

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #26

15 febbraio 2016

[Scarica la versione pdf](#)
[Vedi tutte le newsletter](#)

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



IN PRIMO PIANO

Breve nota sui motivi di appello - A margine dell'ordinanza della Cassazione n. 246/2016

Accade talvolta che un provvedimento dal contenuto piuttosto ripetitivo venga recepito come una novità di qualche rilievo.

Invero è pacifico che l'atto di appello regolato dall'art.53 del D.Lgs. 546/1992 può consistere nella mera riproposizione delle contestazioni sollevate in primo grado e respinte della CTP. [Leggi tutto](#)

Mario Cicala - 15 febbraio 2016.

Bando di selezione per la qualificazione di 12.000 consulenti reputazionali Mevaluate "a numero chiuso"

La Mevaluate Italia srl ha indetto una selezione al fine del reclutamento di 12.000

"consulenti Reputazionali Mevaluate", da abilitare alla certificazione del "rating reputazionale" di persone fisiche e giuridiche, consistente nel valutarne i requisiti di qualità ed affidabilità quando richiesti in processi di valutazione e classificazione di loro competenze e funzioni. [Leggi tutto e scarica il bando](#)

Giovanni Castellani - 15 febbraio 2016.

Convenzione quadro tra l'Università degli Studi di Foggia - Dipartimento di Economia (Osservatorio di ricerca per la Giustizia Tributaria) e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti per lo svolgimento di attività di ricerca e formazione

La FNC ha sottoscritto un protocollo d'intesa con il Dipartimento di Economia dell'Università degli Studi di Foggia, con lo scopo di porre in essere e divulgare congiuntamente studi, ricerche ed incontri di aggiornamento accademico-professionale sulle tematiche di interesse dei Commercialisti per la sensibilizzazione all'interno della professione al tema della Giustizia Tributaria.

[Vedi il Protocollo FNC/Università di Foggia](#)

Giovanni Castellani - 15 febbraio 2016.

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

RICERCA

Documenti

La rinuncia ai crediti dei soci verso la società e sua rilevanza tributaria alla luce del "Decreto internazionalizzazione"

Il "Decreto internazionalizzazione" ha modificato significativamente il regime fiscale IRES applicabile alla rinuncia ai crediti dei soci verso la società; in particolare è stata prevista la rilevanza fiscale a titolo di sopravvenienza attiva di quella parte della rinuncia che eccede il valore fiscalmente riconosciuto del credito.

Scopo del presente documento è quello di comprendere la portata e le finalità della novella normativa nonché individuarne i profili di criticità e le questioni che permangono irrisolte.

Irene Giusti - 15 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

Il controllo giudiziario sulla gestione societaria ex

art. 2409 c.c. nell'ambito delle s.r.l.

L'analisi effettuata in questo documento si propone, in via preliminare, l'obiettivo di illustrare l'inquadramento degli aspetti funzionali dell'istituto giuridico del controllo giudiziario, mettendo in evidenza i caratteri principali richiamati dall'art. 2409 c.c., che concorrono a qualificare il ricorso all'Autorità Giudiziaria come rimedio correttivo particolarmente incisivo sull'amministrazione societaria contro gli atti di *mala gestio*.

In tale contesto, sia la Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale sono state, più volte, investite del compito di pronunciarsi sulla questione, per cercare di definire i termini del dibattito spesso controversi.

Michela Rosmino - 15 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

La mappatura informatica dei beni sequestrati nell'Unione Europea

La legislazione comunitaria e la recente legislazione nazionale sul reciproco riconoscimento delle decisioni in materia di confisca, impongono una maggiore cooperazione tra Stati non soltanto dal punto di vista della collaborazione tra autorità giudiziarie, ma anche approntando strumenti informatici che consentono di mappare, monitorare e gestire, quantomeno nell'Unione Europea, i beni oggetto di provvedimento ablatorio onde rendere efficace, a livello transnazionale, l'attività di contrasto alle mafie.

Luca D'Amore - 15 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

I liberi professionisti potranno accedere ai finanziamenti europei

Con la legge di stabilità è stata prevista la possibilità per i liberi professionisti di poter, finalmente, accedere all'utilizzo dei fondi strutturali a livello nazionale e regionale.

Tale disposizione prevede che l'equiparazione sarà valida per l'accesso ai Fondi Ue nel periodo compreso tra il 2014 e il 2020, quindi fino alla conclusione di Europa 2020.

La novità formula un valido sostegno ai liberi professionisti che potranno accedere a finanziamenti su: ricerca e innovazione, acquisto beni, accesso al credito, formazione, occupazione e tanto altro.

Giulia Caminiti - 15 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Economico - Gennaio 2016

Delude la crescita del PIL 2015. L'Istat ha annunciato un +0,6%, inferiore non solo alle stime del governo, ma anche a quelle dell'Unione europea e del Fondo monetario internazionale. Balzo a dicembre (+5,1%) delle partite Iva, come annunciato dal dipartimento finanze del Mef, spinto dal fatto che alcuni contribuenti hanno ritenuto di aderire al regime di vantaggio prima della sua definitiva cancellazione (15.108 soggetti, con un aumento del 62% rispetto a novembre), mentre sono stati 2.049 i soggetti che a

dicembre hanno aderito al nuovo regime forfetario.

Gianluca Scardocci - 15 febbraio 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

EVENTI

Corso di alta formazione in "La crisi dell'impresa"

Sono ancora aperte le iscrizioni al corso organizzato con l'Università "La Sapienza" di Roma, Dipartimento di Scienze Giuridiche, Facoltà di Giurisprudenza, per i prossimi mesi di marzo e aprile in tema di Crisi d'Impresa ([locandina e iscrizioni](#)).

L'iniziativa è il frutto della collaborazione instaurata tra la FNC e l'universtià in virtù del fatto che l'Accademia ritiene fondamentale, per la migliore riuscita di questi Corsi, fare anche ricorso all'esperienza ed alle conoscenze dei commercialisti ed al loro ruolo nell'individuazione dei segnali di crisi.

Giovanni Castellani - 15 febbraio 2016

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list per compilazione della certificazione Unica 2016. [Scarica](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

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

[Offerte formative](#)

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

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

Misericordia ed economia: utopia o binomio indispensabile?

Giovanni Castellani e Giovanni Ferri - 31 gennaio 2016. [Leggi il documento](#)

Reverse charge nelle prestazioni tra consorzi e consorziati

Viviana Capozzi - 31 gennaio 2016. [Leggi il documento](#)

Accertamento di maggior valore: imposta di registro e iposte sui redditi

Simone Carunchio - 31 gennaio 2016. [Leggi il documento](#)

Transazione fiscale: le proposte dei Commercialisti in linea con la Corte di Giustizia Europea

Paola Rossi - 31 gennaio 2016. [Leggi il documento](#)

Osservatori

Osservatorio Enti Locali - Gennaio 2016

Laura Pascarella - 31 gennaio 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Fondazione di Partecipazione, il cui "Partecipante Istituzionale" è il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), ha come scopo la valorizzazione della professione di Commercialista. La Fondazione ha sede in Roma, Piazza della Repubblica, 68.

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

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

Sito web: www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it

BREVE NOTA SUI MOTIVI DI APPELLO

(A margine dell'ordinanza 246/2016)

di Mario Cicala

Presidente Sezione Tributaria Corte Suprema di Cassazione

Componente Comitato Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti

Accade talvolta che un provvedimento dal contenuto piuttosto banale e ripetitivo venga recepito come una novità di qualche rilievo.

È quel che è successo con l'ordinanza della sesta sezione civile n. 246 depositata il 16 gennaio 2016 ed il fatto di esserne stato l'estensore mi legittima ad una ammissione, in prima persona: “potevo impiegare qualche parola in più con vantaggio della chiarezza”.

Mi sono limitato a scrivere:

3. Il ricorso appare fondato.

Invero è pacifico che l'atto di appello regolato dall'art. 53 del D.Lgs. 546/1992 può consistere nella mera riproposizione delle contestazioni sollevate in primo grado e respinte della CTP.

In questi termini è l'ordinanza della Corte n. 14908 del 1° luglio 2014 secondo cui nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado - in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere - assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza.

Nel caso di specie la difesa del contribuente ha poi articolatamente riprodotto il contenuto iniziale del ricorso originario, attribuendo così la necessaria specificità al gravame in cassazione.

Invero l'art. 53 del D.Lgs. 546/1992 puntualizza che l'atto di appello deve contenere (a pena di inammissibilità) i “motivi specifici dell'impugnazione”. Deve cioè chiedere un dispositivo

diverso da quello di primo grado e indicare i motivi specifici di tale riforma. Di conseguenza (art. 56) “le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s’intendono rinunciate”.

Dunque anche chi in primo grado ha vinto, ma ha visto respingere una parte delle sue argomentazioni deve riproporle “specificamente” in appello (Cass. civ., sez. trib., 10-08-2010, n. 18559). A seconda delle circostanze con appello incidentale (in caso di argomentazioni esplicitamente o implicitamente respinte) ovvero con una semplice memoria (in caso di argomentazioni non esaminate perché assorbite; ma nel dubbio è preferibile ricorrere all’appello incidentale (*quod abundat non vitiat*)).

Occorre che avanti al giudice d’appello siano ripresentate le tesi non accolte della commissione provinciale, e non è sufficiente la generica dizione “ci si richiama al ricorso introduttivo, alla memoria ed alle difese svolte nella trattazione del giudizio di 1 grado, da intendersi qui integralmente trascritte”,

L’atto che contiene solo una frase di questo tipo è inidoneo a raggiungere lo scopo, e dunque inammissibile (Cass., sez. trib., 27-11-2015, n. 24267).

L’art. 53 e l’art. 56 non richiedono invece che i motivi appello (o di appello incidentale) siano “nuovi” o comunque prospettati in forma diversa rispetto a quanto esposto in primo grado, che può essere sostanzialmente ripetuto (a meno che nel corso del giudizio sia entrata in discussione una questione nuova, ad esempio la applicabilità di un condono)

Certo il buon difensore cercherà anche di convincere il giudice d’appello confutando la motivazione della sentenza non gradita, adeguando le sue argomentazioni a quelle del giudice di primo grado. Ma nel processo tributario non è un obbligo.

Come emerge anche dal confronto con l’analogia disposizione del codice di procedura civile secondo cui “la motivazione dell’appello deve contenere, a pena di inammissibilità: 1) l’indicazione delle modifiche che vengono richieste alla ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di primo grado; 2) l’indicazione delle circostanze da cui deriva la violazione della legge e della loro rilevanza ai fini della decisione impugnata” (art. 342 cpc). Ancora più incisivo è quanto richiesto in riferimento al ricorso per cassazione che - ove investa la ricostruzione dei fatti - deve contenere la denuncia dell’“omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”; e dunque si deve indicare un fatto, dimostrare che esso è decisivo per il giudizio, che è stato portato all’attenzione del giudice che invece non lo ha esaminato (art. 360 n. 5 c.p.c.).

Perciò nel processo tributario, ove l'amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere «i motivi specifici dell'impugnazione» e non già «nuovi motivi», atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito (Cass. civ., sez. trib., 29-02-2012, n. 3064).

ASSOCIAZIONE MEVALUATE ONLUS
MEVALUATE ITALIA SRL – The Bank of Reputation
MIA – MEVALUATE ITALIA ADVISORY SRL

nell'ambito del programma europeo VIRTUTE (Valuable Identity and ReputaTion Unique Trusting Engine) a guida MEVALUATE HOLDING Ltd con la partecipazione di 6 Paesi e 13 Partner tra cui per l'Italia il MINISTERO DELL'INTERNO con la Polizia Postale e delle Comunicazioni e il MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Dipartimento del Tesoro, Direzione V - Prevenzione dell'Utilizzo del Sistema Finanziario per Fini Illegali.

con il patrocinio di e in convenzione con:

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI
AGCI - ASSOCIAZIONE GENERALE COOPERATIVE ITALIANE

in partnership con:

AFIN – ASSOCIAZIONE FINANZIARIE ITALIANE
AON SpA
ASSOHOLDING – ASSOCIAZIONE HOLDING DI PARTECIPAZIONE
BANCA AGCI
FEDERMANAGEMENT
IBM SPA
MEVALUATE HOLDING LTD
RINA SERVICES SPA
TIM SPA

con l'assistenza metodologica di

PricewaterhouseCoopers Advisory SpA

pubblicano il presente

BANDO DI SELEZIONE E QUALIFICAZIONE DI 6.000 (★)
CONSULENTI REPUTAZIONALI MEVALUATE ITALIA
“A NUMERO CHIUSO” DESIGNATI DA AGCI

riservato ad Avvocati, Dottori Commercialisti, Notai, Revisori Legali da abilitare in esclusiva per certificare i documenti di persone fisiche e giuridiche che determinano il rating reputazionale, per gestire e mantenere i relativi profili reputazionali e prestare consulenza per l'ottimizzazione del rating stesso.

(★) Su un totale massimo di 12.000 Consulenti Reputazionali Mevaluate “a numero chiuso” selezionati nell'ordine di arrivo delle domande entro il 30 settembre 2016 con prelazione per i 6.000 Avvocati, Dottori Commercialisti, Notai, Revisori Legali, designati entro il 30 aprile 2016 da AGCI.

GLI ASPIRANTI CONSULENTI REPUTAZIONALI MEVALUATE ITALIA DEVONO ESSERE IN POSSESSO DEI SEGUENTI PRE-REQUISITI PREVISTI DAL DISCIPLINARE DELL'ORGANISMO DI CERTIFICAZIONE PER IL RILASCIO DELL'ATTESTAZIONE DI QUALIFICAZIONE PROFESSIONALE “CONSULENTE REPUTAZIONALE MEVALUATE”:

- *cittadinanza italiana o di altro stato della Comunità Europea con residenza stabile in Italia;*
- *livello B2 della lingua italiana, se cittadino straniero;*
- *buona condotta morale e civile;*
- *documento d'identità e codice fiscale;*
- *firma digitale propria;*
- *certificati casellario giudiziale provvedimenti definitivi, carichi pendenti, misure di prevenzione, indagini in corso, tutti con dicitura "NULLA";*
- *iscrizione agli Albi (Avvocati, Commercialisti, Notai) e Registri Pubblici (Revisori Legali) da almeno 24 mesi; in alternativa coloro che non hanno l'iscrizione da almeno 24 mesi possono ugualmente partecipare alla selezione "a numero chiuso" secondo l'ordine di arrivo delle domande delegando un collega in possesso di tale pre-requisito allo svolgimento medio tempore (fino al compimento dei 24 mesi di iscrizione) dell'attività di Consulente Reputazionale Mevaluate;*
- *assenza di contenziosi giudiziari in corso per vertenze professionali e assenza di condanne civili pregresse correlate all'attività professionale oppure, in alternativa, devono aver stipulato una polizza di Responsabilità Civile Professionale adeguata in termini di coperture assicurative, cioè con un massimale di almeno € 3.000.000 per anno assicurativo con franchigia non superiore a € 20.000;*

ESSERE DISPONIBILI A:

- *creare il proprio profilo reputazionale MEVALUATE (gratuito per gli aspiranti Consulenti Reputazionali Soci MIA – Mevaluate Italia Advisory Srl), in qualità di socio dell'Associazione Mevaluate ONLUS, durante il periodo di training in modalità e-learning di complessive n. 20 ore (gratuito per gli aspiranti Consulenti Reputazionali Soci MIA – Mevaluate Italia Advisory Srl).*

A DECORRERE DAL 15 GENNAIO ED ENTRO IL 30 APRILE 2016 I CANDIDATI DESIGNATI DA AGCI DOVRANNO:

LEGGERE GLI ALLEGATI SCARICABILI DA

<https://consulenti.it.mevaluate.com/bando-di-selezione>

ISCRIVERSI AL SITO <https://consulenti.it.mevaluate.com>

E SEGUIRE LA PROCEDURA INDICATA CHE PREVEDE COMPILAZIONE, FIRMA DIGITALE E INVIO A MEVALUATE ITALIA SRL DEI SEGUENTI MODULI:

- **ISTANZA DI ADESIONE AL BANDO**
- **AUTOCERTIFICAZIONE POSSESSO DEI PRE-REQUISITI PREVISTI DAL BANDO**
- **DICHIARAZIONE PER L'ADESIONE AL BANDO**
- **ISTANZA DI ADESIONE ALL' ASSOCIAZIONE MEVALUATE ONLUS**
- **DELEGHE PER LA RICHIESTA E IL RITIRO DI N. 7 CERTIFICATI**

NONCHE' LA COMUNICAZIONE DEI CRO DEI BONIFICI EFFETTUATI SECONDO LE MODALITA' INDICATE

Gli iscritti CNDCEC, nell'ordine di arrivo delle istanze entro il 30 aprile 2016, avranno la prelazione nell'adesione al Bando fino alla concorrenza di n. 12.000 Consulenti Reputazionali Mevaluate "a numero chiuso".

Servizi gratuiti e vantaggi riservati agli iscritti CNDCEC / Soci M IA – Mevaluate Italia Advisory Srl: <http://consulenti.it.mevaluate.com/vantaggi>

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

**LA RINUNCIA AI CREDITI
DEI SOCI VERSO LA
SOCIETÀ E SUA
RILEVANZA TRIBUTARIA
ALLA LUCE DEL “DECRETO
INTERNAZIONALIZZAZIONE”**

Documento del 15 febbraio 2016

ABSTRACT

L'articolo 13, comma 1, lettere a), b) ed e) del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. "Decreto internazionalizzazione") ha riformulato, con effetto dal 1° gennaio 2016, l'articolo 88, comma 4 e norme correlate (i.e. articoli 94, comma 6 e 101, comma 7) del D.P.R.22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. "T.U.I.R.") al fine di modificare significativamente il regime fiscale IRES applicabile alla rinuncia ai crediti dei soci verso la società; in particolare è stata prevista la rilevanza fiscale a titolo di sopravvenienza attiva di quella parte della rinuncia che eccede il valore fiscalmente riconosciuto del credito. La scelta del legislatore tributario è stata, quindi, quella di abbandonare un regime fiscale improntato alla totale e incondizionata irrilevanza fiscale per approdare ad uno caratterizzato da una rilevanza fiscale "variabile" della predetta rinuncia a seconda che il valore fiscalmente riconosciuto del credito sia o meno coincidente con il relativo valore nominale. Orbene, scopo del presente lavoro è quello di ripercorrere le vicende legislative in materia di rinuncia ai crediti dei soci, con uno sguardo prodromico ai profili societari e contabili della stessa, al fine di comprendere la portata e le finalità della novella normativa nonché individuarne i profili di criticità e le questioni che permangono irrisolte.

SHAREHOLDER'S DEBT WAIVER – IMPLICATIONS FOR INCOME TAX ARISING FROM THE "INTERNATIONALIZATION DECREE"*

ABSTRACT

The recent Internationalization Decree has modified the Consolidated Act on Taxation with regard to the treatment of shareholders' debt waivers. This amendment was introduced through Article 13, par.1, lett. a), b) and e) of legislative decree D.Lgs. 14 September 2015, n. 147 ("Decreto internazionalizzazione"), that has modified - as of 1° January 2016 - art.88, par.4 and the related provisions (i.e. art. 94, paragraph 6, and art. 101, paragraph 7) of Presidential Decree D.P.R. of 22 December 1986, n. 917 ("T.U.I.R.").

The reform introduced a significant change in the income tax ("IRES") system applicable to shareholders' debt waivers. As a result, the amount of the waived debt exceeding the amount relevant for tax purposes is taxed as an extraordinary income. The tax legislature has decided to abandon a full and unconditioned exemption regime, and choose for a tax system based on a "variable" chargeability, depending on whether the value of the debt for tax purposes corresponds to its nominal value.

The aim of this work is to describe the legislative modifications that have affected chargeability of shareholders' debt waivers over time, with an overview on relevant legal and accounting issues, in order to highlight the scope and the purpose of the new provisions, as well as to explore its criticalities and unsettled issues.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

LA RINUNCIA AI CREDITI DEI SOCI VERSO LA SOCIETÀ E SUA RILEVANZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DEL “DECRETO INTERNAZIONALIZZAZIONE”

di **Irene Giusti**

Sommario: 1. Premessa. – 2. Inquadramento giuridico. Cenni. – 3. Profili contabili. – 4. Rilevanza tributaria della rinuncia ai crediti da parte dei soci: dall’art. 55 del D.P.R. n. 597/1973 al vigente art. 88 del T.U.I.R. – 5. La rinuncia ai crediti nel “Decreto internazionalizzazione”: *ratio* e ambito di applicazione della novella normativa– 6. Considerazioni conclusive. Profili di criticità e questioni aperte.

1. Premessa

L’articolo 13, comma 1 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, “*disposizioni recanti misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese*” (c.d. “Decreto internazionalizzazione”)¹, ha apportato rilevanti modificazioni a talune disposizioni normative del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. “Testo Unico delle Imposte sui Redditi”, di seguito “T.U.I.R.”), tra le quali figurano quelle ex articoli 88, comma 4 – bis (il quale sostituisce insieme ai nuovi commi 4 e 4- ter il previgente comma 4), 94, comma 6 e 101, comma 7, relative al regime fiscale riservato alla rinuncia ai crediti da parte dei soci (titolari di reddito d’impresa).

La novella normativa *de qua* stabilisce la rilevanza fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci a titolo di sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata per la parte che eccede il relativo valore fiscale e reciprocamente l’incremento del costo della partecipazione nei limiti del valore fiscale in capo al socio; ebbene tale modificazione risulta di rilevante portata in quanto il previgente regime fiscale era rimasto sostanzialmente invariato dal 1993, quando a seguito di una progressiva estensione dell’ambito di applicazione della non imponibilità della rinuncia ai crediti da parte dei soci, il legislatore tributario era giunto a sancire la non imponibilità stessa in modo incondizionato².

