso</li> <li>• rischi per garanzie prestate (fidejussioni, avvalli etc.)</li> <li>• rischi per contratti ad esecuzione differita</li> <li>• rischi su crediti ceduti</li> </ul>	B.12. Accantonamenti per rischi
Accantonamenti ai fondi per oneri (voce B.4. del passivo), diversi da quelli per cui è prevista una voce specifica nel Conto economico. Esempio: <ul style="list-style-type: none"> <li>• garanzia prodotti</li> <li>• manutenzione ciclica</li> <li>• buoni sconto, concorsi a premio, operazioni di fedeltà clienti</li> <li>• manutenzione/ripristino beni gratuitamente devolvibili</li> <li>• manutenzione/ripristino beni in affitto o usufrutto</li> <li>• costi post-chiusura commessa</li> <li>• perdite previste su commesse in corso, per l'eccedenza del valore dei lavori in corso</li> <li>• costi per recupero ambientale/ decommissioning</li> <li>• fondo per contratti onerosi</li> </ul>	B.13. Altri accantonamenti

# Schede operative

Accantonamento al fondo copertura perdite partecipazioni (per l'eccedenza del valore di carico della partecipazione) che la partecipante ritiene o deve coprire	D.19 Svalutazioni partecipazioni
Accantonamento al fondo per rischi e oneri, strumenti finanziari derivati passivi (voce B.3. del passivo)	D.19.d. Svalutazioni di strumenti finanziari derivati

Poiché gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri sono il risultato di un processo di stima che deve basarsi sulle migliori informazioni disponibili al momento in cui viene effettuata la stima, è necessario a ogni data di bilancio provvedere all'aggiornamento della stima per verificarne la sua congruità alla luce delle informazioni disponibili alla data di ciascun riesame.

Ove nuove informazioni o la disponibilità di ulteriori dati evidenziassero la necessità di affinare la stima perché quella precedente viene a risultare non più adeguata, l'ulteriore accantonamento non costituisce una correzione di errore ma la revisione di una stima e pertanto il relativo effetto economico negativo rappresenta un costo del periodo da addebitare alla medesima voce di Conto economico che ha accolto lo stanziamento originario (Oic 31, paragrafo 37 a 39).

## Rilevazione degli utilizzi dei fondi

Come espressamente precisato dall'Oic 31, paragrafi 43 e 44:

*"l'utilizzazione del fondo è effettuata in modo diretto e solo per quelle spese e passività per le quali lo stesso fondo era stato originariamente costituito", e "al momento del sostenimento dei costi, ove già interamente coperti dall'apposito fondo, si impiega quindi direttamente il fondo stesso e conseguentemente il Conto economico non rileva alcun componente negativo di reddito".*

Ciò significa che al momento del sostenimento del costo, ovvero quando viene definita in modo certo l'entità della passività e la stessa diviene liquidabile assumendo la natura di debito verso l'effettivo creditore, quale esso sia, viene scaricato il fondo in precedenza accantonato e iscritto il relativo debito (ovvero contabilizzato il relativo esborso finanziario, se contestuale).

Nel caso in cui l'importo definitivamente risultante a carico dell'impresa fosse diverso (superiore) da quello precedentemente stimato e già accantonato, la differenza negativa andrà rilevata come "accantonamento" a carico dell'esercizio nella medesima voce di Conto economico in cui erano stati registrati i precedenti accantonamenti.

## Ipotizzando i seguenti dati

Fondo vertenze legali (stimato 31 dicembre 2015) 50.000 euro

Definizione vertenza al 10 luglio 2016 60.000 euro

La scrittura contabile (prescindendo dall'Iva) sarà la seguente:

Fondo vertenze legali	50.000	a	Debiti verso fornitori	60.000
Accantonamento per rischi	10.000			

Similmente, nel caso di accantonamento a favore ad esempio di agenti e rappresentanti, che maturano fino alla data di effettiva interruzione del rapporto contrattuale, la quota maturata nell'esercizio di termine del rapporto costituisce un costo del periodo, e la rilevazione contabile sarà pertanto la seguente (ipotizzando i medesimi importi):

# Schede operative

Fondo indennità suppletiva agenti	50.000	a	Debiti verso agenti cessati	60.000
Costi per servizi	10.000			

Il fatto che il Principio contabile Oic 31 prescriva l'utilizzo diretto del fondo motiva in maniera inequivocabile che il processo di determinazione degli accantonamenti deve essere analitico e documentato in quanto il fondo deve essere utilizzato per gli importi effettivamente stimati in precedenza a fronte dello specifico evento e, solo l'eventuale differenza negativa, deve gravare sul risultato dell'esercizio in cui materialmente avviene la cristallizzazione della pratica.

Ove le stime non fossero effettuate in maniera analitica per singola posizione, l'utilizzo del fondo per l'importo definito potrebbe comportare una compensazione e una sottostima dei costi del periodo in cui avviene l'utilizzo.

Si pensi, per esempio, all'utilizzo del fondo svalutazione crediti (che tecnicamente non rientra nei fondi di cui alla voce B. del passivo di Stato patrimoniale, ma il cui funzionamento è analogo): il fondo deve essere stanziato in modo analitico per singolo cliente e ove si ricorra a stanziamenti per masse, in ogni caso deve sempre essere ricostruibile il fondo accantonato per il singolo cliente, quale che sia la metodologia utilizzata per la sua determinazione analitica. Diversamente il semplice utilizzo del fondo a fronte della rilevazione definitiva del passaggio a perdita della posizione comporta prevedibilmente una compensazione.

Questo caso si verifica non infrequentemente nelle aziende meno organizzate sotto un profilo di controllo di gestione e che determinano la dimensione del fondo nella semplice misura ammessa fiscalmente in deduzione e non in modo analitico: è evidente che tale metodologia comporti inevitabilmente una compensazione e i conseguenti effetti discorsivi sul risultato economico del singolo esercizio.

In tale ottica, e nel più ampio ambito delle attività di verifica dell'organo di controllo e del revisore, è dovere del collegio/revisore accertarsi che l'impresa adotti una corretta procedura per la gestione della composizione dei singoli fondi e per il loro corretto utilizzo.

Sotto un profilo strettamente contabile, a parere di chi scrive, in presenza di utilizzi si può anche seguire il metodo indiretto transitando da Conto economico, naturalmente purché l'effetto sia il medesimo di quello che si otterrebbe con il metodo diretto. Ciò si ottiene utilizzando il conto specifico di Conto economico in dare per addebitare l'importo effettivo dell'onere conseguente alla definizione della passività e accreditando il medesimo conto per l'ammontare che viene utilizzato dal fondo rischi stanziato a fronte di tale evento.

Ad esempio, e sempre con riferimento ai dati sopra riportati, la contabilizzazione con il metodo indiretto comporta la seguente scrittura (sempre senza considerare l'eventuale Iva):

Accantonamento per rischi e oneri	60.000	a	Debiti verso fornitori	60.000
Fondo vertenze legali	50.000		Accantonamento per rischi	50.000

## Rilasci di fondi precedentemente accantonati

Il verificarsi dell'evento o più in generale la definizione della situazione che aveva originato l'incertezza e quindi l'iscrizione di un fondo per rischi e oneri può portare a una passività certa e determinata che risulta inferiore a quella stimata in sede di valutazione del fondo specifico o addirittura l'evento a suo tempo ritenuto probabile non si verifica.

Può anche accadere che per la sopravvenuta evoluzione della problematica o per nuovi eventi la passività che a suo tempo era stata ritenuta probabile diventi remota e quindi non ci sia più neces-

sità di mantenere il fondo a suo tempo iscritto.

Si pensi ad esempio a un cambio nella legislazione che modifica il contesto delle responsabilità del fornitore ovvero l'avvenuta prescrizione in presenza di un rischio per passività fiscale anche probabile: in tali situazioni viene a decadere il presupposto per mantenere il fondo già, correttamente, in precedenza stanziato.

Ove pertanto si verifichi che il fondo già stanziato risulti eccedente rispetto all'effettiva passività ovvero risulti non più necessario, il relativo fondo dovrà essere ridotto o "rilasciato" di conseguenza (Oic 31, paragrafo 46).

L'ammontare del rilascio rappresenta un componente positivo di reddito da iscriversi nella medesima area (gestionale o finanziaria) del Conto economico in cui era stato originariamente iscritto l'accantonamento (Oic 31, paragrafo 47).

Ad esempio, ipotizzando la definizione di una contestazione per garanzia su commesse a lungo termine per un impianto già consegnato e installato per un importo più favorevole di quello stimato dal costruttore per i seguenti ammontari:

- stima fondo garanzia al 31 dicembre 2015 500.000 euro
- importo concordato al 10 luglio 2016 395.000 euro,

avremo la seguente scrittura contabile (prescindendo dall'eventuale Iva):

Fondo garanzia su commessa XY	500.000	a	Debiti verso cliente XY	395.000
			Altri ricavi e proventi	105.000

Medesima tipologia di scrittura si ha nel caso il fondo non sia più necessario e viene rilasciato nella sua interezza.

Vale la pena di ricordare che il rilascio di un'eventuale eccedenza di fondo per imposte a seguito della definizione del contenzioso per un importo inferiore a quello precedentemente stimato, va accreditato nella voce di Conto economico A.5. Altri ricavi e proventi se relativa a imposte indirette. Se l'accantonamento al fondo imposte per contenzioso riguardava imposte dirette, l'accredito conseguente al rilascio della parte di fondo imposte eccedente andrà iscritto nella voce 20 Imposte sul reddito dell'esercizio.