Orbene, il *revirement*, seppur parziale, del legislatore tributario del 2015 offre l’occasione per ripercorrere le vicende normative che a partire dalla riforma tributaria del 1973 hanno interessato la fattispecie della rinuncia ai crediti da parte dei soci, in modo tale da

¹Publicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 22 settembre 2015, Serie Generale.

²Per un completo *excursus* storico-normativo riguardante il regime fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci vedi *infra*, par. 4.

comprendere la *ratio* sottesa alla novella normativa *de qua*, le sue ripercussioni sui contribuenti ed eventuali dubbi circa la sua adeguatezza rispetto ai fini (dichiaratamente) perseguiti.

È di tutta evidenza, poi, come un'analisi di tal fatta non possa prescindere da un prodromico inquadramento giuridico della fattispecie e dall'illustrazione dei profili contabili che vengono in rilievo in modo tale da ottenere una panoramica, il più possibile esaustiva e dotata di coerenza logica interna, della problematica che ci si accinge ad affrontare.

2. Inquadramento giuridico. Cenni

La rinuncia al credito del socio verso la società è *prima facie* sussumibile all'interno dell'istituto della remissione del debito ex articolo 1236 c.c.³, il quale, come noto, rientra nel *genus* dei modi di estinzione dell'obbligazione diversi dall'adempimento non satisfattori.

La remissione è descritta come il negozio unilaterale recettizio, efficace e irrevocabile quando la dichiarazione perviene al debitore, il quale può rifiutare ma deve renderne edotto il creditore entro un termine congruo⁴; in particolare la struttura unilaterale discenderebbe dal fatto che il negozio si perfeziona con la sola volontà del creditore, laddove la volontà del debitore, rilevante solo se contraria, ha un'incidenza meramente secondaria, integra un momento separato ed eventuale rispetto alla dichiarazione di remissione ed è priva di un valore costitutivo⁵.

Orbene, pur non potendo in questa sede analizzare precipuamente l'istituto della remissione del debito, ai fini della nostra indagine si ritiene necessario porre l'attenzione sulla dibattuta questione relativa all'individuazione della causa dell'istituto, questione affatto oziosa sol che si pensi alla rilevanza che assume nella ricostruzione della fattispecie della rinuncia al credito dei soci verso la società.

La tesi tradizionale⁶, infatti, individua nella rimessione un atto di rinuncia e, quindi, un atto di natura essenzialmente abdicativa, il quale provoca il distacco del diritto di credito dal

³L'articolo 1236 c.c. recita: “*la dichiarazione del creditore di rimettere il debito estingue l'obbligazione quando è comunicata al debitore, salvo che questi dichiari in un congruo termine di non volerne profittare.*”

⁴Per un'analisi istituzionale della dichiarazione di remissione si rinvia, *ex plurimis*, a E. Tilocca, *Remissione del debito*, in *Noviss. Dig. It.*, XV, Torino, 1968, 389 ss.; C. M. Bianca, *Diritto civile*, IV, *l'obbligazione*, Milano, 1999, 461 ss.; F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2000, 585 ss.; M. Paladini, *L'estinzione dell'obbligazione senza adempimento*, Torino, 2010, 77 ss.

⁵Cfr. C. M. Bianca, *cit.*, 464 e F. Gazzoni, *cit.*, 586: entrambi gli Autori non condividono la tesi c.d. contrattualistica, minoritaria in dottrina, secondo la quale la remissione costituirebbe una figura contrattuale, in quanto il mancato rifiuto non può costituire una forma di consenso, bensì può atteggiarsi alla stregua di una condizione risolutiva che ha la funzione di salvaguardare l'interesse del debitore all'adempimento; inoltre secondo il C.M. Bianca non può non tenersi conto del “*principio del nostro diritto privato che legittima in generale i negozi unilaterali aventi effetto sulla sfera giuridica altrui quando l'effetto è insuscettibile di pregiudizio patrimoniale*”.

⁶Cfr. E. Tilocca, *cit.*, 389 e *La remissione del debito*, Padova, 1955, 13; C.M. Bianca, *cit.* 466 ss.

patrimonio del creditore e che, come conseguenza *ex lege*, determina la liberazione del debitore.

Secondo tale orientamento esegetico, pertanto, “*la remissione non può non essere un atto di rinuncia*” e la rinuncia al credito implica necessariamente l’estinzione del debito⁷.

Una diversa tesi⁸, invece, sostiene che la remissione operi direttamente sul rapporto giuridico inteso unitariamente, attraverso un unico effetto costituito dall’estinzione contestuale di entrambe le posizioni giuridiche soggettive attiva e passiva, laddove la sola rinuncia al credito ha una portata più ristretta rispetto alla remissione⁹.

Sia che si individui la causa della remissione nella mera abdicazione al diritto di credito o meno non può negarsi che molteplici possono essere le cause concrete dell’istituto in esame e quindi gli interessi perseguiti dal creditore, interessi che possono concretarsi anche in vantaggi patrimoniali, nonostante l’essenziale gratuità della remissione; la gratuità, infatti, non implica necessariamente la sussistenza dello spirito liberale da parte del remittente¹⁰.

Tale affermazione trova riscontro nella rinuncia ai crediti dei soci verso la società, laddove l’interesse del socio-creditore è correlato a quello della società-debitrice stante la particolarità del rapporto giuridico intercorrente tra le parti (c.d. rapporto sociale): il socio, infatti, ha interesse al buon andamento della società partecipata e, qualora questa sia in una situazione di sofferenza finanziaria, potrebbe optare per la rinuncia ad un credito vantato nei suoi confronti al fine di patrimonializzarla.

Invero, il socio ben può essere titolare di un diritto di credito *uti singulus* nei confronti della società, diritto di credito avente differenti fonti generatrici e quindi differente natura, quali un finanziamento in senso proprio¹¹ ossia a titolo di mutuo (c.d. credito da finanziamento), una cessione di beni o prestazione di servizi (c.d. credito commerciale).

⁷Così C. M. Bianca, *cit.*, 467.

⁸Cfr. P. Perlingieri, *Dei modi di estinzione dell’obbligazione diversi dall’adempimento*, in *Comm. Scialoja-Branca (artt. 1230-1259)*, Bologna-Roma, 1975, 183; F. Gazzoni, *cit.*, 586.

⁹Così R. Cicala, *l’adempimento indiretto del debito altrui*, Napoli, 1968, 186.

¹⁰Sul punto vedi Matteucci, *La remissione del debito*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1957, I, 477 e C. M. Bianca, *cit.*, 468; in argomento, tuttavia, occorre rilevare che la tesi della gratuità dell’atto di remissione non è pacifica in dottrina: un primo orientamento (vedi E. Tilocca, *Remissione del debito*, in *Noviss. Dig. It.*, XV, Torino, 1968, 398) afferma che la remissione sia un negozio a causa neutra o variabile, a titolo gratuito ovvero oneroso a seconda del caso concreto, un secondo orientamento (G. Giacobbe e M.L. Giuda, *Remissione del debito*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 771), invece, ravvisa in tale istituto un negozio a causa astratta o privo di rilevanza causale.

¹¹Ci si riferisce alla nozione giuridica e non generale ed atecnica di finanziamento: con il termine “finanziamento” si indica propriamente la prestazione di capitale di credito e non anche di capitale di rischio e quindi non ogni apporto di risorse finanziarie (in argomento vedi G. Ferri jr., *Investimento e conferimento*, Milano, 2001, 39; G. Tantini, *I versamenti dei soci alla società*, in *Trattato delle Società per azioni*, diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, 1***, Torino, 2004, 746 ss.; M. Maugeri, *Dalla struttura alla funzione della disciplina sui finanziamenti soci*, in *Riv. Dir. Comm.*, 2008, I, 133 ss. il quale ha evidenziato il rischio di uno svuotamento di significato del termine in questione dovuto alla sua potenziale idoneità ad indicare indifferentemente sia operazioni di prestito che investimenti in capitale di rischio).

È di tutta evidenza, poi, che oltre ai diritti di credito che possono sorgere in capo al socio *uti singulus* vi sono i diritti di credito che sorgono in capo a questi *uti socius*, quali i crediti da utili non distribuiti ovvero di cui è stata deliberata la distribuzione.

Il generarsi di crediti da finanziamento ovvero commerciali *de quibus* discende dal dato incontrovertibile che tra socio e società possano instaurarsi rapporti giuridici diversi da quello sociale, in particolare, rapporti contrattuali in cui il socio assume la titolarità di posizioni giuridiche attive (ovvero passive) come fosse un soggetto terzo¹².

Il socio, tuttavia, pur atteggiandosi come soggetto terzo nella fase genetica e nello svolgimento dei rapporti contrattuali con la società non può assimilarsi perfettamente ad un qualsiasi terzo, stante la sua qualità di soggetto avente un interesse omogeneo alla stessa, talmente omogeneo da portare a configurare un'identità soggettiva tra le parti.

Ed è proprio un tale peculiare interesse ad essere sotteso alla scelta da parte del socio di rinunciare ad un proprio diritto di credito pregresso vantato nei confronti della società.

La rinuncia al credito rappresenta, infatti, una modalità tecnico-giuridica con la quale il socio effettua un apporto al fine di incrementare il patrimonio sociale della società senza, tuttavia, incidere sul capitale nominale (salvo, ovviamente, un successivo aumento di capitale); attraverso un tale atto dispositivo di un proprio diritto, pertanto, il socio esce dal rapporto di finanziamento per tornare nel rapporto partecipativo e ciò come se *ab origine* avesse effettuato un versamento fuori capitale, *rectius* un versamento in conto capitale.

Per esemplificare, avuto riguardo ai crediti da finanziamento, i quali sono i più rilevanti, ciò che avviene è una conversione del prestito in apporto, con precisi riflessi contabili e fiscali che saranno oggetto di diffuso esame nel prosieguo.

Orbene, al fine di comprendere la portata dell'accennata assimilazione della rinuncia ai crediti ai versamenti in conto capitale e le relative ripercussioni in ambito contabile e fiscale, si ritiene opportuno delineare brevemente le caratteristiche fondamentali di tali apporti.

In primo luogo preme rilevare che i versamenti in conto capitale non trovano un espresso riconoscimento nell'ordinamento societario, tuttavia, sono particolarmente diffusi nella prassi e la loro liceità è pacificamente ammessa¹³.

Attraverso i predetti apporti i soci sopperiscono (spontaneamente) alle esigenze finanziarie

¹²In ordine alla pacifica configurabilità di rapporti di natura contrattuale tra socio e società si vedano C. Angelici, *Note in tema di rapporti contrattuali tra soci e società*, in *Studi sull'autonomia dei privati*, Torino, 1997, 358 e M. Maugeri, *Finanziamenti "anomali" dei soci e tutela del patrimonio nelle società di capitali*, in *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, Milano, 2005, 1 ss.

¹³Cfr., G. Tantini, *cit.*, 745 ss.; G. Festa Ferrante, *Natura giuridica e vicende dei versamenti in conto capitale e a fondo perduto (o a copertura di perdite)*, in *Riv. Notariato*, IV, 2010, 995 ss.; G.F. Campobasso, *Diritto commerciale, II, Diritto delle società*, Milano, 2012, 518 ss.; M. Prestipino, *Diritto al rimborso e postergazione nella disciplina dei finanziamenti*, Milano, 2015, 6 ss.

della società senza ricorrere ad un formale aumento del capitale sociale e, per tale motivo, non sono equiparabili ai conferimenti di capitale.

Pur contribuendo, infatti, ad un rafforzamento della base patrimoniale della società, che ne garantisce il buon andamento dell'attività e il merito creditizio, i versamenti in argomento sono caratterizzati da una minore "stabilità" rispetto ai conferimenti non essendo assoggettati alla relativa disciplina restrittiva, né in fase di apporto né in fase di rimborso.

I soci non possono tuttavia pretendere il rimborso perfetto di tali versamenti, stante la loro irriducibilità a meri finanziamenti a titolo di mutuo e, di conseguenza, gli stessi devono risultare da apposite riserve iscritte in bilancio¹⁴.

Rispetto al finanziamento a titolo di mutuo o prestito, all'atto dell'esecuzione del versamento si produce l'elisione del legame tra socio versante e la somma versata, assurgendo il predetto versamento a mezzo proprio della società, di talché non può costituirsi in capo al socio un diritto perfetto al rimborso.

Questi potrà ottenerne la restituzione solo in via meramente residuale nell'ipotesi in cui il valore dell'apporto medesimo non si stato eroso dalle perdite¹⁵ e, in sede di liquidazione, solo successivamente all'integrale soddisfazione dei creditori sociali.

Invero, sovente nella prassi non è operazione agevole la qualificazione di un versamento in termini di apporto fuori capitale ovvero di finanziamento a titolo di mutuo soprattutto qualora non sia chiara la volontà delle parti di attribuire al socio un diritto perfetto al rimborso o meno.

Ebbene, nelle suddette ipotesi, si ritiene sia necessario ricostruire l'effettiva volontà delle parti in conformità agli ordinari criteri ermeneutici ex articoli 1362 e ss. c.c., volontà di cui possono essere indici, tra gli altri, la pattuizione di un termine per la restituzione delle somme

¹⁴Sul punto il Comitato Interregionale Dei Consigli Notarili Delle Tre Venezie, orientamento H.L.I. (versamenti soci senza diritto di rimborso – c.d. in conto capitale) – 1° pubbl. 9/07 afferma che "*i versamenti effettuati dai soci a favore delle società senza alcun diritto di rimborso, denominati nella prassi "versamenti in conto capitale", sono definitivamente acquisiti a patrimonio sociale fin dal momento della loro esecuzione ed integrano una riserva disponibile.*" Inoltre, per l'individuazione precipua delle riserve nelle quali iscrivere gli apporti dei soci si rinvia a quanto illustrato nel par. 3.

¹⁵È questione controversa la disciplina applicabile alla restituzione dei versamenti in conto capitale ai soci, in quanto, a sua volta controversa è l'individuazione del tipo di riserva cui assegnarli: la tesi maggioritaria ritiene sia applicabile la disciplina del sovrapprezzo in quanto fattispecie legale di conferimento non imputato a capitale (vedi, *ex plurimis*, L. Parrella, *Versamenti in denaro dei soci e conferimenti nelle società di capitali*, Milano, 2000, 151 ss.; M. Rubino De Ritis, *Gli apporti spontanei in società di capitali*, Torino, 2001, 152 ss.; G.F. Campobasso, *cit.*, 520, sub nota 43 e, in giurisprudenza, Cass. 24 luglio 2007, n. 16393 nella quale si sostiene che "*l'analogia tra apporti di patrimonio e sovrapprezzo è evidente. Il socio, infatti, sia che versi un sovrapprezzo al momento della sottoscrizione delle azioni, sia che apporti entità patrimoniali indipendenti dall'emissione di azioni, mette durevolmente a disposizione della società mezzi economici per lo svolgimento dell'attività di impresa in vista dei risultati cui è chiamato a partecipare. Il che spiega perché l'apporto aggiuntivo del socio possa essere non proporzionale al capitale*"; altra tesi ritiene sia da applicare la disciplina della riserva legale considerata l'identità funzionale e strutturale tra conferimenti in senso proprio e conferimenti fuori capitale (vedi F. Chiomenti, *I versamenti a fondo perduto*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1974, II, 118).

versate, il carattere definitivo dell'attribuzione all'impresa ovvero la rappresentazione contabile dell'operazione¹⁶.

3. Profili contabili

Secondo quanto specificato nel Principio contabile OIC 28¹⁷, la rinuncia dei soci ai crediti vantati nei confronti della società dà origine ad un apporto di patrimonio, indipendentemente dalla natura dei crediti e dunque sia che si tratti di crediti da finanziamento (intendendosi i finanziamenti, fruttiferi o infruttiferi, effettuati dai soci e relativamente ai quali la società ha l'obbligo di restituzione) che di natura commerciale¹⁸.

Nel suddetto Principio¹⁹, è stato infatti precisato che *«la rinuncia del credito da parte del socio - che si concretizza in un atto formale effettuato esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società - è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio. Pertanto, in tal caso la rinuncia dei soci al diritto alla restituzione trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale»*.

Nella precedente versione del Principio OIC 28²⁰ era, invece, espressamente previsto che il passaggio a capitale, generato dalla rinuncia al credito verso la società da parte del soci, riguardasse solo i “Versamenti a titolo di finanziamento” ovvero sia quelli per i quali la società ha l'obbligo di restituzione; con riguardo a questi ultimi era specificato che si trattava *«di importi che devono trovare collocazione in bilancio tra le passività, alla lettera D), punto 3) “debiti verso soci per finanziamenti”*. Al riguardo, *non è rilevante la natura fruttifera o meno di tali debiti, né l'eventualità che i versamenti vengano effettuati da tutti i soci in misura proporzionale alle quote di partecipazione: l'elemento discriminante va individuato esclusivamente nel diritto dei soci alla restituzione delle somme versate. Ne consegue che per questa tipologia di versamenti il loro eventuale passaggio a capitale necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto. Ha così natura di riserva di capitale quella che viene ad essere costituita con la*

¹⁶Cfr. M. Costanza, *Versamenti operati dai soci: conferimenti in conto capitale o mutui?*, in *GT*, VI, 1996 553 ss.; Prestipino, *cit.*, 16, ss.; in giurisprudenza Cass., 31 marzo 2006, n. 7692 nella quale si afferma che *“deve ammettersi la legittimità logica dell'argomento che il Giudice di merito trae dall'appostazione di bilancio quando, come nella specie, esso si accompagna anche a considerazioni ulteriori – desunte dal tenore di clausole statutarie o dalle finalità pratiche al cui perseguimento il finanziamento appare essere stato preordinato – con riferimento alle quali nessuna critica precisa e decisiva risulta essere stata formulata da parte ricorrente”*.

¹⁷ Cfr. OIC – Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile nazionale Oic 28, Patrimonio netto, agosto 2014, par. 49. Nell'agosto del 2014 è stata pubblicata la nuova versione del Principio contabile Oic 28, Patrimonio Netto, in cui, tra i principali interventi, viene chiarito il trattamento contabile nel caso di rinuncia del credito da parte del socio.

¹⁸ Per la distinzione tra apporto di patrimonio e finanziamento, v. *supra* par. 2.

¹⁹ Cfr. OIC 28, *op.cit.*, agosto 2014, par. 49.

²⁰ Cfr. OIC – Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile nazionale Oic 28, Il patrimonio netto, 30 maggio 2005.

rinuncia al credito vantato dai soci, sia per partecipare alla copertura della perdita, sia per futuri aumenti di capitale»²¹.

La precedente formulazione del suddetto Principio prevedeva espressamente che i debiti iscritti nella voce D) 3) del passivo dello Stato Patrimoniale (“debiti verso soci per finanziamenti”) potessero trasformarsi in apporti (in seguito ad una preventiva rinuncia da parte dei soci al diritto alla restituzione) non specificando alcunché in merito alla rinuncia ai crediti di natura commerciale.

Il principio contabile revisionato specifica che tale previsione si applica a qualsiasi credito, anche commerciale, purché la rinuncia del socio sia motivata da ragioni di carattere finanziario, non rilevando dunque, la natura del credito, ma la motivazione della rinuncia al credito da parte del socio. Motivazione quest’ultima che deve concretizzarsi in una formale manifestazione di volontà da parte del soggetto legittimato a esprimerla per conto del socio *«effettuata esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società»*; finalità quest’ultima che risponde per lo più alle difficoltà finanziarie della società data la congiuntura economica. Ciò costituisce una spinta verso i soci a rinunciare a crediti per finanziamenti effettuati nei confronti della società debitrice o derivanti da un’operazione commerciale alla stregua di qualunque altro fornitore di beni o servizi, convertendo così tali debiti in apporti patrimoniali destinati ad incrementare le Riserve di Patrimonio Netto (voce A VII “Altre Riserve”) per ricapitalizzare la società, per copertura perdite o per eventuali operazioni di aumento di capitale sociale.

Nell’ipotesi in cui la motivazione sottostante la rinuncia sia invece di carattere commerciale, relativa ad esempio, a controversie inerenti la fornitura di beni (ad esempio in caso di contestazione di una fornitura per difetto della merce) la rinuncia al credito da parte del fornitore transita a Conto economico, in quanto dà luogo, per la società debitrice, ad una riduzione dei costi di acquisto o, qualora si verifichi in esercizi successivi, ad una sopravvenienza attiva.

La rinuncia deve quindi avere sempre finalità di rafforzamento patrimoniale della società debitrice. In tal caso, la rinuncia dei soci al diritto alla restituzione *«trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale»*.

Come specificato nel Principio OIC 28, le riserve di capitale rappresentano le quote di patrimonio netto che derivano, per esempio, dalla rinuncia di crediti da parte dei soci (oltre che da ulteriori apporti dei soci, dalla conversione di obbligazioni in azioni, dalle rivalutazioni monetarie)²². Tali riserve rientrano nella voce AVII “Altre riserve”; come previsto dal

²¹ Cfr. OIC 28, *op.cit.*, maggio 2005, pag.8.

²² OIC 28, *op.cit.*, agosto 2014, par. 8.

Principio contabile 28, nella voce AVII “Altre riserve” si classificano tutte le riserve che non sono già state iscritte nelle precedenti voci del patrimonio netto. Rientrano, ad esempio, in questa voce le seguenti riserve ²³:

«*“Riserva per versamenti effettuati dai soci” che sorge in occasione di apporti dei soci effettuati con una destinazione specifica, quali:*

- *I “Versamenti in conto aumento di capitale” che rappresentano una riserva di capitale, con un preciso vincolo di destinazione, la quale accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio (cfr. paragrafi 24-25);*
- *i “Versamenti in conto futuro aumento” di capitale che rappresentano una riserva di capitale avente uno specifico vincolo di destinazione, nella quale sono iscritti i versamenti non restituibili effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale;*
- *i “Versamenti in conto capitale” che rappresentano una riserva di capitale che accoglie il valore di nuovi apporti operati dai soci, pur in assenza dell’intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale;*
- *i “Versamenti a copertura perdite” effettuati dopo che si sia manifestata una perdita; in tal caso, la riserva che viene a costituirsi presenta una specifica destinazione».*

Pertanto, in caso di rinuncia di crediti da parte dei soci, secondo quanto specificato, se trattasi di debiti verso soci per finanziamenti iscritti nella voce D) 3) del passivo dello Stato Patrimoniale la scrittura sarà “Debiti verso soci per finanziamenti a Altre riserve”. Se trattasi di debiti verso fornitori (soci imprenditori) iscritti nella voce D) 7) la scrittura sarà “Debiti verso fornitori (soci imprenditori) a Altre riserve”. Se trattasi di debiti verso fornitori nei confronti di imprese controllate, collegate o controllanti, come specificato nel Principio contabile OIC 19²⁴, questi sono iscritti rispettivamente nelle voci D9, D10 e D11, e pertanto, qualora si tratti di Debiti verso controllanti la scrittura sarà “Debiti verso controllanti a Altre riserve”.

²³ OIC 28, *op.cit.*, agosto 2014, par. 16.

²⁴ Cfr. OIC – Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile nazionale OIC 19, Debiti, Agosto 2014, par. 17.

Il finanziamento dei soci, in seguito alla rinuncia può inoltre essere convertito in capitale sociale, mediante un'operazione di aumento di capitale sociale, mediante compensazione, da parte dei soci finanziatori (futuri sottoscrittori) del credito vantato verso la società²⁵.

Nel caso in cui si tratti di una rinuncia del socio ai crediti nei confronti di una società partecipata, il principio contabile OIC 21, in tema di partecipazioni dispone che: *«un metodo con il quale si può realizzare un aumento di capitale in una partecipata è costituito dalla rinuncia ad un credito vantato dal socio nei confronti della partecipata. In questo caso la contropartita dell'annullamento, totale o parziale, del credito in capo al socio va ad aumentare il valore della partecipazione. Se la rinuncia al credito costituisce versamento a fondo perduto, anziché aumento di capitale, non muta la contabilizzazione, e si producono, quindi, un incremento della partecipazione in capo al socio ed un accrescimento del patrimonio per la partecipata»*²⁶.

In entrambi i casi sopra illustrati la scrittura contabile che dovrà fare la società rinunciante sarà "Partecipazione in società X a Crediti verso società X".

4. Rilevanza tributaria della rinuncia ai crediti da parte dei soci: dall'art. 55 del D.P.R. n. 597/1973 al vigente art. 88 del T.U.I.R.

La prassi dei versamenti fuori capitale e della rinuncia ai crediti da parte dei soci a favore della società (assimilabile, sotto il profilo economico-sostanziale, ai versamenti fuori capitale) non è stata oggetto, come si è accennato in precedenza²⁷, di un riconoscimento espresso e di carattere sistematico-generale nell'ordinamento societario; è stato l'ordinamento tributario ad introdurre una prima disciplina normativa, ovviamente di tipo speciale, riguardante la prassi *de qua*, conferendole riconoscimento giuridico e agevolandone la diffusione²⁸.

Il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 (*"istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche"*, c.d. "Decreto IRPEF")²⁹ aveva introdotto, infatti, alcune disposizioni normative di natura agevolativa riservate ai versamenti dei soci; si tratta, in particolare, dell'articolo 43, comma 2, il quale escludeva l'operare della presunzione di onerosità a titolo

²⁵ Cfr. Massima del Notariato Milano, n. 125, 5 marzo 2013.

²⁶ Cfr. OIC – Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile nazionale OIC 21, Partecipazioni e Azioni proprie, Giugno 2015, par. 22.

²⁷ Vedi *supra*, par. 2.

²⁸ Cfr. G. Tantini, *cit.*, 751 ss., il quale afferma che *"è ad un'agevolazione fiscale che va ricollegata la nascita e lo sviluppo del fenomeno, anche se va ricordato che la possibilità di effettuare apporti nella società da parte dei soci, sottratti alla disciplina del capitale, era già affermata dalla dottrina"* e G. Festa Ferrante, *cit.*, 995, *sub* nota 2.

²⁹ Sebbene il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 riguardasse l'IRPEF, nell'articolo 5, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 venivano previste ipotesi in cui si estendeva l'applicazione di talune disposizioni normative del primo decreto a soggetti IRPEG; tra queste figura l'articolo 55 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597; in argomento vedi F. Marini, *Le sopravvenienze nel reddito d'impresa*, Padova, 1984, 87.

di interessi delle somme versate dai soci alla società in conto capitale proporzionalmente alle quote di partecipazione e in base a formale deliberazione; dell'articolo 55, comma 3, il quale statuiva che non si considerassero sopravvenienze attive i versamenti fatti dai soci in proporzione alle quote di partecipazione e la rinuncia da parte dei soci, nella stessa proporzione, ai crediti derivanti da precedenti finanziamenti; dell'articolo 64, ultimo comma, che stabiliva che le somme versate a copertura di perdite proporzionale alle quote di partecipazione e in base a formale deliberazione, si aggiungessero al costo della partecipazione.

Il legislatore tributario del 1973, pertanto, sancì per la prima volta l'irrelevanza fiscale della rinuncia ai crediti dei soci verso la società a condizione che avvenisse in proporzione alle quote di partecipazione e la fonte generatrice dei crediti fosse un finanziamento a titolo di mutuo.

Orbene, la norma che prevedeva il predetto regime fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci era contenuta nell'articolo 55 del Decreto IRPEF, rubricato “*sopravvenienze attive*”, ed era suscettibile di apparire come un'eccezione in senso proprio alla regola della rilevanza fiscale a titolo, appunto, di sopravvenienze di quegli eventi che modificano gli effetti reddituali di operazioni contabilizzate in precedenti periodi di imposta (cc.dd. sopravvenienze attive in senso proprio) ovvero che determinano incrementi di ricchezza a carattere straordinario e non connessi a componenti già contabilizzati in precedenti periodo di imposta (cc.dd. sopravvenienze attive per assimilazione).

Ebbene, si ritiene che la norma relativa alla rinuncia ai crediti da parte dei soci non possa considerarsi un'eccezione in senso tecnico ad una regola che altrimenti avrebbe trovato comunque applicazione e, quindi, una disposizione a carattere agevolativo, in quanto le somme versate dal socio in quanto tale (sia *ab origine*, sia a seguito di abdicazione ad un diritto di credito) manifestano la medesima natura dei conferimenti, ovverosia di capitale da apporto, il quale trova la propria ragione nel rapporto associativo intercorrente tra il socio e la società.

In altre parole, l'irrelevanza tributaria della rinuncia ai crediti dei soci era da considerarsi *in re ipsa* e, conseguentemente, alla norma che l'ha espressamente statuita doveva e deve attribuirsi carattere ricognitivo³⁰; tuttavia, come si vedrà nel prosieguo, tale conclusione non è

³⁰In questo senso vedi R. Lupi, *Versamenti a fondo perduto e rinunce ai crediti dei soci nell'imposizione sui redditi*, in Boll. trib. II, 1992, 1062; M. Miccinesi, *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, Torino, 1994, 669; E. Nuzzo, P. Russo, *Profili civili e fiscali della ricapitalizzazione di partecipata totalitaria mediante copertura delle perdite*, in, *Banca borsa tit. cred.*, V, 1997, 623 ss.; G. Zizzo, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, 427.

unanimemente condivisa, soprattutto in giurisprudenza³¹.

Come si è anticipato in premessa al presente lavoro, l'ambito di applicazione della norma disponente l'irrilevanza fiscale della rinuncia ai crediti si è progressivamente esteso e ciò a conferma del citato carattere ricognitivo della stessa, costituendo le condizioni della proporzionalità alle quote di partecipazione e del credito derivante da precedenti finanziamenti, delle restrizioni ingiustificate alla sua piena operatività.

La condizione della proporzionalità è stata elisa con l'introduzione del T.U.I.R., laddove il testo normativo dell'articolo 55 del Decreto IRPEF è stato trasposto nell'articolo 55 del predetto Testo unico (ovviamente numerazione *ante* riforma del 2003); una tale limitazione, infatti, non trovava alcuna idonea ragione giustificativa stante il fatto che il requisito della proporzionalità tra conferimento/ versamento fuori capitale e partecipazione ben può essere derogato in tutti i tipi di società (*e.g.* con riferimento alle S.p.A., l'articolo 2348 c.c. prevede, com'è noto, la possibilità di creare categorie di azioni fornite di diritti diversi anche per quanto riguarda l'incidenza delle perdite) e che nella prassi, non tutti i soci effettuano versamenti ovvero rinunce ai crediti in proporzione alle rispettive quote.

Ciò di cui si disquisisce, infatti, sono i versamenti spontanei ovvero rinunce ai crediti spontanee, i quali possono essere effettuati dai soci anche in modo sproporzionato rispetto alle relative partecipazioni per molteplici motivi inerenti il rapporto sociale (sovente per il preminente interesse al salvataggio dell'impresa o, comunque, al suo buon andamento) con la consapevolezza che il maggior apporto effettuato non comporterà ovviamente nessuno specifico vantaggio amministrativo ovvero patrimoniale rispetto agli altri soci³².

Sul punto giova rilevare, inoltre, che nella vigenza del Decreto IRPEF l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che ove non si fosse rispettato il suddetto requisito della proporzionalità solo l'ammontare dei versamenti (o dei crediti rinunciati) eccedente la quota proporzionale avrebbe dovuto considerarsi sopravvenienza attiva³³.

La condizione della necessaria derivazione da un finanziamento del credito rinunciato è stata, invece, soppressa nel 1993, ad opera dell'articolo 1, comma 1, lettera g), D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133 in quanto il legislatore aveva ritenuto ingiustificato il fatto che solo nel caso in cui il credito, al quale il socio rinuncia, derivi da un precedente finanziamento lo stesso possa essere patrimonializzato³⁴.

Nel 1993, quindi, l'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 55 (attuale articolo 88), comma 4 del T.U.I.R. è stato esteso alla rinuncia ai crediti di qualsiasi natura, compresi i

³¹Vedi *infra*, par. 6.

³²In argomento vedi R. Lupi, *cit.*, 1062; G. Tantini, *cit.*, 755 ss.

³³Note n. 9/2277 del 19 giugno 1981 e n. 9/2477 del 5 aprile 1982.

³⁴Così la relazione illustrativa al D.L. 30 dicembre 1993, n. 557.

crediti commerciali, i crediti da dividendi (diritto alla distribuzione degli utili deliberata dall'assemblea) e, più in generale, crediti derivanti anche da costi fiscalmente dedotti in precedenti esercizi dalla società partecipata³⁵.

A tale conclusione si giunge sulla base della *littera legis* la quale, nonostante alcune perplessità emerse in dottrina³⁶ e ad un discutibile approdo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria avallato da recenti pronunce dei giudici di legittimità di cui si darà conto nel prosieguo³⁷, data la sua chiarezza non lascia spazio ad un'egesi che conduca a restringere il perimetro di applicazione della norma *de qua*.

In argomento è stato sostenuto come la norma ex articolo 55, comma 4 nella versione previgente al 1993 fosse contrastante con la sostanza economica dell'operazione di rinuncia al credito dei soci laddove ne limitava l'applicazione ai crediti derivanti da finanziamento: in primo luogo, non poteva non riconoscersi la natura di versamento fuori capitale e quindi di apporto della rinuncia a qualsiasi credito del socio³⁸, in secondo luogo, tale limitazione era agevolmente aggirabile attraverso il pagamento del debito da parte della società mediante somme ricevute in prestito e successiva attribuzione della medesima somma da parte del socio in favore della società a titolo di versamento in conto capitale o a fondo perduto; dalla facilità con cui la norma poteva essere aggirata se ne ricavava la dubbia efficacia della limitazione in questione³⁹.

È di tutta evidenza, quindi, che la *ratio* sottesa alla sancita irrilevanza fiscale della rinuncia ai crediti di qualsiasi natura da parte dei soci sia da ravvisare in quella che l'Amministrazione finanziaria ha efficacemente definito la "*cointeressenza del socio-creditore alle vicende della società partecipata*"⁴⁰: l'atto di rinuncia non viene effettuato, come precisato in sede di illustrazione dei profili giuridico-societari dell'operazione in argomento⁴¹, con spirito di liberalità ma al fine di patrimonializzare la società in una prospettiva di rafforzamento della

³⁵Cfr. Assonime, circolare 10 marzo 1994, n. 42, 44.

³⁶Cfr. L. Del Federico, *Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci*, in, *Il fisco*, 1994, 9017, al quale l'estensione dell'ambito di applicazione della norma disponente l'irrilevanza fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci ai crediti di qualsivoglia natura è sembrata "*alquanto strana, in quanto lascerebbe sussistere una deduzione fiscale già operata dalla società, senza controbilanciarla con una sopravvenienza attiva per la stessa o con un'imposizione in capo al socio*"

³⁷Vedi *infra* par. 6.

³⁸Sul punto vedi R. Lupi, cit., 1063 e Assonime, circolare 10 marzo 1994, n. 42, 44 nella quale si afferma che "*non è difficile dimostrare che l'eventuale rinuncia del socio a un credito derivante, ad esempio, da una cessione di merci alla società, produce risultati perfettamente equivalenti, sia in capo al socio che in capo alla società, a quelli che si determinerebbero nell'ipotesi in cui le merci formassero sin dall'origine oggetto di apporto e non di cessione: in tal caso, infatti, nessuno dubiterebbe della rilevanza fiscale per la società del costo delle merci riconosciuto in sede di apporto, ancorché la società non abbia in concreto sostenuto alcun esborso per il loro acquisto*".

³⁹Così R. Lupi, cit., 1063

⁴⁰Risoluzioni n. 41/E del 5 aprile 2001 e n. 152/E del 22 maggio 2002.

⁴¹Vedi *supra* par. 2.

stessa.

Ebbene, il sopradescritto assetto normativo è rimasto invariato sino al corrente anno, a seguito dell'entrata in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 7 ottobre 2015 (e quindi a decorrere dal 1° gennaio 2016 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare), delle norme ex articolo 13, comma 1, lettere a), b) ed e) del Decreto internazionalizzazione, il quale ha riformato il regime fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci nel senso che verrà illustrato nel paragrafo seguente.

5. La rinuncia ai crediti nel “Decreto internazionalizzazione”: *ratio* e ambito di applicazione della novella normativa

L'articolo 13, comma 1, lettera a) del Decreto internazionalizzazione, ha riformulato l'articolo 88, comma 4 T.U.I.R. enucleando da questo il nuovo comma 4 relativo ai versamenti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti ex articolo 73, comma 1, lettere a) e b) effettuati dai propri soci, il comma 4-bis relativo alla rinuncia ai crediti dei soci verso la società e il comma 4-ter relativo alla riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio, di accordi di ristrutturazione del debito e di piani di risanamento attestati.

Ebbene, rispetto all'assetto normativo previgente, nulla cambia per i versamenti a fondo perduto o in conto capitale effettuati dai soci verso la società, la cui irrilevanza fiscale resta assoluta; una modifica di portata significativa ha interessato, come anticipato più volte in precedenza, la rinuncia ai crediti dei soci, la cui irrilevanza fiscale non è più assoluta bensì limitata alla parte di rinuncia corrispondente al valore fiscalmente riconosciuto del credito con conseguente imponibilità della parte eccedente il detto valore a titolo di sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata.

Specularmente alla riformulazione dell'articolo 88, comma 4 T.U.I.R., sono state apportate modifiche anche all'articolo 94, comma 6 T.U.I.R., laddove è stato stabilito che l'ammontare della rinuncia ai crediti effettuata dai soci nei confronti della società si aggiunge al costo della partecipazione ma nei limiti del valore fiscalmente riconosciuto del credito e all'articolo 101, comma 7 T.U.I.R. ove è stato stabilito che la rinuncia *de qua* non è ammessa in deduzione e il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione sempre nei limiti del valore fiscalmente riconosciuto del credito.

Orbene, è di tutta evidenza come con la novella normativa in esame il legislatore abbia inteso creare una simmetria, o meglio, evitare che si produca un'asimmetria, tra i valori fiscali delle poste coinvolte nell'operazione di rinuncia al credito da parte del socio: a fronte della non

imponibilità in capo alla società partecipata a titolo di sopravvenienza attiva della parte di rinuncia corrispondente al valore fiscale del credito, il socio deve aumentare il costo della partecipazione nei limiti del medesimo valore.

Sebbene, infatti, la previgente norma ex articolo 88, comma 4 T.U.I.R. (unitamente con le previgenti norme ex articoli 94, comma 6 e 101, comma 7) fosse, come si è affermato⁴², espressione di un principio già ricavabile dall'ordinamento tributario, ovverosia l'irrilevanza fiscale delle operazioni aventi carattere patrimoniale, come la rinuncia ai crediti dei soci e i versamenti a fondo perduto e in conto capitale e, quindi, non costituissero in sé per sé una "stortura" normativa, era emersa comunque la necessità di impedire quella divergenza che poteva manifestarsi tra valore del credito iscritto in bilancio dal socio (si ricordi che si tratta sempre di soci titolari di reddito d'impresa) e valore del debito iscritto (*rectius* della riserva costituitasi a seguito della remissione del debito) nel bilancio della società partecipata, nell'ipotesi in cui il credito fosse stato interessato da vicende che ne avevano intaccato il valore originario (in capo al socio creditore).

Le vicende in questione consistono nella cessione del credito di un terzo creditore della società al socio, acquistato da quest'ultimo verso un corrispettivo inferiore al suo valore nominale, nella svalutazione fiscalmente deducibile del credito operata *medio tempore* dal socio creditore ai sensi degli articoli 106 e 101 T.U.I.R. e nella cessione del credito unitamente alla cessione della partecipazione sociale: con la normativa previgente in tali fattispecie si sarebbe raggiunta la non imponibilità della rinuncia al credito in capo alla società partecipata a fronte di una deducibilità fiscale in capo al socio - creditore ovvero, in caso di cessione, al terzo-creditore.

In forza, invece, del neo-introdotta comma 4-bis dell'articolo 88 del T.U.I.R. quanto è stato dedotto fiscalmente dal socio creditore ovvero terzo-creditore a titolo di svalutazione ovvero a titolo di minusvalenza (nel caso di cessione del credito unitamente alla cessione della partecipazione non avente i requisiti per l' applicabilità del regime della *participation exemption*) oppure ancora la differenza tra quanto è stato versato a titolo di corrispettivo per l'acquisizione del credito dal soggetto terzo e il suo valore nominale, corrisponde all'ammontare imponibile in capo alla società partecipata a titolo di sopravvenienza attiva.

Appare evidente, pertanto, come la novella normativa avrà ripercussione solo nei casi suddetti, i quali costituiscono l'effettivo ambito di applicazione della stessa.

La rinuncia al credito permane irrilevante fiscalmente nelle ipotesi in cui il valore fiscale del credito coincida con il suo valore nominale.

A conferma di quanto asserito, nella Relazione illustrativa allo schema di Decreto Legislativo

⁴²Vedi *supra* par. 4.

recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (Atto del Governo n. 161-bis) si legge che attraverso le modifiche normative in argomento “*viene equiparata l'operazione di apporto da parte del socio e successivo saldo e stralcio del debitore partecipato con il creditore con l'operazione di previa acquisizione del credito (a “sconto”) da parte del socio e successiva rinuncia*”.

La novella prevede, inoltre, che al fine di permettere la non imponibilità della parte della rinuncia corrispondente al valore fiscale del credito il socio è tenuto a fornire la comunicazione, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio del valore fiscale del credito; comunicazione in assenza della quale tale valore è assunto pari a zero.

Si ritiene che tale comunicazione sia necessaria sia nel caso in cui il valore fiscale del credito non diverga dal suo valore nominale sia qualora la società possa reperire *aliunde* tale informazione; quest'ultima conclusione, in assenza di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, appare la più prudentiale considerata la gravità delle conseguenze che discenderebbero dall'omessa presentazione della comunicazione, sebbene in un'ottica sostanziale e sulla base del principio di ragionevolezza non vi siano motivi per negare il riconoscimento del valore fiscale del credito nell'ipotesi in cui la società partecipata sia con ragionevole certezza in grado di individuarlo autonomamente.

Da ultimo, occorre evidenziare che l'illustrato regime fiscale trova applicazione anche nelle operazioni di conversione del credito in partecipazioni; in questo caso il valore fiscale delle dette partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa.

In argomento, la sopracitata Relazione illustrativa ha precisato che l'applicazione del detto regime fiscale prescinde dalla modalità seguita per effettuare la conversione del credito in partecipazioni e dai regimi contabili adottati dai soggetti coinvolti e, inoltre, che le perdite eventualmente dedotte dal creditore al momento della conversione comportano in capo alla società partecipata-debitrice una sopravvenienza imponibile.

Si noti che, ai sensi del comma 4-ter dell'articolo 88 T.U.I.R., alla rinuncia ai crediti dei soci verso la società non si applica il regime fiscale sino ad ora descritto bensì quello previsto dal citato comma qualora l'operazione sia effettuata in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio (ossia la non imponibilità assoluta della rinuncia ovvero di risanamento) ovvero di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato o di un piano attestato (ossia l'imponibilità a titolo di sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite pregresse e di periodo e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati non dedotti ex articolo 96, comma 4 T.U.I.R.).

6. Considerazioni conclusive. Profili di criticità e questioni aperte

Il regime fiscale della rinuncia ai crediti dei soci vero la società presenta taluni profili di incertezza, sia per come è stato riformato da parte del Decreto internazionalizzazione sia per ragioni risalenti e che ineriscono all'interpretazione conferita alla norma ex articolo 88 comma 4 T.U.I.R dall'Amministrazione finanziaria prima e dalla giurisprudenza di legittimità dopo.