## Riferimenti amministrativi

D.Lgs. 139/2015

D.Lgs. 127/1991

Direttiva 2013/34/UE

## I conti d'ordine alla luce del D.Lgs. 139/2015

**T**ra le varie novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015, in tema di bilancio d'esercizio, vi è anche l'eliminazione dei conti d'ordine dallo Stato patrimoniale e il trasferimento delle informazioni in essi contenute all'interno della Nota integrativa. Il decreto in questione è intervenuto abrogando il terzo comma dell'articolo 2424, cod. civ. e riformulando il punto 9) dell'articolo 2427, cod. civ. ampliando le informazioni richieste all'interno della Nota integrativa. I conti d'ordine non risultano, tuttavia, essere stati eliminati dal nostro ordinamento, ma persistono in forma residuale per i bilanci semplificati delle micro-imprese.

### I conti d'ordine prima del D.Lgs. 139/2015

Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015, l'articolo 2424, comma 3, cod. civ., richiedeva ai redattori del bilancio d'esercizio l'indicazione, in calce allo Stato patrimoniale, delle garanzie prestate direttamente o indirettamente dalla società, distinguendo fra:

- fideiussioni;
- avalli;
- altre garanzie personali;
- garanzie reali;

e indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di quest'ultime.

Capita frequentemente che tali operazioni trovino manifestazione contabile, nel sistema ordinario, successivamente all'assunzione dell'impegno o al rilascio della garanzia, con il rischio di non fornire, ai lettori del bilancio d'esercizio, tutte le informazioni necessarie per una completa comprensione dell'andamento economico-finanziario della società e della sua situazione patrimoniale.

Per colmare tale vuoto informativo il Legislatore ha disposto l'obbligo di rilevazione di tali operazioni e accadimenti all'interno dei conti d'ordine, i cui criteri di valutazione e di rilevazione sono indicati dal Principio contabile 22.

Tale Principio qualifica gli stessi come un sistema secondario di scritture, a integrazione di quello principale (proprio della contabilità generale), attivabile ogni qual volta è necessario lasciare "memoria" di alcuni fatti di gestione che non producono effetti immediati sul patrimonio aziendale o sul suo reddito, ma che potrebbero produrli negli esercizi successivi.

I valori relativi ai conti d'ordine vengono registrati, secondo il Principio della partita doppia, in coppie di conti funzionanti in modo simultaneo e antitetico in cui il primo rileva l'oggetto (aspetto originario) e l'altro il soggetto (aspetto derivato). Laddove, nel corso degli esercizi, vi sia una modificazione delle operazioni iscritte in tali conti è necessario eseguire una registrazione di partita doppia a incremento o decremento così da poter aggiornare il valore residuo del rischio per garanzie concesse, dell'impegno assunto e/o dei beni di terzi presso l'azienda al termine dell'esercizio.

Il Principio contabile precisa, inoltre, come non debbano essere rilevate tra i conti d'ordine tutte quelle operazioni che sono già state oggetto di rilevazione nelle scritture principali, in quanto già espresse all'interno dello Stato patrimoniale e del Conto economico. A corollario di tale Principio non possono essere iscritti "sotto la riga" i beni che la società detiene presso terzi, dal momento che - essendone proprietaria - gli stessi risultano già presenti nel proprio bilancio. Allo stesso modo, non devono essere iscritti tra i conti d'ordine i depositi cauzionali ricevuti in denaro dalla società né le garanzie ricevute.

Per quanto attiene alla valutazione delle operazioni da iscrivere in tali conti, l'ordinamento non individua dei criteri specifici, risultando necessario rifarsi, così come indicato dall'Oic 22, ai Principi generali di redazione del bilancio previsti dall'articolo 2423-bis, cod. civ., con l'obiettivo di fornire un messaggio immediato e chiaro al lettore del bilancio senza l'assunzione fuorviante di valori sim-

# Schede operative

bolici o nominali.

Tali criteri variano a seconda della tipologia di operazione in questione, in particolare:

- rischi per garanzie concesse: se si tratta di garanzie in denaro sarà necessario indicare un importo pari all'ammontare della garanzia prestata con l'indicazione in Nota integrativa dell'importo del debito alla fine dell'esercizio. Al contrario se si riferisce a garanzie, per esempio ipotecarie, su beni immobili della società sarà necessario indicare i valori di tali ipoteche. Laddove la garanzia rilasciata risulti essere in valuta è necessario convertire gli importi in euro sulla base del cambio vigente alla data di riferimento del bilancio, mentre in Nota integrativa gli ammontari vanno indicati in valuta estera.

A mero titolo esemplificativo la scrittura contabile connessa al rilascio di una fideiussione concessa da una società a favore di terzi potrebbe essere la seguente:

Debitori per fideiussione	a	Fideiussioni concesse a favore di terzi	100.000
---------------------------	---	---	---------

impegni assunti: devono essere valutati al valore nominale desumibile dalla relativa documentazione. Con riferimento ai contratti a termine su merci, valute e titoli, da ricevere o da consegnare, la valutazione dell'impegno si effettua al prezzo contrattualmente prefissato. Laddove l'impegno sia costituito da unità fisiche si assumerà il valore di mercato dei beni alla data di chiusura dell'esercizio. Si precisa tuttavia che nella prassi non è consuetudine rilevare tutti gli impegni assunti dalla società, ma solo ed esclusivamente quelli che vengono considerati di maggiore rilievo e utilità informativa. La scelta sull'iscrizione o meno di un dato impegno deve essere valutata in relazione all'entità dell'obbligazione e dei suoi probabili esiti sul reddito d'esercizio e sul patrimonio. Nell'ipotesi in cui dai conti d'ordine risulti uno squilibrio fra le prestazioni corrispettive a danno della società che redige il bilancio - ad esempio, prezzo di vendita delle merci che ci si è obbligati a vendere inferiore al costo di acquisto - è necessario procedere all'iscrizione di un fondo rischi nella voce B3 "altri" del passivo dello Stato patrimoniale ai sensi di quanto disposto dall'Oic 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto".

Da un punto di vista contabile, laddove si dovesse rappresentare l'impegno assunto da una società nel consegnare prodotti finiti entro un certo arco temporale, si avranno le seguenti scritture:

Clients conto impegni	a	Merce da consegnare	25.000
-----------------------	---	---------------------	--------

Una volta avvenuta la consegna della merce si avrà quanto segue:

Merce da consegnare	a	Clients conto impegni	25.000
---------------------	---	-----------------------	--------

- beni di terzi presso l'impresa si procederà con l'utilizzo del:
  - valore nominale, quando si tratta di titoli a reddito fisso non quotati;
  - valore corrente di mercato, se disponibile, quando si tratti di beni, di azioni o di titoli a reddito fisso, se quotati;
  - al valore desunto dalla documentazione esistente negli altri casi (Oic 22, paragrafo C.II.c).

Nel caso, ad esempio, di imprese terziste che eseguono lavorazioni per conto dei propri clienti, una volta ricevuta la merce sorge in capo all'azienda una responsabilità per eventuali danneggiamenti, da rilevare contabilmente come segue:

Merci di terzi in lavorazione	a	Clients c/merce in lavorazione	150.000
-------------------------------	---	--------------------------------	---------

Terminata la lavorazione, la merce viene riconsegnata al cliente e si estingue il rischio per l'impresa terzista; con la necessità di stornare i relativi conti d'ordine:

Cliente c/merce in lavorazione	a	Merci di terzi in lavorazione	150.000
-----------------------------------	---	----------------------------------	---------

## Contratto preliminare di compravendita

In dottrina con il concetto di "impegni" assunti dalla società si fa riferimento a contratti a esecuzione differita con effetti obbligatori certi, ma non ancora eseguiti da nessuna delle parti.

Il Principio contabile 22, paragrafo 15, individua due differenti tipologie di impegni:

- quelli per cui è certa l'esecuzione e il relativo ammontare (ad esempio contratti preliminari o acquisto e vendita a termine);
- quelli per cui è certa l'esecuzione, ma non l'ammontare (ad esempio contratto con clausola di revisione del prezzo).

La necessità di rilevare gli impegni all'interno dei conti d'ordine deriva da un differimento temporale tra la formazione dei valori dello scambio, che si manifesta con l'accordo delle parti, e la manifestazione contabile dello stesso, che tendenzialmente coincide con la consegna o la spedizione del bene, ovvero con l'ultimazione del servizio. È solo in quest'ultima fase che sarà possibile rilevare in contabilità generale il costo e/o ricavo economico e la correlata entrata o uscita finanziaria. È tuttavia frequente, nelle transazioni commerciali, che al termine di un esercizio certe attività previste non abbiano ancora avuto esecuzione o che le stesse siano differite all'esercizio successivo, con la conseguente impossibilità di concorrere alla formazione del bilancio.

Tale fattispecie è tipica dei contratti preliminari di cessione con effetti differiti in esercizi successivi. I predetti contratti concludono le trattative tra 2 parti che intendono formalizzare l'accordo raggiunto, impegnandosi a sottoscrivere successivamente un contratto definitivo.

Così come indicato dall'articolo 1351, cod. civ. tali contratti devono essere redatti, pena nullità, con la stessa forma prevista per il contratto definitivo.

A titolo esemplificativo, il contratto di cessione d'azienda richiede la forma scritta non ad substantiam ma ad probationem ossia deve essere provato per iscritto ai fini dell'opponibilità ai terzi, ma non per produrre efficacia tra le parti. Ciò è vero fin tanto che all'interno del complesso aziendale non vi siano beni per i quali la forma scritta assume il carattere di requisito sostanziale. Conseguentemente tale forma si estenderà, pena nullità, anche al contratto preliminare.