Con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione della norma de *qua* si è affermato in precedenza⁴³ che questa riguarda tutti i crediti di qualsiasi natura e fonte, sia essa finanziaria che commerciale e, più in generale, anche derivanti da costi fiscalmente dedotti in precedenti esercizi. L'Amministrazione finanziaria con una circolare del 1994 affermò in maniera apodittica che dal detto ambito di applicazione della norma, e quindi dall'area di non imponibilità della rinuncia ai crediti, andassero escluse le rinunce i crediti correlati a redditi che subiscono la tassazione per cassa "inventandosi" l'istituto dell'"incasso giuridico" del credito con relativo obbligo di ritenuta d'acconto.

La questione ebbe fortunatamente vita breve e fu accantonata. Oggi, dopo più di 20 anni e dopo una prassi assolutamente consolidata, riemerge con due isolate pronunce della Cassazione⁴⁴ nelle quali si ripropone la questione di questo fantomatico "incasso giuridico".

L'iter argomentativo seguito dalla Suprema Corte appare forzare il dettato normativo fino a stravolgerlo. La volontà del legislatore di rendere irrilevanti fiscalmente tutte le rinunce ai crediti sia in capo alla società che in capo al socio è pacifica, derivando dalla natura economico-sostanziale di apporto di capitale delle stesse (sebbene ora, a seguito delle modifiche apportate dal Decreto internazionalizzazione, tale irrilevanza fiscale sia variabile) e incontrovertibile, anche in virtù dei termini utilizzati nella legge che non possono dare spazio ad equivoci: si, pensi, ad esempio, all'articolo 54, comma 1 del T.U.I.R. laddove si fa riferimento ai compensi "*percepiti*" e all'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 il quale prevede che la ritenuta deve essere effettuata "*all'atto del pagamento*" dei compensi per lavoro autonomo⁴⁵. Sull'argomento la FNC tornerà con un documento specifico.

Un *revirement* giurisprudenziale, comunque, è più che auspicabile, considerata anche la nuova disciplina fiscale della rinuncia ai crediti dei soci la quale è improntata all'evitare che si producano asimmetrie fiscali tra le poste coinvolte nell'operazione.

⁴³Vedi *supra* parr. 4. e 5.

⁴⁴Cass. 18 dicembre 2014, n. 26842, riguardante la rinuncia ad un credito derivante da compensi per royalties spettanti al socio di maggioranza, e Cass. 26 gennaio 2016 n. 13 riguardante le rinunce a crediti derivanti dalle indennità di fine mandato spettanti a due soci-amministratori.

⁴⁵In argomento si veda L. Del Federico, *cit.*, 9018 il quale considera la creazione dell'incasso giuridico "*inequivocabilmente contra legem*".

Venendo ora all'analisi di un profilo di incertezza precipuamente relativo alla novella normativa, si ritiene opportuno rilevare che non è chiaro, nella prospettiva del socio-creditore ovviamente, il coordinamento tra la disciplina *de qua* e il regime delle perdite su crediti derivanti da atti abdicativi, quali, appunto la rinuncia.

L'articolo 101, comma 5, infatti, prevede che le perdite su crediti sono deducibili qualora risultino da elementi certi e precisi come la cancellazione del credito dal bilancio operata in ossequio ai principi contabili, ciò che avviene, ad esempio, a seguito di rinuncia.

L'articolo 94, comma 6, invece prevede che la rinuncia al credito sia indeducibile, in quanto essendo effettuata al fine di patrimonializzare la società partecipata non è rilevante fiscalmente ma va ad incrementare il costo della partecipazione.

Ebbene, quest'ultima disposizione normativa, riferendosi ad una rinuncia assimilabile ad un versamento a fondo perduto o in conto capitale anche se riguardante un credito commerciale, ha natura speciale rispetto a quella ex articolo 101, comma 5 T.U.I.R. e quindi dovrebbe trovare applicazione a discapito di quest'ultima⁴⁶.

Nell'ipotesi in cui, invece, la rinuncia sia stata effettuata per motivi diversi da quelli della patrimonializzazione della società partecipata (ad esempio, perché la partecipazione detenuta non è significativa e non si tratti di società a ristretta base azionaria) potrebbe anche optarsi per una deducibilità della stessa, con speculare imponibilità in capo alla società partecipata a titolo di sopravvenienza attiva.

Tuttavia sul punto si ritiene necessario un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, stante la delicatezza dell'argomento e la possibilità che possano emergere arbitraggi fiscali nelle operazioni infragruppo.

Da ultimo, preme rilevare che la novella normativa, prevedendo la rilevanza reddituale della rinuncia ai crediti dei soci, e conseguente imponibilità in capo alla società partecipata e non in capo al socio nel caso di disallineamento tra valore fiscale e nominale del credito, va sì ad evitare il configurarsi di salti d'imposta ma d'altra parte, introducendo un regime differenziato rispetto ai versamenti a fondo perduto o in conto capitale, pone i presupposti per facili aggiramenti della norma stessa.

Infatti, nell'ipotesi in cui un socio rinunci ad un credito svalutato *medio tempore* ovvero acquisito ad un costo inferiore al suo valore nominale, la differenza verrà tassata in capo alla società partecipata; invece nel caso, equivalente sotto il profilo economico-sostanziale, di pagamento del debito da parte della società e successivo apporto di quanto incassato da parte del socio, l'operazione non avrebbe rilievo fiscale in capo alla prima.

⁴⁶In questo senso L. Gaiani, *La nuova tassazione delle sopravvenienze attive derivanti dalla rinuncia ai crediti dei soci*, in, *il fisco*, 3619.

Orbene, tali aggiramenti potrebbero configurarsi per gli stessi motivi in base al quale si configuravano con la disciplina previgente il 1993, ovverosia l'aver scelto di ancorare l'imponibilità dell'operazione facendo riferimento alla posizione della società partecipata e non del socio.

È in capo a quest'ultimo, infatti, che le vicende che originano le asimmetrie fiscali che la novella normativa ha lo scopo di evitare, si producono e non in capo alla società partecipata la quale rimane estranea a queste⁴⁷.

In conclusione l'intervento del legislatore del 2015 è stato necessario e rispondente ad una obiettiva necessità di simmetria fiscale complessiva tra le poste coinvolte nell'operazione di rinuncia ai crediti dei soci, tuttavia, si sarebbe potuta cogliere l'occasione per riformare in modo più sistematico e corretto la normativa di riferimento in modo tale da evitare l'emersione di arbitraggi fiscali simili a quelli che si riscontravano in epoca antecedente al 1993, quando il suo ambito oggettivo di applicazione era limitato ai crediti da finanziamento.

⁴⁷Cfr. R. Lupi, *cit.* 1063.

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

**IL CONTROLLO GIUDIZIARIO
SULLA GESTIONE SOCIETARIA *EX*
ART. 2409 C.C. NELL'AMBITO
DELLE S.R.L.**

Documento del 15 febbraio 2016

ABSTRACT

La disciplina del controllo giudiziario sulla gestione delle società azionarie e cooperative prevista dall'art. 2409 c.c., come emerge dal contesto normativo profondamente modificato a seguito della Riforma del diritto societario ex D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, presenta un aspetto particolarmente controverso, oggetto di un acceso dibattito dogmatico e giurisprudenziale, che riguarda l'ammissibilità del ricorso all'Autorità Giudiziaria, quale strumento finalizzato a preservare la correttezza dell'attività amministrativa, anche nell'ambito di società che adottano il modello delle s.r.l., in particolar modo nell'ipotesi in cui la nomina dell'organo di controllo sia obbligatoria ai sensi dell'art. 2477 c.c. La genesi della disputa che ruota attorno al tema in esame deriva da una mancata espressa previsione legislativa in tal senso, posto che l'istituto giuridico della "Denuncia al Tribunale" è collocato nel Capo V, Titolo V, Libro V del Codice Civile, ossia nel complesso di norme che regolano, in via esclusiva, le s.p.a. A ciò si aggiunga che nelle disposizioni contenute nel Capo VII, concernente la disciplina delle s.r.l., non è neppure previsto un espresso richiamo dell'art. 2409 c.c. come, al contrario, era contemplato dal previgente art. 2488, 3° comma, c.c. nel periodo pre-riforma e come, tuttora, è enunciato per le s.a.p.a., ex art. 2454 c.c. (che sancisce un rinvio generale alla disciplina delle s.p.a.) e per le società cooperative (escluse quelle esercenti attività bancaria ex art. 70, 7° comma, del D.lgs. 1° settembre 1993, n. 385), ai sensi dell'art. 2545-quinquiesdecies c.c.

L'analisi effettuata in questa sede si propone, in via preliminare, l'obiettivo di illustrare l'inquadramento degli aspetti funzionali dell'istituto giuridico del controllo giudiziario, mettendo in evidenza i caratteri principali richiamati dall'art. 2409 c.c., che concorrono a qualificare il ricorso all'Autorità Giudiziaria come rimedio correttivo particolarmente incisivo sull'amministrazione societaria contro gli atti di mala gestio. Successivamente l'interesse si focalizza sulle tappe più significative della recente evoluzione giurisprudenziale, sia di merito che di legittimità che, sul tema dell'applicabilità dell'art. 2409 c.c. nelle s.r.l., ha elaborato soluzioni difformi, generate dalla formulazione di linee interpretative opposte, ossia di natura estensiva o restrittiva. In tale contesto, sia la Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale sono state, più volte, investite del compito di pronunciarsi sulla questione prospettata, per cercare di definire i termini del dibattito in maniera conforme alla ratio sottesa alla Riforma del diritto societario e, contestualmente, ai principi costituzionali.

IL CONTROLLO GIUDIZIARIO SULLA GESTIONE SOCIETARIA EX ART. 2409 C.C. NELL'AMBITO DELLE S.R.L.

di **Michela Rosmino**

Sommario: 1. – Premessa. – 2. Brevi cenni sulla disciplina normativa di riferimento: i caratteri principali del controllo giudiziario *ex art.* 2409 c.c. – 2.1. Le “*gravi irregolarità*” nella gestione amministrativa. – 2.2. La legittimazione attiva e i presupposti necessari per esperire l’azione di controllo giudiziario. – 2.3. I provvedimenti del Tribunale. – 3. L’analisi della recente evoluzione giurisprudenziale in tema di controllo giudiziario nelle s.r.l. – 3.1. L’orientamento restrittivo della Corte di Cassazione, Sentenza del 13 gennaio 2010, n. 403 e Sentenza del 4 giugno 2012, n. 8946. – 3.2. La linea interpretativa estensiva del Tribunale di Milano, Decreto del 26 marzo 2010 e del Tribunale di Trieste, Decreto del 21 gennaio 2011. – 3.3. L’Ordinanza del Tribunale di Tivoli, del 29 marzo 2012, n. 236 e le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 2409 e 2476 c.c. – 3.4. L’intervento della Corte Costituzionale, Ordinanza del 7 maggio 2014, n. 116. – 3.5. L’interpretazione del Tribunale di Bologna, Decreto del 4 febbraio 2015. – 4. Brevi considerazioni di sintesi.

1. Premessa

A seguito della Riforma del diritto societario *ex D.lgs.* 17 gennaio 2003, n. 6 (“*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366*”), il rinnovato assetto normativo in cui si inserisce lo strumento del “controllo giudiziario”, previsto dall’art. 2409 c.c., ha generato, in dottrina e in giurisprudenza, un ampio e controverso dibattito che si incentra sulla questione dell’ammissibilità di un’applicazione estensiva della tutela giurisdizionale anche in caso di gravi irregolarità compiute dagli amministratori di una s.r.l.¹.

Più specificamente, l’istituto giuridico in esame, che risulta enunciato esclusivamente per le s.p.a. (nel Capo V, Titolo V, Libro V del Codice Civile), consente un potere d’intervento dell’Autorità Giudiziaria nella vita dell’impresa, al fine di verificare la correttezza amministrativo-contabile della gestione societaria e si esplica attraverso un procedimento diretto a rimuovere le irregolarità rilevate, in quanto foriere di potenziale pregiudizio alla società medesima o alle società da essa controllate. Segnatamente, il ricorso al Tribunale, quale organo terzo ed imparziale, rappresenta un efficace espediente a cui si ricorre allorché gli effetti prodotti dagli atti di *mala gestio* non possano essere eliminati attraverso gli ordinari strumenti correttivi endosocitari ed è finalizzato a ripristinare la legalità dell’attività

¹ S. Ronco, *Applicazione del controllo giudiziario alla s.r.l.*, in *Società*, fasc. 2, 2013, p. 149.

amministrativa, con l'obiettivo di porre rimedio ai danni "attuali", di scongiurare il pericolo di danni "futuri", che possono pregiudicare la regolare gestione della società e di preservare l'integrità del patrimonio sociale².

Nel contesto normativo post-riforma, la difficoltà per gli interpreti è sempre stata quella di definire il perimetro di operatività della disciplina in commento³ con specifico riferimento alle s.r.l., a causa della mancanza di indici testuali certi e determinati. Se da un lato, infatti, non sorgono dubbi interpretativi per quanto concerne l'estensione del controllo giudiziario sia alla s.a.p.a., in virtù di un espresso rinvio generale alla disciplina della s.p.a. operato dall'art. 2454 c.c., sia a tutte le società cooperative (escluse quelle esercenti attività bancaria *ex art. 70, 7° comma*, del D.lgs. 1° settembre 1993, n. 385), per lo specifico richiamo all'art. 2409 c.c., disposto dall'art. 2545-*quinquiesdecies* c.c.; dall'altro lato, invece, nelle disposizioni dedicate alle s.r.l. (nel Capo VII, Titolo V, Libro V del Codice Civile) emerge una sorta di *vacuum legis* che lascia spazio a non poche incertezze. In tale ambito, infatti, non è prevista una specifica disposizione *ad hoc* sul controllo giudiziario, né tantomeno un espresso rinvio all'art. 2409 c.c., come, invece, era contenuto nel previgente art. 2488, 3° comma, c.c. che, nella versione precedente alla Riforma del 2003, consentiva il ricorso all'intervento del Tribunale sia in presenza che in assenza dell'organo di controllo⁴.

Ciò premesso, ai fini di una ricostruzione sistematica del dibattito che ne è sorto, è opportuno richiamare i dati normativi più rilevanti su cui si sono edificate le diverse interpretazioni dogmatiche e giurisprudenziali, di carattere estensivo o restrittivo, succedutesi nel periodo successivo alla Riforma e di cui se ne espone, di seguito, la sintesi:

- *in primis*, va menzionato il riferimento contenuto nell'art. 92 disp. att. c.c. che, sembra affermare l'estraneità delle s.r.l. al procedimento *ex art. 2409 c.c.*, in quanto nel precisare gli effetti prodotti dalla nomina dell'amministratore giudiziario sull'amministrazione della società, menziona la s.p.a. e la s.a.p.a., ma non fa alcun riferimento alle s.r.l.;
- di converso, presenta un tenore letterale opposto l'art. 13 della L. 23 marzo 1981, n. 91, come riformato dal cosiddetto "*Decreto correttivo*" (D.lgs. 6 febbraio 2004, n. 37), che

² Cfr. L. De Angelis, *Poteri e doveri dei sindaci nel controllo giudiziario*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, n. 9, 2015, pp. 21 - 37.

³ S. Rossi, in *Commentario del Codice Civile*, diretto da E. Gabrielli, *Delle società – dell'azienda della concorrenza (artt. 2379 – 2451)*, a cura di D. U. Santosuosso, Utet Giuridica, Torino, 2015, p. 565; cfr. anche T. Marena, *Considerazioni sull'applicabilità del controllo giudiziario ex art. 2409 alle società a responsabilità limitata*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Rivista bimestrale di dottrina e giurisprudenza, vol. LXXXVIII, 2013, pp. 137 – 138.

⁴ L'art. 2488, 3° comma, c.c. nel testo pre-riforma, stabiliva che: "*anche quando manca il collegio sindacale, si applica l'art. 2409 c.c.*".

sancisce espressamente l'applicabilità del procedimento di cui all'art. 2409 c.c. alle società sportive che hanno la forma di s.r.l.;

- non va tralasciato, inoltre, il richiamo all'art. 2477, 4° comma, c.c.⁵ (come da ultimo modificato dall'art. 35, comma 2, lett. c) del D.l. 9 febbraio 2012, n. 5, “*Disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo*”, convertito, con modificazioni dell'art. 1, 1° comma, della L. 4 aprile 2012, n. 35), il quale sancisce che, qualora in una s.r.l. la nomina dell'organo di controllo (anche monocratico) sia obbligatoria, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le s.p.a.: in questa prospettiva se si tiene conto che lo strumento del controllo giudiziario costituisce parte integrante della disciplina relativa al collegio sindacale⁶, si amplificano i margini di discussione sull'applicabilità dell'art. 2409 c.c., soprattutto nel contesto appena richiamato;
- infine è considerato un punto di riferimento significativo la Relazione illustrativa al D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6⁷, che definisce l'azione di responsabilità *ex art. 2476 c.c.* come un efficace strumento di tutela offerto al socio a garanzia della corretta gestione delle s.r.l., con funzione che potrebbe essere definita “surrogatoria” del controllo giudiziario e, più specificamente, sul punto ha precisato che: “(...) essa s'impertina sul principio secondo il quale, sulla base della struttura contrattuale della società, ad ogni socio è riconosciuto il diritto di ottenere notizie dagli amministratori in merito allo svolgimento degli affari sociali e di procedere ad una diretta ispezione dei libri sociali e dei documenti concernenti l'amministrazione della società. Da questa soluzione consegue coerentemente il potere di ciascun socio di promuovere l'azione sociale di responsabilità e di chiedere con essa la provvisoria revoca giudiziale dell'amministratore in caso di gravi irregolarità (art. 2476, terzo comma). Si tratta anche qui di una disciplina che corrisponde alla prospettiva secondo cui viene accentuato il significato contrattuale dei rapporti sociali. D'altra parte, è sembrato logico che sulla base di questa soluzione divenisse sostanzialmente superflua ed in buona parte contraddittoria con il sistema la previsione di forme di intervento del giudice quali quelle ora previste dall'art. 2409. Esse infatti

⁵ L'art. 2477 c.c., che determina i casi in cui è obbligatoria la nomina dell'organo di controllo nella s.r.l., è stato sottoposto ad una recente riforma ad opera del cosiddetto “Decreto competitività”, D.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito in L. 11 agosto 2014, n. 116: a seguito della diminuzione del capitale sociale minimo della s.p.a. a 50.000 euro, è stata eliminata ogni corrispondenza tra capitale sociale della s.r.l. e obbligo di attivazione della funzione di controllo, comportando, di conseguenza, l'abrogazione del 2° comma dell'art. 2477 c.c. Al contrario, rimangono immutate le altre ipotesi in cui è obbligatoria la nomina dell'organo di controllo, contemplate nell'art. 2477, 3° comma c.c.; A. Fiale, *Compendio di diritto delle società*, XIV ed., Simone, Napoli, 2014, p. 246.

⁶ G. Presti, *Il diritto delle società oggi. Innovazioni e persistenze*, diretto da P. Benazzo, M. Cera, S. Patriarca, Utet Giuridica, Torino, 2011, p. 420; A. Maffei Alberti, *Commentario breve al diritto delle società*, in *Breviaria Iuris*, fondati da G. Cian e A. Trabucchi e continuati da G. Cian, III ed., Cedam, Padova, 2015, pp. 820 – 822.

⁷ Relazione al D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, disponibile su www.tuttocamere.it.

sono sostanzialmente assorbite dalla legittimazione alla proposizione dell'azione sociale di responsabilità da parte di ogni socio e dalla possibilità di ottenere in quella sede provvedimenti cautelari come la revoca degli amministratori. La prospettiva è in sostanza quella di fornire ai soci uno strumento in grado di consentire ad essi di risolvere i conflitti interni alla società”.

Occorre rilevare che dottrina e giurisprudenza, pressoché dominanti, hanno mostrato una tendenza ad interpretare i dati normativi richiamati sotto una prospettiva di completa inapplicabilità dell'art. 2409 c.c. agli atti di *mala gestio* compiuti nelle s.r.l.⁸

Siffatta tesi è stata, poi, avallata dalla Corte Costituzionale che, con Sentenza interpretativa del 14 dicembre 2005, n. 481⁹, dichiarava infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di Appello di Trieste e dal Tribunale di Cagliari, nei confronti degli artt. 2409, 2476, 3° comma e 2477, 4° comma c.c., in riferimento agli artt. 3 e 76 Cost. e, nell'escludere definitivamente la possibilità di ricorrere alla procedura del controllo giudiziario all'interno delle s.r.l., fondava la *ratio decidendi* sui seguenti elementi:

- l'inapplicabilità dell'art. 2409 c.c. alla disciplina delle s.r.l., posto che la Legge delega sulla Riforma del diritto societario, L. 3 ottobre 2001, n. 366, nell'art. 2, lett. f), stabiliva che la s.r.l. e la s.p.a. dovessero essere considerate come due modelli inderogabilmente distinti e negli artt. 4 e 5, faceva espresso riferimento al controllo giudiziario esclusivamente per le s.p.a. e per le società cooperative;

- l'infondatezza della denunciata disparità di trattamento tra i soci di una s.r.l. e i soci di una s.p.a., affermando che essa “*non sussiste, diverse essendo all'evidenza le situazioni soggettive, per ciò solo che diverse sono le società alle quali partecipano, degli uni e degli altri*”;

- l'infondatezza della disparità di trattamento tra i soci e i sindaci di una s.r.l., in riferimento alla legittimazione alla denuncia al Tribunale *ex art. 2409 c.c.* e sul punto ha precisato che: “*è evidente l'inconsistenza di una censura la cui fondatezza presupporrebbe la sostanziale assimilabilità di soci e sindaci*”¹⁰;

⁸ Il tema fin qui accennato, già precedentemente, è stato oggetto di una specifica analisi, ad opera della *Fondazione Aristeia*, contenuta nel Documento n. 77/2007, *La denuncia al tribunale nelle s.r.l. dotate di collegio sindacale*, ove sono stati ampiamente illustrati i presupposti in base ai quali dottrina e giurisprudenza maggioritarie hanno adottato la linea interpretativa restrittiva in riferimento all'applicabilità dell'art. 2409 c.c. nell'ambito delle s.r.l.

⁹ Corte Cost., Sentenza del 14 dicembre 2005, n. 481, (dep. 29 dicembre 2005), in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

¹⁰ T. Marena, *Considerazioni sull'applicabilità del controllo giudiziario ex art. 2409 alle società a responsabilità limitata*, cit., pp.141 – 142.

- il riconoscimento ai soci di una s.r.l. di un rafforzato controllo diretto sull'amministrazione, che contempla particolari diritti di ispezione da parte dei soci non amministratori, indipendentemente dalla quota di capitale posseduta, quali il diritto di ricevere dall'organo amministrativo notizie sullo svolgimento degli affari sociali, nonché la previsione dell'accesso ai libri sociali e ai documenti relativi all'amministrazione stessa, a cui si aggiunge l'esperibilità, da parte di ciascun socio, dell'azione di responsabilità *ex art. 2476 c.c.* con la quale è, altresì, possibile chiedere al Tribunale che venga disposta, in via cautelare, la revoca dell'amministratore. È questa una novità rilevante, tenendo conto che nella disciplina pre-riforma solo l'assemblea dei soci poteva deliberare l'azione di responsabilità o la revoca degli amministratori. Pertanto l'istituto appena esaminato viene considerato come uno strumento adeguato per rilevare le gravi irregolarità di gestione in luogo dell'azione *ex art. 2409 c.c.*

Muovendo dai suindicati presupposti, dunque, in questa sede sembra utile ricostruire i termini della disputa, tuttora irrisolta, soprattutto alla luce delle evoluzioni che le correnti giurisprudenziali, sia di merito che di legittimità, hanno fatto registrare negli ultimi anni, poiché sembrano mostrare i primi segni di una probabile inversione di tendenza rispetto al passato, in riferimento al riconoscimento della legittimazione ad esperire il procedimento *ex art. 2409 c.c.* in capo ai sindaci delle s.r.l. in cui la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria *ex lege*.

2. Brevi cenni sulla disciplina normativa di riferimento: i caratteri principali del controllo giudiziario *ex art. 2409 c.c.*

Un'attenta analisi della questione posta in premessa implica, in via preliminare, una sintesi dell'inquadramento funzionale dello strumento della denuncia al Tribunale, come disciplinato dall'art. 2409 c.c., che espressamente dispone: *“Se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale o, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, il ventesimo del capitale sociale possono denunciare i fatti al tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione.*

Il tribunale, sentiti in camera di consiglio gli amministratori e i sindaci, può ordinare l'ispezione dell'amministrazione della società a spese dei soci richiedenti, subordinandola, se del caso, alla prestazione di una cauzione. Il provvedimento è reclamabile.

Il tribunale non ordina l'ispezione e sospende per un periodo determinato il procedimento se l'assemblea sostituisce gli amministratori e i sindaci con soggetti di adeguata professionalità, che si attivano senza indugio per accertare se le violazioni sussistono e, in caso positivo, per eliminarle, riferendo al tribunale sugli accertamenti e le attività compiute.

Se le violazioni denunciate sussistono ovvero se gli accertamenti e le attività compiute ai sensi del terzo comma risultano insufficienti alla loro eliminazione, il tribunale può disporre gli opportuni provvedimenti provvisori e convocare l'assemblea per le conseguenti deliberazioni. Nei casi più gravi può revocare gli amministratori ed eventualmente anche i sindaci e nominare un amministratore giudiziario, determinandone i poteri e la durata.

L'amministratore giudiziario può proporre l'azione di responsabilità contro gli amministratori e i sindaci. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 2393.

Prima della scadenza del suo incarico l'amministratore giudiziario rende conto al tribunale che lo ha nominato; convoca e presiede l'assemblea per la nomina dei nuovi amministratori e sindaci o per proporre, se del caso, la messa in liquidazione della società o la sua ammissione ad una procedura concorsuale.

I provvedimenti previsti da questo articolo possono essere adottati anche su richiesta del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, nonché, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, del pubblico ministero; in questi casi le spese per l'ispezione sono a carico della società”.

2.1. Le “gravi irregolarità” nella gestione amministrativa

La nozione di “gravi irregolarità” dell'attività gestoria, menzionata dall'art. 2409 c.c., rappresenta un concetto piuttosto indeterminato che implica un complesso sforzo interpretativo per procedere ad una definizione concreta del suo significato¹¹. La giurisprudenza di merito¹², ad esempio, ha ravvisato ipotesi di gravi irregolarità nocive per la società nei casi di: mancata annotazione nel libro dei soci del provvedimento di sequestro giudiziario di titoli azionari¹³; omissione delle formalità di convocazione dell'assemblea per l'approvazione dei bilanci di esercizio; violazione dei principi di redazione del bilancio d'esercizio in relazione all'iscrizione delle quote di ammortamento delle spese pluriennali e delle immobilizzazioni¹⁴; la selezione per l'attività di consulenza legale di uno studio

¹¹ S. Rossi, in *Commentario del Codice Civile*, cit., p. 576.

¹² Per un'ampia rassegna giurisprudenziale sulle circostanze che hanno legittimato il ricorso allo strumento del controllo giudiziario, si rinvia a L. De Angelis, cit., pp. 25 - 26.

¹³ Tribunale Padova, 26 aprile 2004, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

¹⁴ Tribunale Salerno, 22 febbraio 2011, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

associato, di cui fa parte uno dei consiglieri, senza una previa valutazione critica da parte del comitato per il controllo interno, in quanto l'attribuzione dell'incarico va qualificata come operazione con parte correlata¹⁵. In generale, si ritiene che le gravi irregolarità, affinché possano assumere rilevanza, debbano consistere in fatti o atti compiuti dagli amministratori, con dolo o con colpa e debbano presentare i seguenti caratteri:

“1) riguardare la sfera societaria e non quella personale degli amministratori,

2) rivestire il carattere dell'attualità,

3) assumere un carattere dannoso, nel senso che deve trattarsi di violazioni di norme civili, penali, tributarie o amministrative, capaci di provocare un danno al patrimonio sociale e di conseguenza agli interessi dei soci e dei creditori sociali o un grave turbamento dell'attività sociale”¹⁶. Sono censurabili anche le inottemperanze alle regole dello statuto e alle norme generali di diligenza nella gestione.

In ogni caso, il controllo è limitato alla valutazione della legittimità delle scelte di gestione da parte degli amministratori, non essendo prevista la possibilità di estendere l'indagine giudiziaria anche sul merito di tali scelte. Infine, occorre sottolineare che gli interessi sottesi alla logica dello strumento del controllo giudiziario hanno essenzialmente natura pubblicistica, poiché l'obiettivo è quello di tutelare non soltanto le ragioni dei denunciati, ma anche di rimediare ai pregiudizi che le irregolarità hanno prodotto nei confronti dei terzi¹⁷.

2.2. La legittimazione attiva e i presupposti necessari per esperire l'azione di controllo giudiziario

I soggetti legittimati ad esperire la suddetta denuncia sono, in via principale, i soci che rappresentano una minoranza qualificata, ossia “*il decimo del capitale sociale*” oppure, se si tratta di società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, è necessario “*il ventesimo del capitale sociale*”, fermo restando che “*lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione*” (art. 2409, 1° comma, c.c.). La legittimazione attiva risulta, altresì, attribuita al collegio sindacale, al consiglio di sorveglianza (nel sistema dualistico) o al comitato per il controllo sulla gestione (nel sistema monistico) e, nell'ipotesi di presunte irregolarità nell'ambito di società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, al P.M. (art. 2409, 7° comma, c.c.).

¹⁵ Tribunale Parma, 29 marzo 2013, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

¹⁶ Corte di Appello Salerno, 19 luglio 2005, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it; A. Maffei Alberti, *Commentario breve al diritto delle società*, cit., p. 826.

¹⁷ A. Principe, *Il controllo giudiziario nel governo societario*, in *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 194.

Per l'esperibilità dell'azione di controllo giudiziario, infine, è necessaria la sussistenza di due ulteriori presupposti:

- 1) il “*fondato sospetto*” della commissione, da parte degli amministratori, di gravi irregolarità nella gestione della società. È necessario puntualizzare, dunque, che ai fini dell'attivazione del procedimento non è necessario produrre nella denuncia la prova delle gravi irregolarità di gestione, poiché risulta sufficiente documentare l'esistenza di elementi che concorrono a delineare un fondato sospetto delle medesime;
- 2) la sussistenza di una probabile realizzazione “*di un danno a carico della società, o di una o più società controllate*”, che sia conseguenza di tali irregolarità.

2.3. I provvedimenti del Tribunale

A seguito della proposizione della denuncia *ex art. 2409 c.c.*, l'Autorità Giudiziaria deve valutare, in base ad un giudizio prognostico, se ci sia la ragionevole probabilità della realizzazione di un danno sofferto dalla società a causa del compimento di atti di *mala gestio* ascrivibili agli amministratori e qualora il denunciato sospetto di irregolarità sussista, il Tribunale, previa audizione degli amministratori e dei sindaci in camera di consiglio, può:

- ordinare l'ispezione dell'amministrazione della società, a spese dei soci ricorrenti, subordinandola, ove ritenuto opportuno, alla prestazione di una cauzione (le spese sono a carico della società laddove l'iniziativa sia del P.M.);
- procedere alla sospensione del procedimento per un determinato periodo, allorché l'assemblea sostituisca gli amministratori e i sindaci con soggetti di adeguata professionalità, che sono tenuti ad accertare la sussistenza delle violazioni denunciate e, in caso positivo, eliminarne le conseguenze.

Qualora, invece, i ricorrenti abbiano presentato, contestualmente alla denuncia, la prova dell'effettiva esistenza delle irregolarità, oppure se la stessa emerge dagli esiti dell'ispezione, il Tribunale ha la facoltà di:

- disporre gli opportuni “*provvedimenti provvisori*”, di carattere essenzialmente cautelare, necessari per impedire la reiterazione delle irregolarità rilevate o l'aggravarsi degli effetti dannosi che da esse sono derivati. Tali provvedimenti possono prevedere la limitazione di poteri, la sospensione di un'assemblea, di un amministratore, di un sindaco o di un dirigente, l'inibizione del compimento di un atto, l'affidamento della tenuta della contabilità ad un esperto¹⁸;

¹⁸ L. De Angelis, *cit.*, p. 34.

- convocare l'assemblea per l'adozione delle misure che essa ritiene più opportune;
- nei casi più gravi, revocare gli amministratori e i sindaci e nominare un amministratore giudiziario, il quale è legittimato, ove ne ricorrano i presupposti, a proporre l'azione di responsabilità contro gli amministratori ed i sindaci¹⁹.

3. L'analisi della recente evoluzione giurisprudenziale in tema di controllo giudiziario nelle s.r.l.

L'analisi dell'interpretazione giurisprudenziale dello strumento della denuncia al Tribunale nelle s.r.l. è caratterizzato da provvedimenti che offrono soluzioni discordanti che oscillano tra tesi restrittive ed estensive. In questa sede si riportano le tappe rilevanti più recenti di questo frastagliato percorso²⁰, sottolineando che sia la Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale sono state chiamate a pronunciarsi sulla questione, al fine di definire le giuste coordinate per seguire un orientamento che sia conforme alla Costituzione ed all'assetto normativo concepito dal legislatore della Riforma del diritto societario.

3.1. L'orientamento restrittivo della Corte di Cassazione, Sentenza del 13 gennaio 2010, n. 403²¹ e Sentenza del 4 giugno 2012, n. 8946²²

Un primo significativo passaggio in tal senso è segnato dalla Sentenza della Corte di Cassazione del 13 gennaio 2010, n. 403, con cui i giudici di legittimità affrontano l'ammissibilità del controllo giudiziario nelle s.r.l., sia nell'ipotesi in cui la nomina dell'organo di controllo è facoltativa sia nell'ipotesi inversa in cui è obbligatoria *ex lege* e, in entrambi i casi, hanno escluso l'applicabilità dell'art. 2409 c.c., conformandosi ai punti salienti dell'orientamento espresso precedentemente dalla Corte Costituzionale con provvedimento del 2005.

In riferimento alla prima ipotesi, la Suprema Corte pone in risalto la chiara volontà del legislatore della Riforma del diritto societario, di prevedere una disciplina normativa autonoma per le s.r.l. rispetto alle s.p.a, poiché costituiscono modelli societari ben distinti e con connotazioni diverse. In particolare nelle s.r.l. il potere di denunciare le irregolarità nella gestione degli amministratori spetta solo ai soci, attraverso lo strumento dell'azione di responsabilità *ex art. 2476 c.c.* e non ai sindaci. Le argomentazioni su cui, principalmente, la Corte Suprema ha fatto leva per la sua decisione riguardano:

¹⁹ A. Fiale, *op. cit.*, pp. 187 – 188; A. Maffei Alberti, *Commentario breve al diritto delle società, cit.*, p. 827.

²⁰ T. Marena, *È applicabile il controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. alle società a responsabilità limitata*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, n. 5, 2015, pp. 66 – 78.

²¹ Cass. Civ., Sez.I, 13 gennaio 2010, n. 403, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

²² Cass. Civ., Sez. I, 4 giugno 2012, n. 8946, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

1) l'abrogazione dell'espresso richiamo all'art. 2409 c.c., che era contenuto nella formulazione del precedente art. 2488 c.c.: secondo i giudici di legittimità l'eliminazione di tale disposizione sottintende una scelta consapevole del legislatore di escludere il controllo giudiziario dalle s.r.l., al fine di adottare soluzioni adeguate al rinnovato sistema societario delineato dalla riforma;

2) il richiamo all'art. 92, 1° comma, disp. att. c.c., che *“nello stabilire gli effetti della nomina dell'amministratore giudiziario sull'imprenditore ex art. 2409 c.c., si riferisce esclusivamente alle società per azioni e in accomandita per azioni, escludendo quindi dalla previsione le società a responsabilità limitata”*. A sostegno di tale assunto la Corte menziona, altresì, la Relazione illustrativa al D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, nella parte in cui è affermata la superfluità e la contraddittorietà con il sistema delle s.r.l. della previsione di forme di intervento giudiziario.

In riferimento alla s.r.l. con organo di controllo obbligatorio, inoltre, i giudici ermellini fondano l'inapplicabilità del controllo giudiziario su taluni presupposti ulteriori, in particolare:

1) definiscono *“generico”* il richiamo, effettuato dall'art. 2477 c.c.²³, alle s.p.a. che va interpretato soltanto in relazione ai requisiti professionali, alle cause di ineleggibilità, decadenza ed incompatibilità dei sindaci stabilite dall'art. 2397 c.c. e ss., ma non comprende il potere di esperire l'azione di denuncia al Tribunale per le gravi irregolarità gestionali;

2) sottolineano che nella nuova formulazione dell'art. 2409 c.c. sia stato escluso il richiamo alle s.r.l. e mettono in risalto, il palese intento del legislatore della Riforma di *“privatizzare il controllo societario in favore dei singoli soci”*, il cui fine è quello di sottolineare il carattere contrattualistico delle s.r.l. e di lasciare ampio spazio all'autonomia privata, soprattutto mediante un rafforzamento dei poteri di controllo riconosciuti ai soci, che possono avvalersi degli efficaci rimedi previsti dall'art. 2476 c.c. Tale obiettivo si sostanzia essenzialmente *“nel diritto dei soci di ottenere notizie dagli amministratori circa l'andamento degli affari sociali, nel loro diritto di procedere all'ispezione dei libri sociali e dei documenti, nella riconosciuta legittimazione a proporre l'azione sociale di responsabilità, nella possibilità di ottenere in tale sede provvedimenti cautelari, nella predisposizione di un sistema idoneo a risolvere i conflitti societari interni, nell'attribuzione al collegio sindacale di compiti di controllo incentrati più sui profili contabili (artt. 2476 e 2477 c.c.), anziché su quelli di corretta*

²³ La Sentenza in esame è stata emanata prima che l'art. 2477 c.c. fosse modificato ad opera dei successivi interventi legislativi ed il testo previgente disponeva che: *“Nei casi previsti dal secondo e terzo comma si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; se l'atto costitutivo non dispone diversamente, la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale”*.

gestione e di legalità, rispetto ai quali deve essere invece concentrata l'attenzione del collegio sindacale delle società per azioni". Secondo tale visione, dunque, la s.r.l. è un sistema che non ammette ingerenze di natura pubblicistica, come potrebbero essere quelle derivanti dall'ammissibilità del controllo giudiziario, sia esso esperito dai soci che dai sindaci²⁴;

3) da ultimo, viene evidenziato che il D.lgs. 6 febbraio 2004, n. 37 (modificativo del decreto attuativo della riforma societaria), nell'art. 8 rende ammissibile, in via eccezionale, l'applicazione dell'art. 2409 c.c. alle società sportive, disciplinate dall'art. 10 della L. 23 marzo 1981, n. 91, che adottano il modello delle s.r.l. In questa logica, pertanto, in base all'interpretazione della Cassazione, acquista senso sostenere che se il controllo giudiziario fosse già ritenuto applicabile alle s.r.l., il legislatore non avrebbe avuto la necessità di emanare tale specifica disposizione²⁵.

Accoglie il predetto orientamento restrittivo anche la successiva pronuncia della Suprema Corte, emanata il 4 giugno 2012, in cui viene condivisa *in toto* la lettura del nuovo diritto societario fornita dalla Corte Costituzionale nel provvedimento del 2005 e ribadita dai giudici di legittimità nella summenzionata Sentenza del 2010. Sulla scorta di tale filone, pertanto, la Corte di Cassazione conferma l'illegittimità del procedimento instaurato ai sensi dell'art. 2409 c.c. nei confronti di una s.r.l.

3.2. La linea interpretativa estensiva del Tribunale di Milano, Decreto del 26 marzo 2010²⁶ e del Tribunale di Trieste, Decreto del 21 gennaio 2011²⁷

In seguito alla pronuncia della Corte di Cassazione del 2010, interviene sul tema anche il Tribunale di Milano che, in totale controtendenza rispetto alle conclusioni formulate dai giudici di legittimità, sostiene la tesi dell'applicabilità dell'art. 2409 c.c. alle s.r.l. con organo di controllo obbligatorio. I fatti di causa, più specificamente, riguardavano un ricorso esperito da sindaci di s.r.l. con collegio sindacale obbligatorio che, documentando il fondato sospetto di gravi irregolarità nell'amministrazione societaria, chiedevano in base all'art. 2409 c.c., la

²⁴ A. Gargarella Martelli, *Sull'applicabilità dell'art. 2409 c.c. alla s.r.l.*, nota a Tribunale Milano, 26 marzo 2010, Cassazione Civile, 13 gennaio 2010, n. 403, Sez. I, in *Giurisprudenza Commerciale*, fasc. 3, 2011, p. 510.

²⁵ T. Marena, *Considerazioni sull'applicabilità del controllo giudiziario ex art. 2409 alle società a responsabilità limitata*, cit., pp. 143 – 146.

²⁶ Tribunale di Milano, Decreto del 26 marzo 2010, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

²⁷ Tribunale di Trieste, Decreto del 21 gennaio 2011, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

nomina di un amministratore giudiziario e l'adozione di provvedimenti idonei a limitare le conseguenze pregiudizievoli dovute agli atti di *mala gestio*²⁸.

Eseguendo una comparazione tra le due citate pronunce del 2010, la prima di legittimità e la successiva di merito, un aspetto interessante è rappresentato dal fatto che esse si basano sulla formulazione di tesi interpretative ancorate ai medesimi riferimenti normativi, ma approdano a conclusioni diametralmente opposte.