Inoltre, al fine di scongiurare un eventuale futuro inadempimento contrattuale, le parti sono solite inserire all'interno del contratto il rilascio di una caparra confirmatoria con funzione risarcitoria anticipata. In particolare, nel caso in cui risulti inadempiente colui che ha rilasciato la caparra, la controparte potrà recedere dal contratto trattenendo la stessa. Al contrario se inadempiente risulta essere la parte che ha ricevuto la caparra l'altra può recedere dal contratto esigendo il doppio della medesima.

Sul piano contabile la sottoscrizione di un contratto preliminare costringe i redattori del bilancio d'esercizio a considerare gli impegni contrattuali assunti da entrambe le parti e le eventuali caparre versate in sede di sottoscrizione di un preliminare.

Se per esempio si ipotizza che un contratto preliminare preveda il trasferimento di un complesso aziendale per complessivi 200.000 euro con il pagamento di una caparra confirmatoria di 20.000 euro le parti coinvolte dovranno procedere con le seguenti scritture:

## Scritture contabili del promittente venditore

Rilevazione tra i conti d'ordine dell'impegno del promittente acquirente:

Cessionario di azienda c/impegni	a	Azienda da trasferire	200.000
--	---	-----------------------	---------

Rilevazione della caparra ricevuta:

Banca	a	Debito per caparra	25.000
-------	---	--------------------	--------

## Scritture contabili del promittente acquirente

Rilevazione tra i conti d'ordine dell'impegno del promittente venditore:

Azienda da acquistare	a Cedente di azienda c/impegni	200.000
-----------------------	--------------------------------	---------

Rilevazione della caparra concessa

Caparre attive	a Banca c/c	25.000
----------------	-------------	--------

## Eliminazione dei conti d'ordine in calce allo Stato patrimoniale

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, in data 4 settembre 2015 del D.Lgs. 139/2015 sono state introdotte importanti novità in tema di conti d'ordine; in particolare l'articolo 6, comma 4, lettera n) del predetto decreto ha abrogato il comma 3 dell'articolo 2424, cod. civ. che prevedeva l'indicazione degli stessi in calce allo Stato patrimoniale. A contrappeso di tale decisione l'articolo 6, comma 9, lettera c) del citato decreto ha ampliato le informazioni da inserire all'interno della Nota integrativa, modificando il punto 9) dell'articolo 2427, cod. civ. e così richiedendo l'eplicitazione dell'*"importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate"*, nonché la distinta indicazione *"degli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché degli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime"*.

Pare evidente come la volontà del Legislatore sia stata quella di accorpate tutte le informazioni tipiche dei conti d'ordine all'interno di un unico documento superando il sistema squisitamente italiano delle scritture secondarie.

A ben vedere già nella previgente versione dell'articolo 2427, punto 9) vi era l'obbligo di fornire in Nota integrativa tutte le notizie necessarie per comprendere al meglio la composizione e natura di tali conti, mantenendosi tuttavia l'obbligo di indicare i dati in calce allo Stato patrimoniale.

In definitiva, l'eliminazione di tali conti dallo schema dello Stato patrimoniale è da considerarsi una semplificazione rispetto a un sistema contabile, quale quello delle scritture secondarie, ormai obsoleto e non in linea con i Principi di armonizzazione europea, in considerazione, inoltre del fatto che i Principi contabili internazionali non riconoscono tali forme contabili.

Tale novità troverà applicazione a partire dai bilanci relativi all'esercizio 2016.

Riprendendo l'esempio sulla contabilizzazione del contratto preliminare di cessione d'azienda, si segnala come a seguito della riforma sarà sufficiente indicare in Nota integrativa, in forma discorsiva, i rispettivi impegni assunti con la sottoscrizione del contratto.

## I bilanci semplificati per le micro-imprese

Resta tuttavia l'interrogativo se, con l'abrogazione del terzo comma dell'articolo 2424, cod. civ., vi sia stato un definitivo superamento dei conti d'ordine, o se - al contrario - tale sistema contabile continua a esistere all'interno del nostro ordinamento.

Sul punto si richiama il nuovo articolo 2435-ter, cod. civ. che dispone la redazione dei bilanci semplificati per le micro-imprese, offrendo una serie di semplificazioni per tutte quelle società che non abbiano superato, per due esercizi consecutivi (o nel primo esercizio), 2 dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Per tali soggetti il Legislatore ha previsto un esonero dalla redazione dei seguenti documenti:

- rendiconto finanziario;
- Nota integrativa, quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16 cod. civ.);
- relazione sulla gestione, quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni richie-

ste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.

È quindi evidente che se in via generale i conti d'ordine sono stati eliminati dalla struttura dello Stato patrimoniale in forma ordinaria o abbreviata, continuano tuttavia a dover essere indicati in calce allo Stato patrimoniale delle micro-imprese. Non solo, ma il loro contenuto risulta essere esteso, laddove si volesse rinunciare alla relazione sulla gestione, anche dei punti 3) e 4) dell'articolo 2428, cod. civ..

Tale risultato pare essere un evidente compromesso tra la Direttiva 2013/34/UE e il D.Lgs. 139/2015. Di fatti, come già accennato, l'obiettivo della Direttiva Comunitaria è quello di armonizzare le regole di redazione dei bilanci d'esercizio all'interno di ogni Paese UE, a favore di una maggiore confrontabilità che tenga conto della categoria di appartenenza in ragione dei criteri dimensionali (bilancio ordinario, abbreviato, micro-imprese).

Al tempo stesso, la costituzione della categoria delle micro-imprese rappresenta una significativa semplificazione per le imprese sia in termini di tempi di redazione dei bilanci d'esercizio che di costi connessi con la predisposizione degli stessi.

La spinta semplificatrice non poteva, tuttavia, prevaricare i Principi generali di redazione del bilancio e, in particolar modo, il Principio della rappresentazione veritiera e corretta.

Conseguentemente, la reintroduzione dei conti d'ordine, seppur limitatamente alla categoria delle micro-imprese, pare essere un congruo bilanciamento al vuoto informativo che poteva verificarsi con la mancanza della Nota integrativa. Si badi bene, tuttavia, che nell'ipotesi in cui la società abbia rilasciato numerose garanzie o qualora risulti essere fortemente impegnata nei confronti dei terzi, l'informativa in calce allo Stato patrimoniale potrebbe non essere sufficiente per una valutazione esaustiva della situazione economica e patrimoniale della società.

Si pensi per esempio a quelle imprese che hanno rilasciato garanzie agli istituti di credito, o ancora a quelle che hanno sottoscritto accordi di ristrutturazione del debito. Pare evidente come in tali circostanze i creditori non potranno essere soddisfatti dalla semplice indicazione dei conti d'ordine, dovendosi fornire loro maggiori informazioni con conseguente annullamento di fatto della semplificazione introdotta.

In definitiva, con la riforma introdotta dal D.Lgs. 139/2015 non si è assistito a una piena eliminazione dei conti d'ordine dal nostro sistema contabile, bensì a un loro significativo ridimensionamento, risultando infatti limitati esclusivamente ai bilanci delle c.d.. micro-imprese.

A fronte di tali novità, sarà necessario un intervento dell'Organismo italiano di contabilità volto a revisionare i vari Principi contabili nazionali, a partire dall'Oic 22, e a tutti quelli che fanno esplicito riferimento ai predetti conti.

## Riferimenti normativi

D.Lgs. 139/2015

Direttiva 2013/34/UE

## Le fattispecie di reato ipotizzabili in capo al curatore

**I**l curatore fallimentare è organo della procedura concorsuale che opera nell'interesse della giustizia. Proprio per la funzione svolta e i poteri affidatigli, il curatore è espressamente rivestito dalla qualifica di pubblico ufficiale (articolo 30, L.F.) e la sua figura costituisce un "quid unicum" nel nostro ordinamento. Nella innumerevole serie di atti e operazioni che la sua funzione richiede, il curatore svolge il proprio ruolo in sostanziale e considerevole libertà discrezionale. Poiché, tuttavia, alcune condotte poste in essere dal professionista potrebbero avere eventuali riflessi sul versante penale, con tale elaborato si analizzeranno le fattispecie al medesimo potenzialmente ascrivibili in tale ambito.

### La figura del curatore fallimentare: natura, funzioni e adempimenti

Il curatore fallimentare, ai sensi del disposto normativo di cui all'articolo 27, L.F., viene nominato dal Tribunale con la sentenza dichiarativa di fallimento o con decreto in caso di sostituzione o di revoca.

Tale soggetto deve essere un professionista abilitato scelto negli albi professionali dei dottori commercialisti, ragionieri commercialisti e avvocati atteso che, oltre ai requisiti indispensabili previsti dall'articolo 28, L.F., lo svolgimento dell'attività del curatore necessita di una specifica preparazione legale, amministrativa e contabile.

La richiamata norma prevede altresì che possano essere chiamati a svolgere le funzioni di curatore gli studi professionali associati o le Stp - sempre che i soci siano avvocati, commercialisti o ragionieri e, ferma restando, all'atto dell'accettazione dell'incarico, la designazione della persona fisica responsabile della procedura - nonché coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in Spa, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di fallimento.

Come noto, grazie alla riforma fallimentare del 2006 il curatore ha acquisito maggiori poteri e una autonomia operativa che gli permettono - di concerto con il comitato dei creditori - di operare le scelte più opportune per la migliore gestione della procedura sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato medesimo.

Se così stanno le cose, possiamo dire che il curatore rappresenta l'organo principale della procedura al quale spetta, in buona sostanza, l'amministrazione dei beni del fallito (come detto, sotto la direzione del comitato dei creditori) pur senza rappresentare o sostituire il fallito stesso o i creditori e operando nell'interesse della giustizia.