In primis il collegio giudicante milanese, in punto di diritto, fa riferimento all'abrogazione del richiamo contenuto nell'art. 2488 c.c., a cui ritiene sia ascrivibile il mancato riconoscimento in capo ai soci delle s.r.l., del potere di sollecitare i provvedimenti previsti dall'art. 2409 c.c., *“poiché si tratterebbe di una sovrapposizione con il ricorso cautelare di cui all'art. 2476 comma III codice civile”*. In base a questa linea di pensiero, però, ciò non risulta valido per i sindaci, in virtù del richiamo al dato letterale dell'art. 2477 c.c., che contiene uno *“specifico”* (e non generico) rinvio alle disposizioni dettate per le s.p.a., tra cui rientra anche l'art. 2409 c.c., in base al quale si riconosce il potere dei sindaci di sollecitare il controllo giudiziario nelle s.r.l. con organo di controllo obbligatorio. In tale prospettiva, anche i giudici di merito di Milano partono dal presupposto incontrovertibile (derivante dal tenore letterale della Legge delega per la Riforma del diritto societario e della relativa Relazione illustrativa) che il legislatore abbia previsto una disciplina distinta per i due modelli societari rappresentati dalle s.r.l. e dalle s.p.a., tuttavia sottolineano che: *“(…) è un'esigenza unitaria quella di estendere il controllo legale dei conti - e della gestione - alle società che raggiungano dimensioni tali, per capitale o fatturato e numero di dipendenti, da divenire realtà economiche imprenditoriali meritevoli di attenzioni pubbliche. La unitarietà, se si vuole, è quella dell'istituto dei sindaci, non riassumibile in quella del tipo di contratto sociale, perché da questa prescinde la necessità dei sindaci, che fa riferimento, come s'è detto, a parametri economici e non attinenti i rapporti fra i soci”*. In sintesi, si ritiene che un rafforzato potere di controllo attribuito al socio non può rendere superfluo quello dei sindaci, in ragione del fatto che in caso di abusi dell'amministrazione i soci potrebbero essere consenzienti oppure nell'ipotesi di coincidenza di ruoli tra soci e amministratori si potrebbe generare un contrasto di interessi tra il patrimonio sociale e quello dei soci: come ad esempio, nel caso prospettato dai giudici milanesi, in cui i soci dispongano del patrimonio sociale al fine di depauperarlo a proprio vantaggio, con conseguente grave danno dei creditori e della stessa attività economica della società. In queste circostanze l'intervento di un organo esterno risulterebbe fondamentale per

²⁸ A. Gargarella Martelli, *cit.*, p. 510.

garantire l'interesse della società e dei creditori sociali²⁹. In aggiunta a quanto già esposto, i giudici di merito sottolineano un altro aspetto riguardante le s.r.l. con organo di controllo obbligatorio, ovvero che i creditori potrebbero agire contro i sindaci per omesso controllo sugli atti compiuti dagli amministratori, qualora siffatta omissione abbia concorso a determinare l'insufficienza del patrimonio sociale. In base a ciò, se all'organo di controllo non fosse riconosciuto un potere reattivo nei confronti delle eventuali irregolarità commesse, potrebbe verificarsi l'emersione di una responsabilità dei sindaci che si può qualificare di natura oggettiva. Sul punto il Tribunale di Milano ha affermato: *“(...) non può non rilevarsi come il ruolo del sindaco comporti anche una responsabilità per atti sociali, atti sui quali egli ha un potere (dovere) di controllo, ma nessuno di intervento: negargli l'unico strumento in tal senso, il ricorso ex art. 2409 cc, lo porterebbe ad essere esposto ad una responsabilità per fatto del terzo - l'amministratore - rispetto al quale non disporrebbe, in realtà, di alcun potere. Anche le dimissioni non varrebbero ad esimerlo da responsabilità, posto che la società potrebbe non accettarle o non nominare nuovi sindaci”*.

Sullo stesso filone dei giudici milanesi, si può evocare altra pronuncia di merito successiva, emessa dal Tribunale di Trieste e fautrice di una corrente di pensiero di segno opposto rispetto all'interpretazione restrittiva della Corte di Cassazione. Più specificamente, in tale circostanza, viene precisato che la presenza del collegio sindacale nelle s.r.l. con organo di controllo obbligatorio *“si giustifica con quella stessa esigenza di tutela dell'interesse dei terzi ed in particolare dei creditori presente nella S.p.A. allorché l'impresa abbia dimensioni economiche non piccole sicché la più ampia rete dei contratti che la costituisce rende necessario un assetto organizzativo societario adeguato al più elevato traffico economico onde non è plausibile che il collegio sindacale delle S.R.L. - quando la sua presenza è obbligatoria - non possa disporre dello stesso strumento di nozione, quale il ricorso alla denuncia al Tribunale previsto per le S.p.A., al fine di ristabilire la regolarità nella gestione della società che il legislatore ha ritenuto di non poter essere assicurata in questi casi dai soci imponendo la presenza del collegio sindacale con il conseguente costo che diversamente sarebbe ingiustificato ed in contraddizione con quella esigenza di snellezza e competitività che hanno ispirato la riforma societaria”*.

²⁹ T. Marena, *È applicabile il controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. alle società a responsabilità limitata*, cit., p. 73.

3.3. L'Ordinanza del Tribunale di Tivoli, del 29 marzo 2012, n. 23630 e le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 2409 e 2476 c.c.

Un'ulteriore tappa fondamentale nel tortuoso percorso giurisprudenziale esaminato, è rappresentata dall'intervento del Tribunale di Tivoli che, investito dal collegio sindacale di una s.r.l. della richiesta di adottare, a norma dell'art. 2409 c.c., i provvedimenti necessari al fine di accertare la sussistenza delle violazioni dovute alla condotta *"poco trasparente"* dell'amministratore³¹ e di assumere i conseguenti opportuni provvedimenti a carico della società, con Ordinanza del 29 marzo 2012, n. 236, dichiara *"l'impossibilità di un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma"* e l'inapplicabilità dello strumento del controllo giudiziario nell'ambito delle s.r.l., ritenendo di dover adottare, quale unica interpretazione possibile, quella determinata dai principi di diritto enunciati dalla Corte di Cassazione con Sentenza del 2010. Il Tribunale rimettente, inoltre, annovera tra le argomentazioni della sua decisione, l'art. 14, 13° comma, della L. 12 novembre 2011, n. 183, recante *"Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato"* (Legge di stabilità 2012) che, secondo la ricostruzione dei giudici *a quibus*, avendo modificato l'art. 2477 c.c., ha fatto venir meno il riferimento normativo con il quale si rinviava per la disciplina delle s.r.l. alle disposizioni sulle s.p.a. e dunque, a seguito di ciò, sarebbe stato eliminato il presupposto sul quale basare l'estensione dell'ambito di operatività dell'art. 2409 c.c. alle società in questione.

Ma l'aspetto più rilevante dell'intervento del Tribunale di Tivoli, è rappresentato dal fatto che, benché abbia disposto seguendo la linea interpretativa restrittiva circa l'applicabilità dell'art. 2409 c.c. nell'ambito delle s.r.l., in tale circostanza solleva d'ufficio le questioni di legittimità costituzionale riguardanti gli artt. 2409 e 2476 c.c. in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione e del principio di ragionevolezza, eccependo una disparità di disciplina prevista per le società sportive che hanno la forma di s.r.l.³² rispetto alle s.r.l. con qualsiasi altro fine statutario o costitutivo. A tutto ciò si aggiunge, a parere del giudice rimettente, una violazione del diritto di difesa della società e del collegio sindacale, posto che *"la possibilità di attivare il meccanismo del controllo da parte dei soci non rappresenterebbe una garanzia,*

³⁰ Tribunale di Tivoli, Ordinanza del 29 marzo 2012, n. 236, in *Gazzetta Ufficiale*, disponibile su www.gazzettaufficiale.it.

³¹ Nel caso di specie sottoposto al giudizio del Tribunale di Tivoli, l'amministratore unico non aveva consegnato la documentazione richiesta e, nonostante le istanze del collegio sindacale, non aveva consentito all'organo di controllo di effettuare le periodiche verifiche, omettendo anche di convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio nei termini previsti; S. Ronco, *cit.*, p. 149.

³² Per le società sportive con la forma delle s.r.l., come già specificato precedentemente, è espressamente consentito l'utilizzo del controllo giudiziario *ex art.* 13 della Legge 23 marzo 1981, n. 91 (recante *"Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti"*).

né per la società né per i terzi, nelle ipotesi in cui i soci siano consenzienti rispetto alle scelte dell'amministratore o siano essi stessi anche amministratori", e i sindaci rischierebbero di essere chiamati a rispondere per fatti o atti compiuti dai terzi amministratori sulla base di una responsabilità oggettiva³³.

3.4. *L'intervento della Corte Costituzionale, Ordinanza del 7 maggio 2014, n. 11634*

Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Tribunale di Tivoli si pronuncia, dunque, la Corte Costituzionale che, con la recente Ordinanza del 7 maggio 2014, n. 116, ne dichiara la manifesta inammissibilità osservando che, diversamente da quanto era stato affermato dal Tribunale di Tivoli, il richiamato art. 14, 13° comma, della L. 12 novembre 2011, n. 183, (che aveva modificato il 5° comma dell'art. 2477 c.c.) continuava ad enunciare il rinvio alle disposizioni sulle s.p.a. risultando, sul punto, invariato. Pertanto il quadro normativo prospettato dal giudice *a quibus* viene considerato inadeguato rispetto all'oggetto del decidere e all'obiettivo perseguito dal provvedimento di rimessione, incidendo pienamente sulla dichiarazione di inammissibilità e sulla motivazione addotta dalla Consulta.

Di converso, il dato che secondo la Corte Costituzionale va segnalato come elemento significativo all'interno del contesto normativo richiamato, ma che non è stato preso in considerazione dai giudici di merito di Tivoli (nonostante fosse entrato in vigore antecedentemente al deposito dell'ordinanza di rimessione), è la modifica che il D.l. 9 febbraio 2012, n. 5³⁵ (convertito senza modificazioni, dall'art. 1, 1° comma, della L. 4 aprile 2012, n. 35), ha apportato al 5° comma (attualmente diventato 4° comma)³⁶ dell'art. 2477 c.c., il quale sancisce che: *"Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni"*. Si ritiene in dottrina che quest'ultima precisazione della Corte Costituzionale, seppur stringata, induca a considerare il provvedimento in esame come il punto focale di un importante mutamento in tema di riconoscimento, in capo ai sindaci di s.r.l., della legittimazione ad esperire il procedimento del controllo giudiziario, almeno nel caso in cui il collegio sindacale sia di nomina obbligatoria in base all'art. 2477 c.c. Sulla scia di tale asserzione, dunque, sembra che la Consulta abbia mostrato segni di apertura verso una nuova visione della questione, rispetto

³³ Sul punto cfr. N. Abriani, *Controllo giudiziario nella srl: la Corte Costituzionale interviene sulla legittimazione dei sindaci*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, n. 10, 2014, p. 57.

³⁴ Corte Cost., 7 maggio 2014, n. 116, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it; N. Abriani, *cit.*, pp. 50 – 58.

³⁵ D.l. 9 febbraio 2012, n. 5, recante *"Disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo"*, entrato in vigore antecedentemente al deposito dell'ordinanza di rimessione del Tribunale di Tivoli.

³⁶ A seguito dell'emanazione del cosiddetto *"Decreto competitività"*, D.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito in L. 11 agosto 2014, n. 116, è stato abrogato il 2° comma dell'art. 2477 c.c.

alle posizioni rigorosamente restrittive assunte in passato, dando vita ad un precedente significativo per i futuri orientamenti giurisprudenziali³⁷.

3.5. *L'interpretazione del Tribunale di Bologna, Decreto del 4 febbraio 2015*³⁸

È proprio in questa prospettiva che, da ultimo, si colloca la pronuncia del Tribunale di Bologna, che dispone in senso pienamente favorevole all'ammissibilità del procedimento ai sensi dell'art. 2409 c.c. nelle s.r.l., allorché sussista l'obbligo della presenza dell'organo di controllo *ex lege*. Nelle motivazioni su cui si basa il giudizio di merito, viene offerta un'attenta disamina sul tenore letterale del 5° comma (attualmente 4° comma) dell'art. 2477 c.c., in particolare viene riconosciuto all'espreso e innovativo richiamo alla disciplina specifica del collegio sindacale in esso contenuto, un significato ambivalente su cui poter basare sia l'ammissibilità che l'inammissibilità del controllo giudiziario nelle s.r.l. È probabilmente per questa caratteristica che, secondo i giudici di merito di Bologna, la Corte Costituzionale, nel dichiarare l'inammissibilità delle questioni di legittimità sollevate dal Tribunale di Tivoli, si sia espressa con "*intenzionale vaghezza*", quando ha definito la modifica all'art. 2477 c.c., come "*sicuramente innovativa in parte de qua*"³⁹. Tuttavia, non sono considerate decisive le argomentazioni addotte da quel filone giurisprudenziale maggioritario che accoglie la tesi restrittiva. Esso sostiene, infatti, che benché la volontà del legislatore della Riforma societaria sia stata quella di prevedere per le s.r.l. una disciplina organica ed autonoma rispetto a quella dettata per le s.p.a., ciò non significa che abbia voluto escludere del tutto la possibilità, per le prime, di ricorrere a forme di tutela giurisdizionale, considerate più incisive ed efficaci rispetto ai poteri reattivi, seppur ampi, riconosciuti ai soci. In tal senso afferma: "*Si aggiunga che è lo stesso legislatore che individua un particolare tipo di srl (la società sportiva ex L. 91/1981) per la quale è applicabile il procedimento giudiziario ex art. 2409 c.c. Se ciò è vero, se cioè è vero che in taluni casi è lo stesso legislatore ad avere avvertito la necessità di un controllo esterno alla compagine sociale della srl, ne consegue che né le srl con nomina obbligatoria del collegio sindacale né il controllo giurisdizionale ex art. 2409 c.c. rientrano nello schema tipico di srl cui si è ispirato*

³⁷ In tal senso N. Abriani, *cit.*, p. 58, secondo il quale: "*Nonostante la sua peculiare natura e la sinteticità della motivazione, l'indirizzo interpretativo additato dal Giudice delle leggi nella pronuncia in esame sembra destinato a produrre un impatto notevole sull'evoluzione del formante giurisprudenziale, costituendo una pietra miliare ineludibile per i giudici chiamati a decidere sulla legittimazione dei sindaci di srl in occasione dei futuri procedimenti di gravi irregolarità da questi promossi*"; cfr. anche T. Marena, *È applicabile il controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. alle società a responsabilità limitata, cit.*, pp. 73 – 78.

³⁸ Tribunale Bologna, Sez. Imprese, Decreto del 4 febbraio 2015, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

³⁹ T. Marena, *È applicabile il controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. alle società a responsabilità limitata, cit.*, p. 78.

il legislatore della riforma del 2003, cosicché non può escludersi che in presenza di altre circostanze peculiari sia possibile il ricorso al controllo giurisdizionale ex art. 2409 c.c. Si aggiunga che l'argomento secondo cui l'esclusione del controllo ex art. 2409 c.c. per le srl è la fisiologica conseguenza dell'estensione dei poteri di controllo dei soci (art. 2476/2° e 3° co. c.c.) mostra il fianco in quelle situazioni in cui le irregolarità gestionali coincidano con l'interesse dei soci (il che è vieppiù possibile nel caso in cui la carica gestionale sia in capo al socio unico) nel qual caso è evidente che sottrarre ai sindaci il potere di controllo ex art. 2409 cc espone la società (e i terzi) a maggior rischio di depauperamento del patrimonio sociale”.

4. Brevi considerazioni di sintesi

In considerazione di tutto quanto sopra esposto, è possibile sottolineare che le diverse tesi interpretative elaborate sullo strumento della denuncia al Tribunale, presentano quale comune denominatore la presa di coscienza che il legislatore della Riforma del diritto societario abbia emanato una disciplina organica per le s.r.l. ben distinta rispetto a quella prevista per le s.p.a, trattandosi di due modelli societari che presentano connotazioni differenti. Ma da questo punto di vista risulta complicato stabilire se, come corollario di tale diversificazione, anche la disciplina relativa all'organo di controllo societario debba seguire strade differenti a seconda del fatto che si tratti di una società che assuma la forma di una s.p.a. oppure di una s.r.l. o se, al contrario, il sistema dei controlli, indipendentemente dal modello societario adottato, possa essere sottoposto ad un regime normativo uniforme. In particolare, la disciplina concernente lo strumento del controllo giudiziario, così come è concepito a seguito delle profonde modifiche apportate dalla suddetta Riforma, lascia presupporre che l'esigenza di ricorrere all'intervento dell'Autorità Giudiziaria nelle vicende societarie, quale strumento particolarmente invasivo, fatica a trovare giustificazione nella s.r.l., che basa il suo funzionamento essenzialmente sui rapporti contrattuali tra i soci e sul riconoscimento di una più ampia autonomia statutaria in riferimento alla struttura, ai procedimenti decisionali della società e agli strumenti di tutela degli interessi dei soci. Di converso, una simile ingerenza esterna è ammessa per le società azionarie e per le cooperative, che svolgerebbero sul mercato un ruolo più significativo⁴⁰ e dove, pertanto, risulta preminente l'interesse generale al buon funzionamento della società rispetto all'interesse dei singoli soci. All'interno di realtà societarie che hanno la forma delle s.r.l., di certo, l'obiettivo principale è quello di privilegiare le posizioni soggettive dei soci stessi, proprio in virtù del fatto che l'elemento contrattualistico è prioritario. Tuttavia si ritiene che con esso coesista pur sempre un'esigenza, di matrice

⁴⁰ A. Principe, *cit.*, p. 192.

essenzialmente pubblicistica, di preservare l'attività economica della società, poiché coinvolge una vasta schiera di interessi riguardanti i terzi che entrano in rapporto con la società⁴¹, soprattutto se l'attività imprenditoriale esercitata abbia dimensioni considerevoli. In tale prospettiva si può affermare che per la tutela degli interessi che vanno al di là della compagine sociale, risulta più efficace e penetrante l'intervento dell'Autorità Giudiziaria con l'attribuzione all'organo di controllo della società del potere di esperire l'azione di denuncia al Tribunale.

Infine, l'esigenza di ritenere ammissibile il procedimento *ex art. 2409 c.c.* nelle s.r.l. in cui la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria, con il riconoscimento della legittimazione attiva al collegio sindacale o al sindaco unico, è stata messa in luce anche dal CNDCEC che, nella Norma n. 6.3. delle “*Norme di comportamento del collegio sindacale*”⁴² e nella Norma n. 2.3. delle “*Linee Guida per il sindaco unico*”⁴³, si esprime in senso favorevole alla linea interpretativa estensiva, per ragioni basate sull'unitarietà del sistema dei controlli del collegio sindacale, sulle diverse finalità del controllo dei soci rispetto alle finalità perseguite con il ricorso al controllo giudiziario e sul tenore letterale dell'art. 2477, 4° comma, c.c.

⁴¹ R. Rordorf, *Brevi note in tema di controllo giudiziario sulla gestione delle società previsto dall'art. 2409 c.c.*, in *Società*, fasc. 11, 2015, p. 1210.

⁴² *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30 settembre 2015, disponibili su www.cndcec.it.

⁴³ *Linee Guida per il sindaco unico*, emanate dal CNDCEC e vigenti dal dicembre 2015, disponibili su www.cndcec.it.

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

**LA MAPPATURA INFORMATICA
DEI BENI SEQUESTRATI
NELL'UNIONE EUROPEA**

Documento del 15 febbraio 2016

F

N

C

LA MAPPATURA INFORMATICA DEI BENI SEQUESTRATI NELL'UNIONE EUROPEA

di **Luca D'Amore**

Sommario: 1. Premessa – 2. La mappatura informatica dei beni in Italia – 3. La mappatura dei beni sequestrati in Unione Europea: il progetto PayBack - Towards a EU Data Management System for Seized Assets

1. Premessa

Il contrasto al crimine organizzato trova oggi la propria concretizzazione, tra l'altro, negli istituti del sequestro e della confisca.

La consapevolezza nell'efficacia di tali misure ne ha determinato una applicazione sempre più diffusa che registra una crescita esponenziale, non solo a livello nazionale, ma anche internazionale e comunitario, grazie all'adozione di provvedimenti normativi *ad hoc* che ne agevolano l'attuazione.

In proposito è opportuno richiamare la direttiva 2014/42/UE¹, datata 3 aprile 2014 e relativa *"al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea"*.

Di recente nel nostro ordinamento, in attuazione della decisione quadro 2006/783/GAI, è stato adottato il decreto legislativo 7 agosto 2015, n. 137 onde garantire l'applicazione del principio del reciproco riconoscimento delle decisioni di confisca sicché le decisioni di confisca emesse dalle autorità competenti di un altro Stato membro dell'Unione europea possono essere eseguite, alle condizioni e nei limiti stabiliti dal decreto legislativo, sul territorio dello Stato italiano e viceversa.

La legislazione comunitaria e la recente legislazione nazionale sul reciproco riconoscimento delle decisioni in materia di confisca, impongono una maggiore cooperazione tra Stati non soltanto dal punto di vista della collaborazione tra autorità giudiziarie, ma anche approntando strumenti informatici che consentono di mappare, monitorare e gestire, quantomeno

¹ Per una disamina del provvedimento si consenta il rinvio a L. D'AMORE, "La dimensione europea della confisca", reperibile dal sito <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/820>

nell'Unione Europea, i beni oggetto di provvedimento ablatorio onde rendere efficace, a livello transnazionale, l'attività di contrasto alle mafie.

2. La mappatura informatica dei beni in Italia

Nel nostro paese l'esigenza di gestire i beni sequestrati e confiscati anche avvalendosi di strumenti informatici gestionali e di mappatura è avvertita da tempo. I primi sistemi informatici e gestionali in materia, sono stati sviluppati rispettivamente dal Ministero della Giustizia² e dall'Agenzia del Demanio³, quest'ultima quale gestore dei beni confiscati sino al marzo 2010.

Attualmente la mappatura dei beni sequestrati e confiscati è assicurata da due sistemi informatici istituzionali approntati rispettivamente dal Ministero della Giustizia e dall'Agenzia Nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata (A.N.B.S.C.).

Con riferimento al sistema del Ministero della Giustizia, la DG-SIA (Direzione Generale dei Sistemi Informativi Automatizzati) grazie ad un finanziamento del Programma Operativo Nazionale (PON) 2007/2013, ha realizzato un data base denominato SIT-MP quale acronimo di "Sistema Informativo Telematico delle Misure di Prevenzione".

² Il D.M. 24 febbraio 1997, n. 73 ha previsto che i dati relativi ai beni sequestrati e confiscati siano raccolti presso le cancellerie e le segreterie degli Uffici Giudiziari interessati; gli Uffici del Registro, l'Agenzia del Demanio, le Prefetture e le Questure, oltre che presso i Comuni. Tali dati affluiscono al "Ministero della giustizia - Direzione Generale degli Affari Penali" (ora Direzione Generale della Giustizia Penale) e vengono inseriti su apposito archivio tenuto con strumenti automatizzati. Al fine di ottemperare a quanto previsto nel citato D.M., e cioè di avvalersi di strumenti tecnologicamente all'avanguardia per conseguire gli obiettivi prefissati, il Ministero della Giustizia ha realizzato una Banca Dati centrale con funzioni di monitoraggio e informazione unitamente ad un sistema informativo delle "misure di prevenzione personali e patrimoniali" e delle misure cautelari reali finalizzato ad alimentare la Banca Dati utilizzata dai diversi Uffici giudiziari competenti in materia (Procure, Tribunali etc.). Da qui la creazione del progetto denominato "SIPPI" quale acronimo di "Sistema Informativo Prefetture e Procure dell'Italia Meridionale". Peraltro il Ministero della Giustizia ha ottenuto l'inserimento del progetto nell'ambito del Programma Operativo Nazionale - Sicurezza per lo Sviluppo del Mezzogiorno d'Italia 2000-2006 nell'ambito della misura I.4 "Potenziamento tecnologico del Sistema Informativo della Giustizia". Il progetto SIPPI è stato sostituito dal progetto "SIT.MP" acronimo di "Sistema Informativo Telematico delle Misure di Prevenzione".

³ Nel 2005 l'Agenzia del Demanio ha realizzato un proprio data base nel quale erano contenute puntuali informazioni sui beni confiscati ai sensi della legge n. 575/1965 e s.m.i. nonché ai sensi dell'art. 12-sexies del D. L. n. 306/92. Tale database consentiva di avere un quadro informativo dettagliato e costantemente aggiornato, che assicurava un puntuale monitoraggio e una rigorosa analisi degli andamenti e della gestione con particolare riguardo alla destinazione dei beni confiscati. Con il passaggio delle competenze gestorie dall'Agenzia del Demanio all'ANBSC, tale data base è stato inizialmente messo a disposizione del nuovo ente gestore con una apposita convenzione

(http://www.benisequestraticonfiscati.it/Joomla/images/pdf/notizie_pdf/protocolli_e_convenzioni/convenzione%20anbsc%20-%20demanio.pdf) ed a partire dal 2013 purtroppo completamente dismesso a causa dell'avvio del nuovo data base dell'ANBSC denominato "RE.GIO.".

SIT-MP è un sistema destinato principalmente alle Procure, ai Tribunali, alle Corti di Appello e alle Procure Generali degli uffici giudiziari delle Regioni Obiettivo Convergenza.

I dati registrati da un ufficio sono trasmessi agli altri uffici per le rispettive fasi di competenza con conseguente riduzione di tempi di lavoro e di errori dovuti alla digitazione delle stesse informazioni. Oltre ai dati sono condivisi anche i documenti, semplificando così la consultazione del fascicolo processuale.

Le ulteriori caratteristiche del SIT-MP sono:

- ✓ La gestione integrata di dati e dei documenti;
- ✓ Il monitoraggio dell'intero ciclo di vita della misura di prevenzione;
- ✓ L'utilizzo della pec per le notifiche e le comunicazioni;
- ✓ La cooperazione applicativa verso alcuni sistemi del Ministero della Giustizia;
- ✓ La cooperazione applicativa con sistemi di altri Enti o Amministrazioni.

Il sistema consente la gestione del procedimento di applicazione della misura di prevenzione (registrazione di fascicoli di accertamento e di fascicoli per l'applicazione della misura di prevenzione), nonché la fase di esecuzione tramite la registrazione di procedimenti di istanze di modifica o di aggravamento oppure di istanze di revoca e di revocazione.

La gestione integrata di questi eventi consente di avere una dettagliata catalogazione dei beni sequestrati e confiscati, nella Banca Dati Centrale in gestione alla Direzione Generale della Giustizia Penale, assicurando una più precisa esposizione delle informazioni in favore degli organi competenti alla destinazione dei beni.

SIT-MP, integrato con il sistema di gestione documentale, consente anche di dare attuazione a quanto disposto dal codice antimafia in materia di comunicazioni che vengono assicurate a mezzo di una PEC integrata nel sistema. L'utilizzo della PEC consente una riduzione dei tempi di lavoro negli uffici giudiziari e negli studi professionali.

Le soluzioni tecniche adottate nella realizzazione del SIT-MP hanno consentito di creare un sistema che potesse integrarsi con altri sistemi. In particolare il SIT-MP si integra con il sistema delle Corti di Cassazione, con il sistema della Casellario, con il sistema SIDDA/SIDNA. Lo scambio di informazioni con la Corte di Cassazione assicura alla Corte un maggior numero di informazioni necessarie ai propri giudizi e nel contempo i dati delle proprie pronunce consentono di alimentare automaticamente il SIT-MP evitando l'inserimento delle informazioni da parte degli uffici di secondo grado.

L'integrazione con il sistema del Casellario riduce le attività di cancelleria necessarie per la sua alimentazione usufruendo dei dati già presenti nel sistema misure di prevenzione.

I dati delle misure di prevenzione patrimoniali vengono messi a disposizione anche ad altre Amministrazioni pubbliche quali l'ANBSC. Questa cooperazione è finalizzata ad offrire al predetto ente i dati necessari alla iscrizione dei propri procedimenti. Inoltre i dati delle risorse finanziarie sequestrati e confiscati gestiti dal SIT-MP sono inviati automaticamente al sistema di gestione del Fondo Unico Giustizia consentendo così di conoscere in tempo reale gli importi sequestrati e le somme definitivamente confiscate da versare all'erario.

Nel SIT-MP è presente anche il fascicolo di gestione per le attività del giudice delegato che riceve i dati direttamente dagli amministratori giudiziari con i quali si intende condividere le metodologie fin ad oggi utilizzate con successo nel settore civile. Inoltre le cancellerie possono redigere automaticamente i moduli per le annotazioni nei registri immobiliari. E' prevista anche una consolle per la predisposizione di provvedimenti e di modelli di cancelleria.

Il sistema è dotato di un portale che consente alle Questure e alla DIA di poter inserire i dati delle proprie richieste e ricevere i dati del procedimento di Tribunale.

L'estrazione dei dati contenuti nel sistema SIT-MP consente al Dicastero della Giustizia, di elaborare statistiche e quindi di produrre, tra l'altro, relazioni agli organi istituzionali sull'andamento dei sequestri e della confische nel Paese, sul numero di revoche, sul dato complessivo dei beni destinati.

Proprio grazie ai dati estratti dal sistema SIT-MP, il Ministero della Giustizia ha predisposto la relazione sull'andamento dei beni sequestrati e confiscati⁴ aggiornata al 28/02/2015, ove emerge che il numero complessivo di procedimenti presenti nella Banca Dati SIT-MP è pari a **7.476**, mentre il numero complessivo di beni sequestrati e confiscati risulta pari a **circa 140 mila** unità suddiviso in beni immobili (**64.374**), aziende (**9.654**), beni mobili registrati (**28.360**), altri beni mobili (**21.090**) e titoli finanziari (**15.709**). Vanno aggiunte poi le risorse finanziarie ovverosia il denaro per un importo di **€ 3.486.998.037,00**.

Dei 140 mila beni presenti nella Banca Dati SIT-MP:

- **64.772** sono i beni sequestrati e confiscati in totale;
- **36.628** i beni dissequestrati; sono tutti quelli con rigetti e/o revoche di sequestri o confische;
- **32.547** i proposti, vale a dire quei beni per i quali si è ancora nella fase di attesa di un pronunciamento da parte del giudice di primo grado;
- **5.240** i beni destinati ovverosia quelli che, in quanto definitivamente confiscati, sono

⁴ Reperibile all'indirizzo internet:

http://www.camera.it/dati/leg17/lavori/documentiparlamentari/IndiceETesti/154/005_RS/INTERO_COM.pdf

stati destinati in conformità con quanto disposto dall'art. 48 del D. Lgs n. 159/2011.

Accanto al sistema informatico del Ministero della Giustizia, oggi la mappatura dei beni sequestrati e confiscati è garantita anche grazie al sistema informatico dell'ANBSC denominato "REGIO" che è l'acronimo di "REalizzazione di un sistema per la Gestione Informatizzata ed Operativa delle procedure di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata".

Tale sistema informatico è stato sviluppato grazie all'utilizzazione dei fondi disponibili nell'obiettivo operativo 2.7 del Programma Operativo Nazionale (PON) Sicurezza per lo Sviluppo – Obiettivo Convergenza 2007 – 2013 (programma cofinanziato al 50% dallo Stato italiano e al 50 % dall'Unione Europea) e consente all'Agenzia nazionale di monitorare costantemente gli eventi legati ad ogni bene, ricostruendone la storia dal provvedimento di sequestro fino alla sua destinazione definitiva ed oltre, comprendendo, quindi, anche le verifiche sulle modalità di utilizzazione da parte dei soggetti destinatari e/o assegnatari.

REGIO inoltre assicura un più stretto rapporto collaborativo tra l'Agenzia nazionale e gli amministratori/coadiutori dei beni, garantendo a questi ultimi la possibilità di accedere al sistema gestionale informatico dell'Agenzia mediante apposite password, nonché di inserire i dati relativi ai beni ed ogni altra informazione descrittiva, trasformando così il database da strumento "statico" a strumento "dinamico".

Più precisamente il Progetto "REGIO" è stato concepito per rispondere all'esigenza di sostenere le due principali funzioni affidate dalla legge all'Agenzia Nazionale:

1. Supporto all'autorità giudiziaria nelle fasi di custodia e amministrazione dei beni sequestrati;
2. Amministrazione, destinazione e assegnazione dei beni confiscati.

Nella banca dati dell'ANBSC vi confluiscono i dati e i documenti provenienti dal Ministero della Giustizia in particolare dal citato SIT-MP nonché i dati e i documenti relativi ai sequestri e alle confische penali.

Per quanto riguarda le modalità di comunicazione e scambio di dati con le banche dati esistenti presso altre istituzioni e la creazione di programmi (software) appositamente ideati per rispondere alle esigenze operative dell'Agenzia Nazionale, il sistema si incentra sulla vita del bene (mobile, immobile, azienda), alla quale sono riferiti tutti i dati ed i documenti di interesse, sia in funzione dello stato di avanzamento del procedimento amministrativo, di competenza dell'Agenzia nazionale, sia del corrispondente procedimento di prevenzione e/o penale di competenza degli uffici giudiziari.

REGIO si articola concettualmente nei seguenti sottosistemi gestionali:

1. Supporto all'autorità giudiziaria;
2. Programmazione dell'assegnazione e della destinazione dei beni;
3. Gestione dei beni;
4. Destinazione dei beni.

In definitiva, il sistema REGIO consente di ottenere:

- a) Interrogazioni sul procedimento giudiziario;
- b) L'evidenziazione di tutti gli eventi che riguardano il bene, d'interesse per l'Agenzia nazionale;
- c) La predisposizione di tutti i provvedimenti necessari allo svolgimento dei procedimenti amministrativi di competenza dell'Agenzia nazionale;
- d) La gestione contabile e amministrativa (FUG) del bene;
- e) La tracciatura dell'intero iter di gestione, destinazione e monitoraggio del bene;
- f) L'elaborazione di tutte le statistiche relative ai beni ed all'operatività dell'Agenzia nazionale;
- g) La produzione dei prospetti informativi istituzionali (relazione annuale) e non.

Accanto a tali sistemi informatici "istituzionali", vi sono poi delle organizzazioni private⁵ che hanno approntato dei progetti di mappatura dei beni con l'obiettivo di favorire la trasparenza, il riuso e la valorizzazione dei beni confiscati alle mafie, attraverso la raccolta, l'analisi dei dati e il monitoraggio dei beni stessi.

3. La mappatura dei beni sequestrati in Unione Europea: il progetto PayBack - Towards a EU Data Management System for Seized Assets

L'esigenza di mappare a livello informatico i beni oggetto di ablazione è avvertita anche a livello comunitario viepiù alla luce della direttiva europea in materia di confisca e congelamento dei beni.

In seno ai lavori della Commissione⁶ nell'ambito dei sottogruppi ARO (Asset Recovery Office) e AMO (Asset Management Office), è emersa la necessità di approntare un sistema informatico europeo completo e aggiornato di gestione dei dati che consenta la mappatura dei beni sequestrati/confiscati, favorisca la loro gestione e promuova la produzione di statistiche e la cooperazione internazionale.

⁵ Si veda, tra gli altri, il progetto denominato "confiscati beni" sul sito: <http://www.confiscatibene.it/it>

⁶ In proposito si consenta il richiamo alle relazioni che lo scrivente ha effettuato per la Fondazione Nazionale dei Commercialisti nell'ambito dei citati gruppi di lavoro: L. D'AMORE "The italian social reuse experience", Palermo, 26 settembre 2014; L. D'AMORE "The database italian experience", Brussels, 26 novembre 2014"; L. D'AMORE "The management of the seized cooperative 29 Giugno in Italy", Brussels, 24 marzo 2015";

L'assenza di simili sistemi, riscontrabile nella maggior parte degli Stati membri, impedisce agli stessi di conoscere l'entità e la tipologia di beni disponibili per la gestione, la localizzazione, le loro caratteristiche e le loro criticità, nonché il loro monitoraggio nelle diverse fasi della procedura.

Per rispondere efficacemente alle descritte necessità, nell'ambito del programma "ISF Police 2014 Action Grants" della DG Migrazione e Affari Interni della Commissione Europea, la compagine costituita da Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Università di Trento – eCrime (ente capofila), Tribunale di Roma e Agenzie Nazionali dei beni sequestrati e confiscati Francese, Belga e Olandese, ha partecipato ad un bando europeo proponendo un progetto denominato "PayBack - Towards a EU Data Management System for Seized Assets".

Il progetto è stato approvato nel mese di luglio 2015 ed ha preso l'avvio nel mese di gennaio 2016 con una durata complessiva di 24 mesi,

Lo scopo del progetto è sviluppare un prototipo (data management system - DMS) di sistema europeo di gestione dei dati per i beni sequestrati e di testarlo in alcuni Stati membri dell'Unione europea.

Tale prototipo sarà sviluppato tenendo conto delle esperienze esistenti a livello nazionale e dei bisogni espressi dagli operatori (giudici, amministratori giudiziari, etc.); esso sarà concepito come un modulo incorporabile nei data base attualmente esistenti a livello nazionale, e sarà quindi utilizzabile, eventualmente, in aggiunta ad altri moduli strettamente nazionali.

Il sistema consentirà agli operatori di:

- ✓ Tracciare i beni sequestrati durante il procedimento;
- ✓ Fornire informazioni dettagliate su ciascun bene, disponibili immediatamente dopo il sequestro e aggiornate in momenti chiave della procedura; tali informazioni dovranno includere tutte le criticità che possono ostacolare la gestione (ad esempio pretese di terzi, ipoteche, comproprietà);
- ✓ Supportare la gestione quotidiana con un sistema parzialmente automatizzato (es. con la produzione di messaggi automatici che evidenzino le criticità e suggeriscano possibili azioni correttive/interventi, come, ad esempio, sinergie tra le aziende sequestrate);
- ✓ Produrre in modo automatico report statistici (evidenziando anche quanto è redditizia, nel tempo, l'attività dell'amministrazione giudiziaria).

Il prototipo rappresenterà un valido e utile strumento di supporto per le istituzioni nazionali e comunitarie nella lotta alla criminalità organizzata nazionale e transnazionale.

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

**I LIBERI PROFESSIONISTI
POTRANNO ACCEDERE
AI FINANZIAMENTI
EUROPEI**

Documento del 15 febbraio 2016

F

N

C

I LIBERI PROFESSIONISTI POTRANNO ACCEDERE AI FINANZIAMENTI EUROPEI

di **Giulia Caminiti**

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito nazionale. – 2.1. Mise: fondo di garanzia sezione microcredito. – 2.2. Mise: fondo di garanzia sezione speciale per professioniste. – 2.3. – Mise: nuova Sabatini. – 3. Ambito regionale – 3.1. Basilicata fondo di sostegno e garanzia-po fse Basilicata 2007-2013-ii avviso pubblico per la erogazione di microcrediti. – 3.2. Calabria FUOC. – 3.3. Friuli Venezia Giulia sviluppo produttivo – avvio di attività professionali. – 3.4. Puglia microcredito d'impresa. – 3.5. Toscana garanzia e contributi in conto interessi a favore delle professioni.

1. Premessa

All'interno del maxi emendamento alla legge di stabilità è prevista la possibilità per i liberi professionisti di poter, finalmente, accedere all'utilizzo dei fondi strutturali a livello nazionale e regionale.

Detto ciò, non si vuole entrare nel merito del dibattito sull'equiparazione tra professionisti ed imprese, si intende unicamente sottolineare l'importanza di un provvedimento che potrà, se utilizzato in maniera corretta ed intelligente, fornire un valido sostegno ai liberi professionisti che potranno accedere a finanziamenti su: ricerca e innovazione, acquisto beni, accesso al credito, formazione, occupazione e tanto altro.

Tale disposizione prevede che l'equiparazione sarà valida per l'accesso ai Fondi Ue nel periodo compreso tra il 2014 e il 2020, quindi fino alla conclusione di Europa 2020.

Scopo della norma è quello di uniformare l'interpretazione da parte delle Regioni in relazione all'accesso dei liberi professionisti ai fondi europei, evitando interpretazioni difformi che, in mancanza della precisazione normativa, si sarebbero potute innescare a livello regionale, con derivanti iniquità sotto il profilo del trattamento tra professionisti ed imprese.

Conformandosi all'ordinamento dell'Unione Europea, la norma approvata uguaglia, in maniera svincolata dalla forma giuridica rivestita, i liberi professionisti alle PMI in riferimento alla possibilità di concorrere all'utilizzo dei fondi strutturali europei 2014-2020.

È stata, inoltre, adottata dalla Commissione europea una specifica strategia volta a dare impulso all'imprenditorialità dei Paesi membri, dando il via al Piano d'azione per le libere

professioni, intitolato “Imprenditorialità 2020”, che punta ad allargare i benefici di cui godono le PMI anche ai liberi professionisti.

In questo ambito, la Commissione ha elaborato il “Piano d’azione europeo per le libere professioni”, che ha individuato obiettivi precisi per favorire lo sviluppo dei professionisti nel mercato europeo dei servizi:

- Creare un clima imprenditoriale più favorevole alle libere professioni nell’ambito della formazione all’imprenditorialità;
- Accesso ai mercati;
- semplificazione normativa;
- accesso al credito;
- rappresentanza e partecipazione dei professionisti ai programmi e ai progetti promossi dalle istituzioni europee

sono i pilastri su cui poggia la strategia delineata dalla Commissione Europea.

In questo quadro di rilancio imprenditoriale europeo, è importante per i professionisti il fatto che vengano riconosciuti, al pari delle imprese, come destinatari dei fondi europei stanziati fino al 2020, siano che essi siano direttamente gestiti dalla Commissione Europea sia che essi siano erogati tramite Stati e Regioni.

In tale contesto la FNC intende fornire informazioni agli iscritti sulle possibilità d’accesso ai fondi europei sia a livello regionale, nazionale ed europeo, fungerà da mezzo di conoscenza, strumento in grado di garantire costante aggiornamento sempre al passo con le novità sulle call in uscita e d’ausilio per l’intera categoria.

A partire da questo numero, all’interno delle newsletter verranno presentati i bandi con le loro caratteristiche.

2. Ambito nazionale

2.1.Mise: fondo di garanzia sezione microcredito

Beneficiari

Il bando è in favore di professionisti che hanno difficoltà ad accedere al credito bancario perché non dispongono di sufficienti garanzie. I beneficiari devono essere iscritti agli ordini professionali o aderire alle associazioni professionali iscritte nell’elenco tenuto dal Ministero dello sviluppo economico ai sensi della legge 4/2013. Possono ottenere la garanzia esclusivamente i professionisti già titolari di partita IVA da non più di 5 anni e con non più di 5 dipendenti.

Finanziamenti ammissibili

Sono ammissibili i finanziamenti finalizzati all'acquisto di beni e servizi direttamente connessi all'attività svolta (compresi canoni leasing e polizze assicurative).

Importo finanziabile

La garanzia concessa dal MISE corrisponde all'80% del finanziamento concesso, aventi le seguenti caratteristiche:

- durata massima 7 anni
- importo massimo Euro 25.000
- nessuna garanzia reale richiesta e/o costi per commissioni al Fondo

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

Note - La criticità è rappresentata dal fatto che a tutt'oggi, nonostante il MISE o l'ente Attuatore prestino garanzia, le Banche siano assolutamente restie alla concessione del finanziamento.

Sito di riferimento

<http://www.fondidigaranzia.it/microcredito.html>

2.2.Mise: fondo di garanzia sezione speciale per professioniste

Beneficiari

Pmi femminili, libere professioniste iscritte agli ordini professionali o alle associazioni professionali

Importo finanziabile

Risorse pari a 10 milioni di euro di cui il 50% destinato a nuove imprese

Attività ammissibili:

- finanziamenti a medio e lungo termine per investimenti materiali e immateriali da effettuare nel territorio nazionale successivamente alla presentazione della richiesta
- acquisizione per investimenti materiali e immateriali da effettuare nel territorio nazionale successivamente alla presentazione della richiesta
- prestiti partecipativi per investimenti materiali e immateriali da effettuare nel territorio nazionale successivamente alla presentazione della richiesta
- altre operazioni (breve termine, consolidamenti, fideiussione, finanziamenti a medio-lungo termine per liquidità).

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www.fondidigaranzia.it/femminili.html>

2.3.Mise: nuova Sabatini

Beneficiari: PMI (professionisti equiparati)

Importo finanziabile: MIN. 20.000,00 MAX. 2.000.000,00

Attività ammissibili:

acquisto o acquisizione in leasing di:

- macchinari
- impianti
- beni strumentali
- attrezzature
- hardware,software,prodotti digitali

acquisti funzionali a :

- creazione nuova attività produttiva
- ampliamento unità produttiva esistente
- diversificazione produzione stabilimento
- cambiamento processo di produzione

Scadenza: 31/12/2016

Sito di riferimento

<http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/beni-strumentali-nuova-sabatini>

3. Ambito regionale

3.1.Basilicata fondo di sostegno e garanzia - po fse Basilicata 2007-2013 - ii avviso pubblico per la erogazione di microcrediti

Beneficiari

Possono accedere al finanziamento i soggetti costituiti o da costituirsi nella forma di:

- lavoratore autonomo;
- società di persone;
- società cooperative;

- società a responsabilità limitata semplificata ai sensi dell'art. 2463-bis codice civile.