Invero, come è espressamente previsto dall'articolo 30, L.F., il curatore del fallimento, in relazione all'attività direttamente connessa allo svolgimento delle proprie funzioni, assume la qualifica di pubblico ufficiale, applicandosi al medesimo le disposizioni penali relative a detta figura<sup>1</sup>.

Il curatore deve esercitare personalmente le attribuzioni del suo ufficio, fatta salva la possibilità di delegare, previa autorizzazione del comitato dei creditori, singoli atti od operazioni ad altri soggetti (articolo 32, comma 1, L.F.) nonché l'eventualità di avvalersi della cooperazione di uno o più collaboratori, detti anche coadiutori, nominati a supporto del curatore per l'espletamento di incarichi prevalentemente tecnici (articolo 32, comma 2, L.F.): ricostruzioni contabili, valutazioni di beni mobili e immobili, problemi fiscali e di contenzioso tributario.

Poiché anche ai coadiutori è parimenti attribuibile la qualifica di pubblico ufficiale, per essi, come per il curatore, i reati potenzialmente ascrivibili, come vedremo, hanno la natura di "reati propri". I compiti che il Legislatore ha conferito al curatore consistono, in buona sostanza, nell'esercizio

<sup>1</sup> In dottrina, G.L. Soana, "I reati fallimentari", Giuffrè, pag. 388; in giurisprudenza, ex multis, Cassazione n. 37750/2010 e n. 41339/2010.

provvisorio dell'impresa, nella predisposizione del programma di liquidazione e, soprattutto, nella fase dell'accertamento del passivo, nella formazione del progetto di stato passivo, in precedenza attribuita al giudice delegato, nonché nella possibilità di rassegnare " motivate conclusioni " in ordine alle domande dei creditori e di:

*"eccepire i fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto fatto valere, nonché l'inefficacia del titolo su cui sono fondati il credito o la prelazione, anche se è prescritta la relativa azione" (articolo 95, L.F.).*

Al curatore è altresì attribuita, oltre alla funzione di procedere all'inventario dei beni del fallito, anche quella di apporre i sigilli sui beni stessi.

Tra gli obblighi di comunicazione e di relazione del curatore, secondo il nuovo articolo 31-bis, L.F., è invece rinvenibile quello di effettuare le comunicazioni ai creditori e ai titolari di diritti sui beni del fallito all'indirizzo di posta elettronica certificata e di conservare tutti i messaggi inviati e ricevuti in pendenza della procedura e fino a 2 anni dalla chiusura.

Il curatore, inoltre, sulla base del novellato articolo 33, L.F.:

*"entro 60 giorni dalla dichiarazione di fallimento, deve presentare al giudice delegato una relazione particolareggiata sulle cause e circostanze del fallimento, sulla diligenza spiegata dal fallito nell'esercizio dell'impresa, sulla responsabilità del fallito o di altri e su quanto può interessare anche ai fini delle indagini preliminari in sede penale".*

Fra gli adempimenti più rilevanti che il curatore è tenuto a effettuare, si rammenta che il medesimo deve tenere, secondo il disposto di cui all'articolo 38, L.F., un registro preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori su cui devono essere annotate, quotidianamente, le singole operazioni relative alla sua amministrazione.

Ciò è strettamente connesso con l'articolo 34, L.F. per cui:

*"le somme riscosse a qualunque titolo dal curatore sono depositate entro il termine massimo di 10 giorni dalla corresponsione sul conto corrente intestato alla procedura fallimentare aperto presso un ufficio postale o presso una banca scelti dal curatore".*

Il deposito deve essere intestato all'ufficio fallimentare e sullo stesso potrà operare unicamente il curatore.

In ogni caso, nel corso dell'esercizio delle proprie funzioni, il curatore è tenuto ad agire diligentemente in quanto, come detto, riveste la carica di pubblico ufficiale.

## **Articolo 34, L.F. (Deposito delle somme riscosse)**

*Le somme riscosse a qualunque titolo dal curatore sono depositate entro il termine massimo di 10 giorni dalla corresponsione sul conto corrente intestato alla procedura fallimentare aperto presso un ufficio postale o presso una banca scelti dal curatore. Su proposta del curatore il comitato dei creditori può autorizzare che le somme riscosse vengano in tutto o in parte investite con strumenti diversi dal deposito in conto corrente, purché sia garantita l'integrità del capitale.*

*La mancata costituzione del deposito nel termine prescritto è valutata dal Tribunale ai fini della revoca del curatore.*

*Il prelievo delle somme è eseguito su copia conforme del mandato di pagamento del giudice delegato.*

## **Articolo 38, L.F. (Responsabilità del curatore)**

*Il curatore adempie ai doveri del proprio ufficio, imposti dalla legge o derivanti dal piano di liquidazione approvato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico. Egli deve tenere un registro preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori, e annotarvi giorno per giorno le operazioni relative alla sua amministrazione.*

*Durante il fallimento l'azione di responsabilità contro il curatore revocato è proposta dal nuovo curatore, previa autorizzazione del giudice delegato, ovvero del comitato dei creditori.*

*Il curatore che cessa dal suo ufficio, anche durante il fallimento, deve rendere il conto della gestione a norma dell'articolo 116.*

Come vedremo, l'inosservanza di tale adempimento integra per il curatore il reato di cui all'articolo 229, L.F., per cui la precisione con la quale il medesimo deve eseguire questa fase della procedura riveste particolare importanza, in quanto ogni movimento di denaro viene cronologicamente annotato nel libro del fallimento e verificato periodicamente.

## I reati ipotizzabili in capo al curatore

Nel capo II del Titolo VI relativo ai reati commessi da persone diverse dal fallito, la Legge Fallimentare prevede, agli articoli 228, 229 e 230, disposizioni penali dirette a punire le condotte illecite poste in essere dal curatore nel corso del proprio incarico.

Poiché l'attività del curatore è, come detto, svolta nell'interesse della giustizia, è evidente che le norme de quibus siano dirette a tutelare l'amministrazione della stessa con particolare riferimento alla salvaguardia della genuinità e del regolare e ordinato svolgimento della procedura fallimentare (in tal senso, Cassazione n. 37459/2005, n. 20558/2006 e 35049/2007).

I reati di cui alle norme citate rappresentano "reati propri" in quanto prevedono quali soggetti attivi il curatore, il commissario del concordato preventivo, il commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa e il commissario governativo in caso di amministrazione straordinaria.

Al curatore e alle figure a esso assimilate si aggiungono quali agenti nei reati propri, ai sensi degli articoli 231 e 237, comma 2, L.F., le persone che li coadiuvano nelle loro attività.

## Il delitto di interesse privato del curatore negli atti del fallimento

La prima fattispecie ascrivibile al curatore è quella prevista dall'articolo 228, L.F. avente a oggetto il c.d. interesse privato negli atti del fallimento.

### **Articolo 228, L.F. (Interesse privato del curatore negli atti del fallimento)**

*Salvo che al fatto non siano applicabili gli articoli 315, 317, 318, 319, 321, 322 e 323, c.p., il curatore che prende interesse privato in qualsiasi atto del fallimento direttamente o per interposta persona o con atti simulati è punito con la reclusione da 2 a 6 anni e con la multa non inferiore a 206 euro (400.000 lire). La condanna importa l'interdizione dai pubblici uffici.*

Tale fattispecie contempla un reato di pericolo presunto e può realizzarsi anche qualora il curatore consegua l'interesse privato pur con una condotta che rechi comunque vantaggio anche all'ufficio, atteso che la finalità sottesa alla norma è quella di garantire la correttezza formale dell'azione del curatore e di colpire ogni atto che possa gettare sospetto sulla gestione e nuocere al prestigio della stessa<sup>2</sup>).

Sul punto, la Corte Costituzionale ha tuttavia specificato come per la sussistenza del richiamato reato non sia sufficiente la mera coincidenza o coesistenza di un interesse privato convergente o compatibile con l'interesse pubblico, bensì la strumentalizzazione dell'atto a un fine privato contrario o configgente con l'interesse della procedura concorsuale in modo tale da determinare uno sfruttamento dell'ufficio per un tornaconto personale (Corte Costituzionale n. 69/1999 e n. 129/2000).

In buona sostanza, la Corte ha ritenuto che:

*"la presa di interesse privato del curatore (e degli altri soggetti a esso equiparati) è sanzionata penalmente solamente in quanto sia contrastante con gli interessi tutelati dalla procedura concorsuale" restando "estranee all'area della rilevanza penale tutte quelle ipotesi in cui si realizzi una mera coincidenza tra i vantaggi privati e gli interessi dell'ufficio o in cui comunque l'interesse del pubblico ufficiale non risulti, in concreto, rivolto a perseguire un vantaggio personale che si ponga in contrasto con le finalità della procedura concorsuale o dell'Amministrazione straordinaria".*

Tale principio è stato più volte confermato dalla Cassazione<sup>3</sup> che ha oltretutto ammesso come la

<sup>2</sup> F. Antolisei, "Manuale di diritto penale - Leggi complementari" - vol. II: I reati fallimentari, pag. 194.

<sup>3</sup> Cassazione n. 19818/2003, n. 41339/2006 e n. 37750/2010.

“presa d’interesse privato” non debba necessariamente essere finalizzata al perseguimento esclusivo di un interesse privato confliggente con quello della procedura, ma essendo, al contrario, sufficiente che essa comporti in relazione a detto ultimo interesse, un risultato di minore consistenza rispetto a quello che si sarebbe ottenuto in mancanza dell’ingerenza profittatrice (Cassazione n. 4043/2000).

La condotta contemplata dalla norma di cui all’articolo 228, L.F. ha a oggetto un “qualsiasi atto del fallimento”, espressione che fa ritenere rilevanti non solo gli atti del curatore, ma anche quelli compiuti da altri organi della procedura concorsuale (comitato dei creditori, Tribunale, etc.) nel caso in cui i medesimi siano stati provocati o influenzati direttamente o indirettamente dallo stesso curatore<sup>4</sup>.

Quel che conta è che la condotta posta in essere dal curatore abbia comunque a oggetto un atto del fallimento. Essa può essere compiuta anche dopo la sua chiusura qualora il curatore conservi le proprie funzioni, come ad esempio nell’ambito dell’attività di sorveglianza ex articolo 136, L.F. svolta dal medesimo a seguito dell’omologazione del concordato.

Commette quindi il reato di cui all’articolo 228, L.F. il curatore che, nel corso dell’esecuzione del concordato, ometta atti del suo ufficio o compia azioni a essi connesse in modo da conseguire un interesse privato di qualsiasi natura.

Sul punto, la Cassazione ha riconosciuto la responsabilità per il delitto de quo nei confronti del curatore che, in contrasto con l’interesse tutelato dalla legge consistente nel recupero della massa attiva nella maggior misura possibile, ha concesso a un terzo l’uso gratuito di un bene del fallimento, rinunciando alla sua redditività, senza autorizzazione del giudice delegato e realizzando l’interesse del terzo con cui il curatore aveva rapporti professionali (Cassazione n. 46802/2004).

La Corte ha, inoltre, avuto modo di analizzare, rispetto al reato di cui all’articolo 228, L.F., un possibile concorso con altri reati.

In particolare, si è evidenziato come in presenza di una condotta da parte del curatore che sia riconducibile alla fattispecie di concussione venga a prevalere il delitto di cui all’articolo 317, cod. civ. dovendosi lo stesso valutare come speciale rispetto alle norme di cui alla Legge Fallimentare (Cassazione n. 18732/2008).

Dello stesso avviso è stata la Cassazione con sentenza n. 41339/2006 con cui ha statuito che: *“integra il delitto di cui all’articolo 322, comma 4, c.p. (istigazione alla corruzione attiva propria) - e non quello di cui all’articolo 228, L.F. (interesse privato del curatore negli atti del fallimento) - la condotta del pubblico ufficiale (nella specie curatore) che induca l’“extraneus” (nella specie il fallito) a promettergli somme di denaro per sottrarre beni dalla massa dell’attivo fallimentare e, pertanto, per compiere un atto contrario ai doveri del proprio ufficio, mentre ai fini della configurabilità del reato di cui all’articolo 228, L.F. è necessario un concreto comportamento del curatore posto in essere con la consapevolezza di associare un interesse privato a un atto del fallimento ovvero di realizzare, attraverso l’ufficio della curatela fallimentare, un interesse non ricollegabile alla finalità propria ed esclusiva dell’Amministrazione fallimentare”*.

È stato, invece, dichiarato possibile un concorso tra il reato in esame e quello di corruzione propria avendo queste due fattispecie a oggetto condotte diverse e non essendo nemmeno in rapporto di specialità (Cassazione n. 38986/2010).

## Il delitto di accettazione di retribuzione non dovuta

Passiamo ora ad analizzare la fattispecie di cui all’articolo 229, L.F. avente a oggetto il delitto di accettazione di retribuzione non dovuta.

### **Articolo 229, L.F. (Accettazione di retribuzione non dovuta)**

*Il curatore del fallimento che riceve o pattuisce una retribuzione, in danaro o in altra forma, in aggiunta di quella liquidata in suo favore dal Tribunale o dal giudice delegato, è punito con la reclusione da 3 mesi a 2 anni e con la multa da 103 euro (200.000 lire) a 516 euro (1.000.000 lire). Nei casi più gravi alla condanna può aggiungersi l’inabilitazione temporanea all’ufficio di amministratore per la durata non inferiore a 2 anni.*

La norma in esame punisce la ricezione o l’accettazione della promessa di una retribuzione purché

<sup>4</sup> G.L. Soana, “I reati fallimentari”, pag. 395 e F. Antolisei, “Manuale di diritto penale”, pag. 195.

essa non sia dovuta a prescindere dal compimento o meno da parte del curatore di atti favorevoli per il soggetto che ha corrisposto il compenso<sup>5</sup>.

Tale disposizione è collegata all'articolo 39, L.F. il quale stabilisce che:

*"nessun compenso, oltre quello liquidato dal Tribunale, può essere preteso dal curatore, nemmeno per rimborso di spese. Le promesse e i pagamenti fatti contro questo divieto sono nulli, ed è sempre ammessa la ripetizione di ciò che è stato pagato, indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale".*

Appare quindi evidente come il fine sotteso alla norma sia quello di sottrarre il curatore ai condizionamenti economici delle parti private assicurando così la natura di organo processuale indipendente nelle proprie determinazioni.

È per questo che possono rinvenirsi non poche similitudini con il reato di corruzione ex articolo 318, c.p. da cui si differenzia solo per il fatto che, per la sussistenza di quest'ultimo, il curatore deve aver compiuto un determinato atto in cambio di un determinato emolumento economico.

Nel caso di delitto ex articolo 229, L.F., invece, la condotta punibile è quella del curatore che riceve o pattuisce una retribuzione, in danaro o in altra forma, in aggiunta a quella liquidata in suo favore dal giudice o dal Tribunale.

È pacifico che la dazione di denaro debba avvenire al di fuori di ogni giustificazione, per cui non sarà punibile per tale reato il curatore che faccia versare o versi sui propri conti i proventi della riscossione di somme pertinenti con il fallimento o qualora riceva denaro quale provvisorio depositario per poter addivenire a un successivo concordato fallimentare.

Altrettanto evidente è che la retribuzione debba consistere in un compenso economicamente significativo tale da escludere che la dazione sia conforme a una prassi di cortesia<sup>6</sup>.

La retribuzione medesima può essere concessa o concordata attraverso la consegna di beni, con la liberazione da un debito o con la cessione di un bene per un valore inferiore a quello reale.

Come sopra accennato, il reato in parola è comparabile a quello di corruzione da cui differisce in quanto, nel caso di accettazione di retribuzione non dovuta, il soggetto che consegna o promette la retribuzione al curatore non è passibile di sanzione penale.

Con riferimento invece al delitto di concussione ex articolo 317, c.p., si evidenzia come quest'ultimo sia speciale rispetto al reato di cui all'articolo 229, L.F. che ha quindi natura residuale<sup>7</sup>.

## **Il reato di omessa consegna o deposito di cose del fallimento**

Ultimo reato ipotizzabile in capo al curatore è quello contemplato dall'articolo 230, L.F. il quale punisce la negligenza e l'omissione da parte del curatore nella consegna, su ordine del giudice, delle cose del fallimento.

### **Articolo 230, L.F. (Omessa consegna o deposito di cose del fallimento)**

*Il curatore che non ottempera all'ordine del giudice di consegnare o depositare somme o altra cosa del fallimento, ch'egli detiene a causa del suo ufficio, è punito con la reclusione fino a 2 anni e con la multa fino a 1.032 euro (2.000.000 lire). Se il fatto avviene per colpa, si applica la reclusione fino a 6 mesi o la multa fino a 309 euro (600.000 lire).*

È evidente come i beni oggetto del reato siano somme o "altra cosa" anche priva di qualsiasi valore economico, non essendo il reato de quo un delitto contro il patrimonio ma a tutela della procedura concorsuale. Va da sé che sono in essi compresi tutti i beni del fallimento, tra cui i documenti relativi all'impresa fallita, il registro del curatore di cui all'articolo 38, L.F. e i libri Iva afferenti alla procedura (Cassazione n. 37459/2005).

Dalla lettera della norma si evince che il reato è punibile sia a titolo di dolo (comma 1) sia a titolo di colpa (comma 2).

Si avrà dolo se, nonostante la consapevolezza dell'ordine del giudice, il curatore abbia volontariamente omesso la consegna richiesta<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Cit. G.L. Soana, "I reati fallimentari", pag. 402.

<sup>6</sup> F. Antolisei, "Manuale di diritto penale", pag. 198.

<sup>7</sup> Cfr. Cassazione n. 18732/2008 con cui, in riferimento alla figura del commissario liquidatore, la Suprema Corte aveva statuito che il medesimo "risponde del reato di concussione, e non di quelli previsti dagli articoli 228 e 229, L.F.", perché "abusando della sua qualità di pubblico ufficiale", aveva indotto "l'acquirente dei beni compresi nella liquidazione a rilasciargli indebitamente una fattura di importo inferiore al prezzo effettivamente pagato".

<sup>8</sup> Cassazione n. 37459/2005, in cui il professionista era stato sostituito a un altro curatore da cui pretendeva il ritiro personale di tutta la

Sussisterà invece l'elemento soggettivo della colpa qualora l'omessa consegna sia il frutto di un errore del curatore o sia invece dovuta a negligenza, imperizia o imprudenza nell'esecuzione del compito. In ogni caso, è necessario che il curatore sia venuto a conoscenza dell'ordine del giudice e che, nonostante ciò, non lo abbia adempiuto<sup>9</sup>.

Data la natura colposa del reato, esso deve ritenersi ascrivibile anche al curatore che avvalendosi di un suo coadiutore, per colpa in vigilando su quest'ultimo, abbia omissso il deposito richiesto dal giudice.

Anche in riferimento a tale reato, la Cassazione, con sentenza n. 41094/2013, ha avuto modo di dichiarare l'esistenza di un rapporto di specialità rispetto al reato di peculato rilevando come:

*"integra il delitto di peculato e non quello di omessa consegna o deposito di cose del fallimento la condotta del curatore che, prima di consegnarle a seguito di pressanti e formali richieste del nuovo curatore fallimentare e negando in precedenza di averle ricevute, abbia trattenuto per lungo tempo dopo la loro acquisizione somme di pertinenza del fallimento"* (in tal senso anche Cassazione n. 670/2010).

## Il reato di peculato

Con riferimento alla commissione del reato di peculato - che, si ricorda, è previsto dall'articolo 314, c.p. e punisce il "pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che, avendo per ragione del suo ufficio o servizio il possesso o comunque la disponibilità di denaro o di altra cosa mobile altrui, se ne appropria" - la Suprema Corte, negli ultimi anni, ha avuto occasione di pronunciarsi più volte. In particolare, con la sentenza n. 3327/2010 avente a oggetto il caso di una curatrice che aveva ingannato gli addetti in banca e aggiunto nomi estranei alla lista degli autorizzati al prelievo del denaro senza l'opportuna autorizzazione del giudice, la Cassazione ha affermato che la condotta del curatore che si appropria indebitamente di beni a sua disposizione a seguito di un provvedimento giudiziario, "integra il delitto di peculato, e non quello di truffa aggravata".

Con una pronuncia di poco successiva, è stata invece confermata la condanna per il reato in parola del curatore fallimentare che si era appropriato dei beni di una società fallita, dei quali aveva il possesso in ragione del suo incarico, isolandoli dal patrimonio fallimentare e spostandoli dal luogo in cui erano custoditi "al fine di poterli utilizzare *"uti dominus"* all'interno del proprio studio professionale"(Cassazione n. 37750/2010).

Infine, nel 2015, la medesima Corte ha affrontato il tema del concorso nel reato di peculato ritenendo sussistente la penale responsabilità del giudice, del curatore fallimentare e di altri soggetti che, nelle vesti di commissari giudiziali, periti e legali delle procedure concorsuali, si erano appropriati di somme di denaro appartenenti all'attivo di queste per effetto di illegali procedure di liquidazione. In tale frangente, la Cassazione ha statuito che il reato di peculato è configurabile:

*"per ciascuno dei pubblici ufficiali coinvolti nella procedura diretta all'emissione del provvedimento, atteso che ognuno di essi, pur non avendo l'autonoma disponibilità del bene, consegue mediatamente tale posizione attraverso il concorso con l'altro soggetto"* (Cassazione n. 15951/2015).

documentazione che egli avrebbe invece dovuto depositare presso la cancelleria del Tribunale.

<sup>9</sup> G.L. Soana, "I reati fallimentari", pag. 414.

## Valore in dogana nelle vendite a catena

**A** partire dal 1° maggio 2016, il valore in dogana della merce oggetto di importazione deve essere determinato, ai fini della liquidazione dei dazi doganali e del calcolo dell'Iva all'importazione, con i criteri previsti dal nuovo codice doganale dell'Unione. Di particolare importanza, in questo ambito, è la ridefinizione del concetto di "valore di transazione", con specifico riguardo all'individuazione dell'ultima vendita avvenuta anteriormente all'introduzione della merce nel territorio dell'Unione Europea o nel caso in cui la vendita abbia per oggetto merce in regime sospensivo, che determina l'abrogazione della regola del "first sale price".

Con l'entrata in vigore della nuova disciplina doganale – composta dal codice doganale dell'Unione Europea (Regolamento UE 952/2013), dal Regolamento delegato (Regolamento UE 2446/2015), dal Regolamento di esecuzione (Regolamento UE 2447/2015) e dal Regolamento delegato transitorio (Regolamento UE 341/2015) – è stata prevista l'abrogazione graduale del metodo del "first sale price", il quale infatti può ancora applicarsi, in via transitoria, nei casi in cui la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana sia vincolata da un contratto concluso prima del 18 gennaio 2016, mentre l'abrogazione definitiva è prevista, con effetto erga omnes, dal 1° gennaio 2018.

### Previgente disciplina

Nella previgente disciplina, l'importatore, per le merci oggetto di più vendite successive prima della loro importazione definitiva nel territorio comunitario, poteva assumere come valore doganale ai fini dell'applicazione dei dazi:

"il prezzo relativo a una vendita anteriore all'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità"<sup>1</sup>.

Tale facoltà era consentita esclusivamente nelle ipotesi in cui il valore in dogana delle merci fosse determinato in base al c.d. "valore di transazione" (di cui all'articolo 29, Regolamento CEE 2913/1992), sicché non risultava possibile avvalersi del metodo in esame nei casi in cui il valore doganale dovesse essere calcolato secondo i criteri alternativi previsti dagli articoli 30-31 del codice doganale.

Assumendo, ai fini daziari, il prezzo relativo a una vendita anteriore a quella che dà luogo all'introduzione della merce nel territorio comunitario, l'importatore era in grado di conseguire un legittimo risparmio degli oneri doganali. Allo stesso tempo, l'operatore beneficiava anche di una riduzione dell'Iva all'importazione, siccome l'articolo 69, comma 1, D.P.R. 633/1972 dispone che la base imponibile è:

"commisurata, con le aliquote indicate nell'articolo 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti (...)".

Il Comitato tecnico del codice doganale<sup>2</sup>, in merito:

- al caso in cui avvenga una sola vendita, ha preso in considerazione la prima frase dell'articolo 147, Regolamento CEE 2454/1993, secondo cui, ai fini della determinazione del valore di transazione, "il fatto che le merci oggetto di una vendita siano dichiarate per l'immissione in libera pratica è da considerarsi un'indicazione sufficiente che esse sono state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità". Secondo il Comitato tecnico, tale disposizione si riferisce ai casi in cui le merci formino oggetto di una sola vendita, per cui, di regola, l'introduzione nel territorio doganale costituisce prova sufficiente che le merci sono state vendute per l'esportazione nella Comunità;
- al caso in cui avvengano vendite successive, ha preso in considerazione la seconda frase dell'ar-

<sup>1</sup> Cfr. articolo 147, paragrafo 1, comma 2, Regolamento CEE 2454/1993.

<sup>2</sup> Cfr. commento n. 7, in doc. TAXUD/800/2002-IT.

articolo 147, Regolamento CEE 2454/1993, secondo cui, "in caso di più vendite successive realizzate prima della valutazione, detta indicazione vale solo nei confronti dell'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale delle Comunità, o nei confronti di una vendita nel territorio doganale della Comunità anteriore all'immissione in libera pratica delle merci". Secondo il comitato tecnico, tale disposizione:

- estende la presunzione che l'introduzione nel territorio doganale costituisca prova sufficiente che le merci sono state vendute per l'esportazione nella Comunità ai casi in cui le merci siano vendute più di una volta prima dell'importazione; in queste situazioni, una disposizione analoga prevede l'utilizzazione dell'ultima vendita avvenuta anteriormente all'introduzione delle merci. In altre parole, la constatazione che le merci sono state vendute per l'esportazione nella comunità si applica (senza richiesta di ulteriori prove) all'ultima vendita, considerata quella che precede l'introduzione delle merci nella Comunità. L'ultima vendita, nel contesto in esame, è l'ultima vendita che avviene nel circuito commerciale prima dell'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità;
- qualora sia stata effettuata una vendita anteriore, il dichiarante può chiedere all'autorità doganale di accettarle come base per la determinazione del valore in dogana, ma esclusivamente se può dimostrare che, rispetto alla vendita in questione, vi sono circostanze specifiche e pertinenti che hanno indotto a esportare le merci nel territorio doganale della Comunità;
- quale ulteriore misura di agevolazione, per "ultima vendita" si possono intendere anche le vendite concluse quando le merci si trovano già nella Comunità (ad esempio in deposito doganale).

## Prova che deve fornire il dichiarante

Riguardo ai requisiti richiesti per l'applicazione della "first sale rule", l'importatore doveva essere in grado di dimostrare che, rispetto alla vendita anteriore, vi fossero circostanze specifiche e pertinenti a giustificazione dell'esportazione delle merci nel territorio comunitario<sup>3</sup>. Ciò significa che le merci alle quali si applica il metodo in esame dovevano essere destinate all'introduzione nel territorio comunitario sin dalla prima cessione.

In via di eccezione, il Comitato tecnico del codice doganale ha precisato che, per "ultima vendita", si possono intendere anche le vendite concluse quando le merci si trovano già nella Comunità europea (ad esempio in deposito doganale). In pratica, l'importatore poteva applicare il criterio del "first sale price" anche se la cessione fosse stata effettuata dopo l'introduzione delle merci nel territorio comunitario, ma anteriormente alla loro immissione in libera pratica.

La dimostrazione che le merci sono state vendute per l'esportazione nel territorio doganale della Comunità può includere i seguenti elementi di prova:

- le merci sono fabbricate in conformità delle specifiche CE o risulta evidente, per esempio in base ai loro marchi, che non hanno altro impiego o destinazione;
- le merci in questione sono state fabbricate o prodotte specificamente per un compratore nella Comunità;
- le merci specifiche sono ordinate da un intermediario che le ottiene da un fabbricante, il quale le spedisce direttamente nella Comunità.

## Responsabilità del dichiarante

La dichiarazione degli elementi necessari alla determinazione del valore in dogana deve essere compilata da una persona che risieda nel territorio doganale della Comunità e sia in possesso delle relative informazioni, ad esempio quelle elencate nella dichiarazione dei particolari relativi al valore in dogana (modulo DV1), pertinenti per la determinazione del valore in dogana.

Ai sensi dell'articolo 147, paragrafo 1, comma 2, Regolamento CEE 2454/1993, il dichiarante deve indicare su quale base intende determinare il valore in dogana delle merci, tenendo conto dei seguenti elementi probatori:

<sup>3</sup> Cfr. articolo 147, paragrafo 1, comma 2, Regolamento CEE 2454/1993.

- se la dichiarazione si basa sull'ultima vendita del circuito commerciale è opportuno stabilire, se del caso, le condizioni di tale vendita adducendo le prove relative alle circostanze della transazione in questione (ad esempio, data del contratto di vendita di cui alla casella 5 del DV1, sede legale del compratore, fase del circuito commerciale);
  - se la dichiarazione si basa sulla vendita anteriore, gli elementi di prova presentati alla dogana devono dimostrare che la vendita soddisfa i criteri pertinenti alla prova che deve fornire il dichiarante.
- Qualora il dichiarante non sia in grado di fornire le prove richieste in merito a una vendita anteriore sulla cui base è stata presentata una dichiarazione di valore in dogana si dovrà ricorrere all'ultima vendita per stabilire il valore in dogana conformemente al metodo del valore di transazione.

## Nuova disciplina

Come regola generale, l'articolo 70, paragrafo 1, Regolamento UE 952/2013 dispone che il valore in dogana delle merci è dato da quello di transazione, per tale intendendosi:

*"il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato".*

## Vendita per l'esportazione

L'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015 stabilisce che:

*"il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale".*

Come precisato dalle linee guida del valore in dogana approvate dalla Commissione europea con il documento TAXUD/B4/2016 n. 808781, riportate in allegato alla nota Agenzia delle dogane n. 69073/2016:

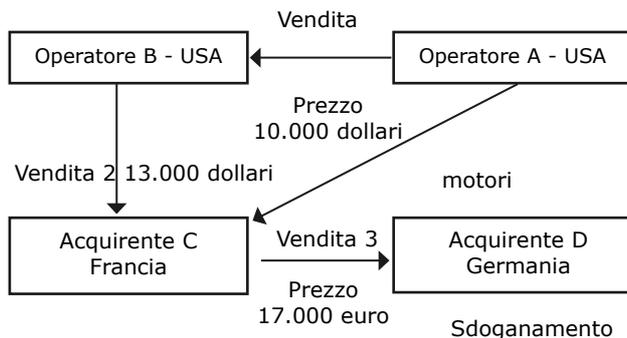
- è considerata vendita, per l'applicazione del metodo di determinazione del valore in dogana, quella avvenuta immediatamente prima che le merci siano introdotte nel territorio doganale dell'Unione europea, sempreché tale vendita sia realmente una "vendita per l'esportazione" verso il territorio doganale dell'Unione europea;
- il momento rilevante è quello in cui la merce entra nel territorio doganale dell'Unione europea e, per le merci che entrano nel territorio doganale dell'Unione europea, la vendita di riferimento è quella effettuata al momento dell'attraversamento della frontiera, vale a dire l'ultima vendita intervenuta conformemente al contratto di vendita, valido in quel momento;
- dato che la vendita che determina il valore in dogana delle merci è quella per l'esportazione che comporta l'ingresso delle merci nel territorio doganale dell'Unione Europea, tale vendita è quella che si verifica immediatamente prima che le merci siano introdotte nel territorio doganale.

Per esempio, B compra da A e la merce entra nel territorio doganale dell'Unione Europea: si tratta in questo caso di una vendita effettuata prima che la merce entri nel territorio doganale dell'Unione Europea. Se, invece, B compra da A e vende a C, e quest'ultima vendita (B che vende a C) è una vendita che si effettua prima che la merce arrivi nel territorio doganale dell'Unione Europea, la vendita da B a C è quella che si verifica immediatamente prima che la merce sia introdotta nell'Unione Europea. È necessario assicurarsi che la transazione di riferimento per determinare il valore in dogana della merce, ai sensi dell'articolo 70, Regolamento UE 952/2013, sia una vendita effettiva, che avvenga cioè tra un venditore e un acquirente. In altre parole, al fine di determinare il valore in dogana, le parti che intervengono nella transazione devono essere effettivamente un acquirente e un venditore e, pertanto, l'operazione deve corrispondere a una vendita effettiva, sia dal punto di vista commerciale sia giuridico.

Per esempio, non è possibile considerare come vendita la transazione in cui la merce è importata in conto consegna o quando la merce è importata da filiali della stessa società che non siano soggetti giuridici distinti, ovvero quando la merce è importata con un contratto di noleggio o di leasing (anche se il contratto contempla un'opzione per l'acquisto di merce). Inoltre, una vendita "nazionale" (acquirente e venditore in ambito UE) non si considera vendita per l'esportazione nella UE.

A parte i limiti esposti, secondo le linee guida della Commissione europea, per ragioni di uniformità di interpretazione e applicazione, è necessario che il termine "vendita" sia considerato nella sua più ampia accezione, cosicché il valore in dogana della merce importata possa essere determinato utilizzando il metodo di determinazione del valore in dogana il più spesso possibile. Ciò significa che tutte le transazioni che si configurano come vendite sia da un punto di vista giuridico sia commerciale dovrebbero essere utilizzate, nella misura più ampia possibile, ai fini della determinazione del valore in dogana in modo che la valutazione della merce sia il più vicino possibile al valore di mercato della stessa.

## Esempio 1



In questo esempio, le merci sono l'oggetto di 3 vendite commerciali:

1. dal produttore A all'operatore B, entrambi stabiliti in un Paese terzo;
2. dall'operatore B all'acquirente C in Francia;
3. dall'acquirente C in Francia all'acquirente finale D in Germania.

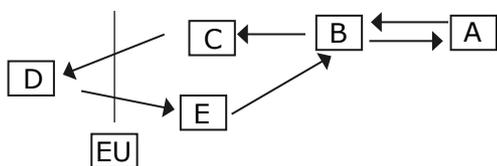
Le merci sono trasportate direttamente dal produttore A (Paese terzo) all'acquirente C in Francia. In questo caso, la vendita rilevante per la determinazione del valore di transazione è quella tra B e C, come disposto dall'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015.

Si osserva che tale disposizione fa riferimento al momento dell'ingresso delle merci nel territorio doganale della UE e non al momento o al luogo della loro immissione in libera pratica. Di conseguenza, nel caso in esame, il fatto che le merci siano dichiarate per l'immissione in libera pratica dopo essere state vendute a D non è rilevante nella determinazione di quale sia la vendita che determina il valore di transazione.

## Esempio 2

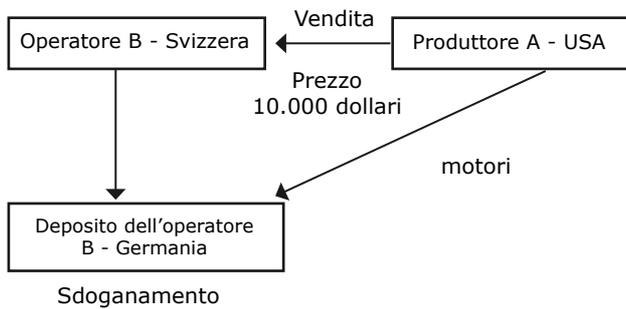
Si consideri il seguente esempio di elaborazione dell'ordine e di vendita delle merci.

Un cliente A si reca da un concessionario B e ordina un'autovettura. Il concessionario B piazza l'ordine presso la ditta olandese C, la quale invia l'ordine all'impianto di produzione in Giappone. La ditta giapponese D vende alla società UE E che importa la l'autovettura, con vendita al concessionario B, il quale la rivende al cliente finale A



L'esempio riportato è quello di un ordine di acquisto che conduce a una vendita. La merce, infatti, viene venduta da D ad E, che dichiara la merce per l'immissione in libera pratica, senza vincolarla a un regime sospensivo. Tale vendita, posta in essere tra D ed E, fornisce la base per l'applicazione del metodo di transazione ai sensi dell'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015.

## Esempio 3



Nell'esempio prospettato, la merce è venduta dal produttore A, stabilito in un Paese terzo, all'operatore B, anch'esso stabilito in un Paese terzo, ma viene trasportata direttamente presso le strutture dell'operatore B nella UE conformemente al contratto di vendita stipulato.

In questo caso, la vendita è una sola (da A a B) ed è quella rilevante per determinare il valore di transazione secondo l'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015.

## Vendite di merci vincolate a regimi doganali sospensivi prima di essere immesse in libera pratica

L'articolo 128, paragrafo 2, Regolamento UE 2447/2015 stabilisce che:

*"se le merci sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione non prima di essere introdotte in tale territorio doganale ma mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita".*

Come precisato dalla Commissione europea, la disposizione in esame riguarda i casi in cui la merce è venduta per essere esportata mentre si trova in regime di deposito, ovvero vincolato a un altro regime sospensivo, in assenza di vendita al momento dell'arrivo nel territorio dell'Unione. Nelle circostanze indicate, con l'ingresso nell'Unione Europea, la merce non viene dichiarata per essere immessa in libera pratica, bensì posta in temporanea custodia o vincolata a un regime speciale (deposito, perfezionamento passivo, transito esterno) per il quale il pagamento dei diritti doganali risulta sospeso.

In pratica, qualora si verifichi una vendita per l'esportazione al momento d'ingresso della merce nel territorio dell'Unione Europea, il valore in dogana sarebbe determinato sulla base di quella vendita, in applicazione dell'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015. Diversamente, si considera come vendita per l'esportazione quella avente per oggetto la merce già vincolata al regime doganale sospensivo.

Esemplificando, il valore in dogana è determinato sulla base del valore di transazione di una vendita che si realizza in/da un deposito doganale nell'ambito del territorio della UE se:

- non si realizza una vendita per l'esportazione ai sensi dell'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015;
- nel deposito doganale si realizza una cessione che non sia una vendita nazionale;
- la vendita effettuata nel deposito doganale soddisfa i requisiti di cui all'articolo 70, paragrafo 3, Regolamento UE n. 952/2013 e:
  - non devono esistere restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:
    - a) restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione Europea;
    - b) limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute;
    - c) restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in dogana delle merci;
  - la vendita o il prezzo non devono essere subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;
  - nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno

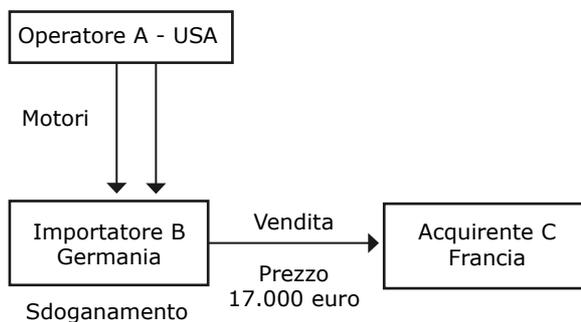
che non possa essere operato un appropriato adeguamento;

- il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo.

## Esempi pratici

Le merci sono inviate da un Paese terzo verso il territorio dell'Unione Europea. Sono vendute (cessione n. 1) all'importatore dell'Unione Europea soltanto dopo essere state vincolate al regime di deposito e rivendute dall'importatore della UE a un acquirente (cliente UE) prima di essere dichiarate per l'immissione in libera pratica (cessione n. 2). In questo caso, secondo quanto disposto dall'articolo 128, paragrafo 2, Regolamento UE 2447/2015, la vendita rilevante per la determinazione del valore di transazione è la n. 1, in quanto la cessione n. 2, che avviene tra 2 residenti della UE, è una vendita nazionale e, quindi, non può essere considerata come una vendita per l'esportazione. Si consideri adesso il caso in cui le merci sono inviate da un Paese terzo verso il territorio dell'Unione Europea. Sono dichiarate per essere vincolate al regime di deposito e, successivamente, vendute a un cliente UE. In questa situazione, se la cessione avviene prima dell'immissione in libera pratica delle merci, sarà questa la vendita rilevante sulla base della quale occorre determinare il valore di transazione ai sensi dell'articolo 128, paragrafo 2, Regolamento UE 2447/2015. Se tale vendita, invece, è effettuata dopo l'immissione in libera pratica delle merci, il valore in dogana dovrà essere determinato sulla base di un metodo di valutazione alternativo.

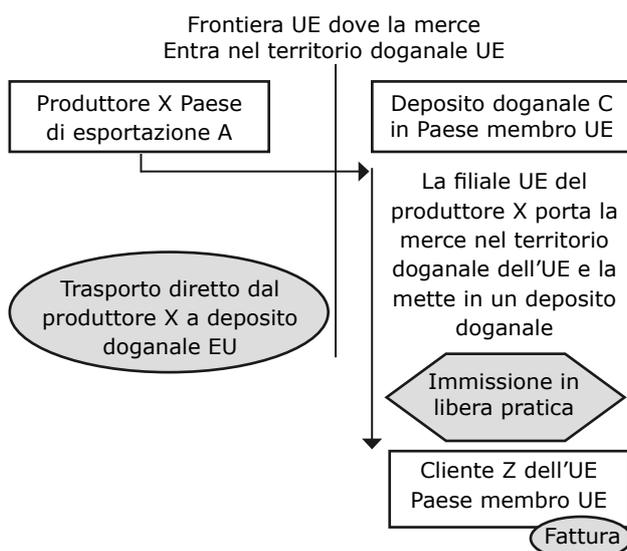
## Esempio 1



Nell'esempio considerato, la merce è spedita dall'operatore A, stabilito in un Paese terzo, all'importatore B stabilito nella UE. La merce, vincolata al regime di temporanea custodia, viene venduta da A a B, che a sua volta vende la merce all'acquirente C, anch'esso stabilito nella UE.

In questo caso, la vendita rilevante per la determinazione del valore di transazione, secondo il l'articolo 128, paragrafo 2, Regolamento UE 2447/2015, è la vendita tra A e B.

## Esempio 2



In questo esempio, non avviene alcuna vendita nel momento in cui la merce entra nel territorio doganale della UE. Tuttavia, la vendita effettuata quando la merce è vincolata a un regime doganale sospensivo fornisce la base per l'applicazione del metodo di transazione secondo l'articolo 128, paragrafo 2, Regolamento UE 2447/2015. La vendita rilevante è quella che si verifica tra il produttore X e il cliente Z stabilito nel territorio della UE.

## **Disposizione transitoria**

Con l'entrata in vigore della nuova disciplina doganale, viene meno la possibilità di ridurre la base di commisurazione dei dazi doganali e, di conseguenza, anche dell'Iva dovuta in sede di importazione.

Al fine, tuttavia, di non pregiudicare le transazioni già concluse, è previsto il graduale abbandono del metodo della regola del "first sale price".

Come anticipato, l'articolo 347, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015 stabilisce, infatti, che *"il valore di transazione delle merci può essere determinato sulla base di una vendita che ha luogo prima della vendita di cui all'articolo 128, paragrafo 1, del presente Regolamento [vale a dire la vendita sulla cui base le merci sono state importate nell'Unione] se la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana è vincolata da un contratto concluso prima del 18 gennaio 2016"*, mentre l'abrogazione definitiva è prevista, con effetto erga omnes, dal 1° gennaio 2018.

In merito alla disposizione transitoria, applicabile sino al 31 dicembre 2017, le linee guida della commissione europea hanno specificato che la medesima consente agli importatori di prendere in considerazione i contratti stipulati "in buona fede" entro il 18 gennaio 2016, in modo di avere il tempo necessario per adeguare, laddove opportuno, i modelli commerciali in uso.

Il riferimento ai "contratti" non è limitato a quelli di compravendita tra venditore e acquirente; un tale contratto potrebbe essere stipulato tra le parti come tra l'acquirente della merce e le parti con le quali detto acquirente ha assunto impegni contrattuali. A questo riguardo, è consentito agli operatori economici nutrire "legittime aspettative" rispetto agli accordi contrattuali stipulati.

In relazione alla forma o alla struttura dei contratti in questione non sono evidenziate specifiche condizioni, per cui non devono necessariamente ed esclusivamente riferirsi a un prodotto, una precisa data di consegna, una determinata quantità o un prezzo di acquisto. I cosiddetti "contratti quadro" possono essere contemplati dalla disposizione transitoria in esame.

L'importatore è autorizzato a porre in essere vendite diverse da quelle indicate nell'articolo 128, paragrafo 1, Regolamento UE 2447/2015 – incluse, per esempio, le "vendite precedenti" (vendite realizzate prima della vendita per l'esportazione) – dove l'operatore economico è obbligato o vincolato da un contratto stipulato prima del 18 gennaio 2016.

## **Riferimenti normativi**

Regolamento UE 952/2013

Regolamento UE 2446/2015

Regolamento UE 2447/2015

Regolamento UE 341/2015

## Scadenze del mese di ottobre

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 ottobre 2016, con il commento dei termini di prossima scadenza.

*Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7 D.L. n.70/2011.*

*Le scadenze che seguono tengono conto del provvedimento di proroga che ha spostato, per i soggetti cui si applicano gli studi di settore, la data di pagamento delle imposte senza alcuna maggiorazione dal 16 giugno al 7 luglio 2016.*

### **lunedì 17 ottobre**

#### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

#### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

#### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di settembre (codice tributo 6009).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/98) versano oggi l'iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2015, risultante dalla dichiarazione annuale, che abbiano optato per il versamento rateale, devono versare l'ottava rata dell'imposta, maggiorata degli interessi, utilizzando il codice tributo n. 6099.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di settembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef,
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente,
- sui redditi di lavoro autonomo,
- sulle provvigioni,

- sui redditi di capitale,
- sui redditi diversi,
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia,
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

## **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

## **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 settembre.

## **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di settembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **martedì 25 ottobre**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile o trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate rispettivamente nel mese o trimestre precedente.

## **domenica 30 ottobre**

### **Beni ai soci**

Per i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, scade oggi il termine per la comunicazione dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari nell'anno 2015. L'obbligo di comunicazione può essere assolto, in via alternativa, dall'impresa concedente, dal socio o dal familiare dell'imprenditore.

### **Finanziamenti all'impresa**

Per i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, scade oggi il termine per la comunicazione all'anagrafe tributaria dei dati delle persone fisiche soci o familiari dell'imprenditore che hanno concesso all'impresa, nell'anno 2015 finanziamenti o capitalizzazioni per un importo complessivo, per ciascuna tipologia di apporto, pari o superiore a tremilaseicento euro.

## **lunedì 31 ottobre**

### **Comunicazioni di acquisto da San Marino**

Scade oggi il termine per l'invio telematico, modello polivalente, delle operazioni di acquisto da operatori aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino annotate nei registri Iva nel mese di settembre.

**Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di agosto.

**Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di settembre.

**Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° ottobre 2016.

**Presentazione richiesta rimborso o compensazione credito Iva trimestrale**

Scade il termine per presentare la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva riferito al terzo trimestre 2016 (Modello TR).

# LYNFA Studio<sup>®</sup>

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

**LYNFA Studio** è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

**LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.**

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

**LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza**, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



# Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

## Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo il tuo Studio potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

## Per gli Studi Professionali

1. Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
2. Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
3. Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.