Importo finanziabile

I finanziamenti concessi saranno erogati ai destinatari sotto forma di mutui chirografari e potranno avere una dimensione finanziaria di ammontare non superiore a € 25.000,00 per ciascun destinatario finale, con le seguenti caratteristiche:

Durata: 60 mesi

Spese per l'istruttoria: 0

Tasso applicato: 0%

Tasso di mora: in caso di ritardato pagamento, si applica al destinatario un interesse di mora pari al tasso legale vigente al momento dell'inadempimento e maturato dalla data di scadenza di ciascuna rata e fino alla data di pagamento.

Rimborso in rate costanti posticipate mensili (salvo l'ipotesi di cui al punto 4 del presente articolo), con decorrenza sei mesi dalla data di erogazione del Microcredito attestata dalla data di valuta del bonifico.

Modalità pagamento: rimessa diretta con addebito sul conto corrente ogni ultimo giorno del mese.

Garanzie: al momento dell'istruttoria della domanda di finanziamento non saranno richieste garanzie reali, patrimoniali e finanziarie.

Attività ammissibili

Sono ammissibili le spese strettamente funzionali all'attività esercitata o da esercitare effettuate in data successiva a quella di presentazione della domanda telematica, fatte salve alcune eccezioni (da controllare sul link inserito)

Scadenza: 30/06/2016

Sito di riferimento

<http://portalebandi.regione.basilicata.it/portalebandi/detail-bando.jsp>

3.2. Calabria FUOC

Beneficiari

Lavoratori autonomi ed Imprese che, alla data di presentazione della domanda, intendano incrementare la propria base occupazionale nell'ambito di proprie Unità produttive e/o sedi operative ubicate nel territorio della Regione Calabria.

Importo finanziabile

L'operazione ha come oggetto la concessione di:

- a) mutui chirografari a tasso zero per incentivare l'assunzione a tempo indeterminato di lavoratori svantaggiati, molto svantaggiati o disabili;
- b) contributi (non rimborsabili) pari al 50% di un investimento aggiuntivo, fino a 3.000 euro per singolo nuovo assunto, per il miglioramento dell'ambiente di lavoro.

I finanziamenti hanno la forma di mutui chirografari con le seguenti caratteristiche:

Durata: 5 anni

Tasso d'interesse: nullo

Garanzie: Fideiussioni personali dei soci.

Ai beneficiari è riconosciuto un aiuto fino ad un massimo di € 200.000 ad impresa per un ammontare pari al 100% dei costi salariali sostenuti per le assunzioni. In alternativa, per i soli casi in cui non risulti applicabile il regime "de minimis", il finanziamento sarà parametrato:

- al 50% dei costi ammissibili corrispondenti ai costi salariali durante un periodo massimo di 12 mesi successivi per l'assunzione di un lavoratore "svantaggiato";
- al 50% dei costi ammissibili corrispondenti ai costi salariali durante un periodo massimo di 24 mesi per l'assunzione di un lavoratore "molto svantaggiato";
- al 75% dei costi salariali per un periodo di tre anni nel caso di lavoratore disabile.

A prescindere dal regime di aiuti applicato il finanziamento complessivo non potrà comunque superare l'importo di € 750.000.

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www.fincalabra.it/fuoc/index.html>

3.3. Friuli Venezia Giulia sviluppo produttivo - avvio di attività professionali

Beneficiari

Gli interventi contributivi sono rivolti a **professionisti ordinistici, iscritti ad ordini e collegi, e a professionisti non ordinistici, iscritti ad un'associazione inserita nel Registro regionale delle associazioni dei prestatori di attività professionali non ordinistiche o ad**

una associazione inserita nell'Elenco delle associazioni professionali che rilasciano l'attestato di qualità, pubblicato dal MISE - Ministero dello Sviluppo Economico.

Inoltre, tra i beneficiari dell'intervento contributivo rivolto alle forme associate e societarie, sono state inserite anche le **STP-Società tra professionisti**.

Dotazione finanziaria/importo finanziabile

La Regione mette a disposizione, per il 2015, 380mila euro al fine di sostenere, nei primi tre anni, da un lato i prestatori di attività ordinarie e non ordinarie che iniziano un'attività professionale individuale (300mila euro) e dall'altro l'avvio di forme associate e societarie (80mila euro).

Attività finanziabili

È possibile presentare domanda per ottenere contributi a fondo perduto per le spese di avvio e funzionamento dei primi tre anni di attività professionale in forma individuale, associata, e societaria (es. attrezzature tecnologiche finalizzate all'impianto e allo svolgimento dell'attività, comprese le relative spese per l'installazione, arredi, beni strumentali, macchine d'ufficio, attrezzature, anche informatiche, software, realizzazione o revisione di un sito internet, spese per l'attivazione di un indirizzo di posta elettronica certificata e suo mantenimento, sistemi di sicurezza per contrastare atti criminosi, costi di iscrizione per partecipazione a fiere, manifestazioni, eventi e congressi in ambito nazionale e internazionale afferenti al settore di appartenenza, abbonamenti a pubblicazioni specializzate e a banche dati, acquisto di testi, materiali e servizi relativi a pubblicità e attività promozionali, adempimenti previsti per legge per l'avvio dell'attività professionale, adeguamento o ristrutturazione dei locali adibiti o da adibire all'esercizio dell'attività professionale, locazione dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale, premio e spese di istruttoria per l'ottenimento di garanzie, in forma di fidejussioni, oneri finanziari relativi all'effettuazione dell'operazione di microcredito).

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

Note - per l'attività individuale è prevista, ai fini del conteggio del triennio, la riformulazione della figura del libero professionista che ha lavorato presso altri studi e decide di avviarne uno proprio, o che ha intrapreso una diversa attività professionale e ha quindi variato il Codice ATECO - Codice di classificazione delle attività economiche. **Se si è risultati beneficiari del contributo, ma si rientra ancora nel primo triennio di attività professionale, si può presentare domanda di contributo sul nuovo regolamento fino al raggiungimento del limite massimo contributo.**

Sito di riferimento

<http://www.giovanifvg.it/dettaglioNews.php?id=10183#titolo>

3.4.Puglia microcredito d'impresa

Beneficiari

Possono presentare istanza di finanziamento le piccole imprese aventi la seguente forma:

- ditta individuale;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società cooperativa;
- società a responsabilità limitata;
- attività professionali in forma singola o associata. Le associazioni professionali devono disporre di una propria partita IVA.

Attività ammissibili

Opere murarie, acquisto macchinari, impianti e attrezzature varie, acquisto di programmi informatici, trasferimenti di tecnologia, spese di locazione, utenze, acquisto materie prime, premi per polizze assicurative.

Importo finanziabile

Il finanziamento sotto forma di mutuo chirografario verrà concesso con le seguenti caratteristiche:

- importo minimo 5.000
- importo massimo 25.000
- durata massima 60 mesi più preammortamento della durata di 6 mesi
- tasso di interesse fisso
- garanzie di nessun tipo, eccezion fatta per le associazioni professionali nel caso in cui il patrimonio non sia proporzionato al finanziamento richiesto

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www.sistema.puglia.it/portal/page/portal/SistemaPuglia/DettaglioNews?id=42817>

3.5.Toscana garanzie e contributi in conto interessi a favore delle professioni

Beneficiari

Possono beneficiare della garanzia e del contributo in conto interessi, i giovani professionisti ovvero esercenti la pratica o il tirocinio professionale che hanno domicilio professionale prevalente in Toscana, e che, alternativamente, sono: a) iscritti in albi ovvero elenchi o registri tenuti da Ordini o Collegi professionali; b) iscritti ad associazioni o fondazioni con personalità giuridica di cui all'articolo 5 della L.R. 73/2008, espressione di professionisti prestatori d'opera intellettuale che esercitano professioni non ordinistiche.

Attività finanziabili

La garanzia e il contributo in conto interessi possono essere richiesti per: a) prestiti d'onore a favore di esercenti la pratica od il tirocinio professionale e per gli appartenenti alle associazioni di professionisti prestatori d'opera intellettuali, di età non superiore ai trenta anni per l'acquisizione di strumenti informatici; b) prestiti ai giovani con età inferiore a quaranta anni, finalizzati al supporto alle spese di impianto dei nuovi studi professionali, mediante: 1) progetti di avvio e sviluppo di studi professionali, con priorità per quelli organizzati, nelle forme previste dalla legge, in modo associato od intersettoriale tra giovani professionisti; 2) programmi per l'acquisizione di beni strumentali innovativi e tecnologie per l'attività professionale, in coerenza con le iniziative regionali di sviluppo e standardizzazione delle tecnologie dell'informazione e della conoscenza; 3) progetti finalizzati a garantire la sicurezza dei locali in cui si svolge l'attività professionale. La garanzia può essere richiesta per il finanziamento di progetti innovativi proposti da Ordini, Collegi od Associazioni professionali, anche di secondo grado, realizzati secondo modelli uniformi e metodologie comuni definite dal soggetto consortile multidisciplinare di cui all'articolo 8 della Lr. 73/2008. I progetti possono avere ad oggetto la migliore strutturazione od organizzazione di Ordini, Collegi od Associazioni, per il cofinanziamento

Importo finanziabile

Le agevolazioni finanziarie possono riguardare prestiti o finanziamenti di durata non inferiore a 18 mesi e non superiore a 60 mesi e per un importo massimo complessivo per professionista, o soggetto giuridico ammesso, al netto del capitale rimborsato, di:

- a) 4.500,00 € per i prestiti d'onore per l'acquisizione di strumenti informatici;
- b) 13.500,00 €, per prestiti relativi alle spese di impianto di nuovi studi professionali, anche online
- c) fino a 50.000,00 €, per il finanziamento di progetti innovativi per la migliore strutturazione od organizzazione di Ordini, Collegi od associazioni

d) fino a 100.000,00 €, per il cofinanziamento di quote di progetti europei od azioni od attività che innovino i servizi professionali verso gli utenti.

La garanzia - diretta, esplicita, incondizionata, irrevocabile ed escutibile a prima richiesta - è rilasciata a favore dei soggetti finanziatori per un importo massimo garantito pari:

a) all'80% dell'ammontare delle operazioni finanziarie di cui alle lettere a) e b);

b) al 60% dell'ammontare delle operazioni finanziarie di cui alle lettere c) e d).

Nei limiti di tale importo, la garanzia rilasciata copre fino alle percentuali suddette dell'ammontare dell'esposizione – per capitale, interessi contrattuali e di mora - del soggetto finanziatore nei confronti del soggetto beneficiario, calcolato al sessantesimo giorno successivo alla data di intimazione di pagamento.

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www301.regione.toscana.it/bancadati/atti/DettaglioAttiD.xml?codprat=2015AD00000006488>

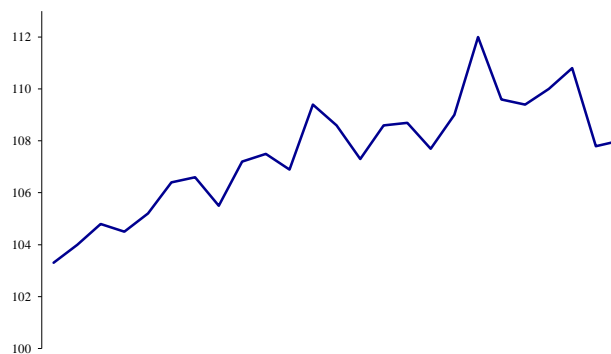


CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

OSSERVATORIO ECONOMICO
Gennaio 2016

a cura della **Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Gianluca Scardocci



Roma 15 Febbraio 2016

INDICE

OSSERVATORIO ECONOMICO GENNAIO 2016	3
QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA.....	6
PREVISIONI ECONOMICHE.....	7
CLIMA DI FIDUCIA E CONGIUNTURA.....	8
MOVIMPRESE – ANNO 2015.....	9
PARTITE IVA – APERTURE MENSILI - DICEMBRE.....	10
ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - NOVEMBRE	11
STATISTICHE CONTENZIOSO TRIBUTARIO III TRIMESTRE 2015	12
FABBISOGNO STATALE - NOVEMBRE.....	13
DEBITO PUBBLICO - NOVEMBRE.....	14
PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - DICEMBRE	15

DELUDE LA CRESCITA DEL PIL 2015

Nel diffondere la stima preliminare del PIL del IV trimestre 2015, l'Istat annuncia una crescita del PIL 2015, corretta per gli effetti di calendario, pari a +0,6%, inferiore alle attese del governo e alle ultime stime diffuse dall'Unione europea e dal Fondo monetario internazionale che attestavano la crescita 2015 a +0,8%. Il IV trimestre 2015 è il quarto trimestre consecutivo di crescita del PIL, ma in evidente decelerazione: +0,4% il I trim., +0,3% il II trim., +0,2% il III trim. e +0,1% il IV trim. è la crescita più bassa tra i maggiori paesi industrializzati. A fronte di questi dati, stupisce come la Banca d'Italia, a gennaio, abbia previsto una crescita del PIL 2015 a +1,2%.

Nel mese di dicembre, come annunciato dal dipartimento finanze del Mef, il numero di partite Iva aperte è aumentato del 5,1% su novembre, spinto dal fatto che alcuni contribuenti hanno ritenuto di aderire al regime di vantaggio prima della sua definitiva cancellazione (15.108 soggetti, con un aumento del 62% rispetto a novembre), mentre sono stati 2.049 i soggetti che a dicembre hanno aderito al nuovo regime forfetario.

Prodotto interno lordo. Nel quarto trimestre del 2015 il prodotto interno lordo (PIL), espresso in valori concatenati con anno di riferimento 2010, corretto per gli effetti di calendario e destagionalizzato, è aumentato dello 0,1% rispetto al trimestre precedente e dell'1% nei confronti del quarto trimestre del 2014. La variazione congiunturale è la sintesi di una diminuzione del valore aggiunto nel comparto dell'industria e di aumenti in quelli dell'agricoltura e dei servizi. Nello stesso periodo, il PIL è aumentato in termini congiunturali dello 0,2% negli Stati Uniti e in Francia e dello 0,5% nel Regno Unito. In termini tendenziali, si è registrato un aumento dell'1,9% nel Regno Unito, dell'1,8% negli Stati Uniti e dell'1,3% in Francia. Nel 2015, il PIL corretto per gli effetti di calendario è aumentato dello 0,6%.

Clima di fiducia. Riprende a crescere a dicembre il clima di fiducia dopo l'inversione di tendenza registrata a novembre. In particolare, si registra un forte aumento mensile del clima di fiducia corrente (+4,4%) e del clima di fiducia personale (+3,1%). Rispetto a un anno fa, il clima di fiducia economico è salito del 37,1%. In netto calo a novembre il clima di fiducia delle imprese dei servizi (-7,3%) che, però, rispetto a un anno fa è migliorato del 13,5%. Complessivamente, la fiducia dei consumatori è salita a novembre dell'1,2% (+17,5% rispetto a un anno fa), in calo la fiducia delle imprese che è scesa del 4,1% (+6,7% rispetto a un anno fa).

Congiuntura. L'indice della produzione industriale è aumentato dello 0,3% a novembre, mentre l'analogo indice per il settore delle costruzioni è aumentato dell'1,9%. La produzione industriale è però in crescita del 2,4% a livello tendenziale. Il tasso di inflazione è stabile a dicembre in termini mensili e aumentato dello 0,1% in termini tendenziali. In lieve aumento il tasso di disoccupazione: a dicembre si attesta all'11,4% con un calo di 0,1 punti rispetto a dicembre 2014. Scende in termini congiunturali la disoccupazione giovanile (-0,1%) e ancora di più il dato tendenziale (-1,4%).

Movimprese. Nel 2015, il saldo demografico delle imprese è risultato positivo per 45.181 unità a causa di 371.705 nuove iscrizioni e 326.524 cancellazioni. Il tasso di crescita dello

stock di imprese al 31 dicembre 2015 è, dunque, positivo (+0,75%) ed è leggermente migliore rispetto al tasso di crescita del 2014 (+0,50%). Le società di capitali continuano a crescere a ritmi più elevati rispetto alle altre forme giuridiche (+3,8% contro il -1,1% delle società di persone e il -0,1% delle ditte individuali). Nel 2015, le nuove società di capitali sono state 100.563 contro 44.659 cancellazioni, mentre le nuove società di persone sono state 27.895 contro 39.689 cancellazioni. Lo stock complessivo di società di capitali al 31 dicembre 2015 ha superato il milione e mezzo (1.539.965), mentre lo stock complessivo di imprese ha superato i 6 milioni (6.057.647).

Fallimenti. Nel terzo trimestre 2015, il numero dei fallimenti è diminuito dello 0,7% rispetto al secondo trimestre 2014. Il numero complessivo di imprese fallite è stato pari a 2.813. Gli andamenti regionali sono molto differenziati: si va dal -30,6% della Sardegna e dal -29,9% della Puglia al +83,3% della Basilicata e al +37,1% dell'Umbria, mentre in Lombardia si registra -7,4% e in Campania -7,3%. Nello stesso periodo i concordati sono diminuiti del 30,2% e sono risultati pari a 293.

Partite Iva. Nel mese di dicembre, le nuove aperture di Partite Iva sono diminuite del 47,0% rispetto a dicembre 2014. Le società di persone, hanno fatto registrare un aumento nell'ultimo mese (+7,6%), mentre resta negativo il trend annuale (-6,9%), in aumento anche le società di capitali (+5,5%) in aumento pure le persone fisiche (+4,9%). A dicembre e, il 24,6% delle nuove aperture di Partite Iva sono rappresentate da società di capitali contro il 5,3% di società di persone.

Entrate tributarie. Le entrate tributarie a novembre sono aumentate del 76,2% su ottobre, mentre da inizio anno si registra una crescita del 10,1%. A novembre la crescita è stata sostenuta dal gettito delle imposte dirette (+122%) trainato, in particolare, dal gettito dell'Irpef (+53,5%). La variazione dell'Irpef da inizio anno (+11,2%) è dovuta oltre che dall'autoliquidazione, anche all'andamento positivo delle ritenute di lavoro dipendente (+10.959 milioni di euro). Tale andamento risente sia degli effetti delle disposizioni del D.lgs 175/2014 relative al modello di versamento delle imposte che prevedono, a decorrere dal 2015, l'indicazione dell'Irpef a lordo delle compensazioni di imposta effettuate, sia del meccanismo di regolazione contabile del bonus degli 80 euro corrisposto che per il settore pubblico avviene l'anno successivo a quello di attribuzione (1.500 milioni di euro). Depurato da questi effetti, il confronto omogeneo rispetto al periodo gennaio-novembre del 2014, mostra una crescita del 2,4% (+2.779 milioni di euro).

Contenzioso tributario. Nel terzo trimestre 2015, sulla base dei dati diffusi dal Mef a dicembre, i ricorsi pervenuti alle CTP sono aumentati del 33,9% rispetto allo stesso trimestre del 2014, mentre gli appelli pervenuti alle CTR sono aumentati del 19,6%. Nello stesso periodo i ricorsi definiti presso le CTP sono aumentati del 6,7% e gli appelli definiti presso le CTR sono aumentati dell'8,3%. Il saldo è dunque negativo per le CTP (-14.225), con le giacenze al 30 settembre che si riducono del 12,6% e positivo, invece, per le CTR (+2.293), con le giacenze che salgono del 10,9%. Nel complesso, sommando ricorsi e appelli le giacenze complessive si sono ridotte del 7,6%. Riguardo gli esiti dei procedimenti definiti, in generale, quelli a favore del contribuente sono stati pari al 34,3% del totale, rispetto al 32,8% fatto registrare nello stesso periodo del 2014 e al 35,1% del 2013. In particolare, gli esiti definiti presso le CTP a favore del contribuente sono stati pari al 32,8% in aumento di 1,7 rispetto allo stesso periodo del 2014, mentre quelli definiti presso le CTR sempre a favore del contribuente

sono diminuiti del 13,9% risultando pari a 25,6%. Nel periodo considerato sono in lieve calo gli esiti favorevoli all'ufficio 44,3% contro il 45,3% dello stesso periodo del 2014. Sono, invece, leggermente aumentati gli esiti con giudizio intermedio (da 10,7% a 9,8%).

Fabbisogno statale. Nel mese di novembre il fabbisogno statale è risultato pari a +933 milioni di euro. Le entrate totali sono aumentate del 4,7% su novembre 2014, mentre le spese totali sono aumentate dell'47,0%. Il saldo del bilancio statale è stato pari a -13.264 milioni di euro.

Debito Pubblico. 2.211,9 miliardi il debito pubblico complessivo a novembre invariato rispetto a ottobre e +2,4% rispetto a novembre 2014) di cui 2.116 miliardi a carico delle Amministrazioni centrali (invariato su ottobre e +2,4% su novembre 2014) e 95,6 miliardi a carico delle Amministrazioni locali (+0,7% su ottobre e -4,9% su novembre 2014). Il debito delle Regioni a novembre è aumentato dell'1,4% su ottobre ed è diminuito del 3,7% su novembre 2014, quello dei Comuni è aumentato dello 0,2% su ottobre del 3,5% su novembre 2014.

Prestiti bancari e sofferenze. Dopo l'aumento a novembre (+0,6%) i prestiti a dicembre hanno avuto una lieve flessione (-0,1%) trascinati in negativo dai prestiti alle imprese (-1,4%) e compensati dai prestiti alle amministrazioni pubbliche (+1,4%), mentre i prestiti alle famiglie fanno registrare un dato stabile rispetto al mese precedente. Rispetto a un anno prima la dinamica dei prestiti totali è positiva (+0,9%), i prestiti alle pubbliche amministrazioni fanno registrare un +0,4%, mentre quello alle famiglie (+5,0%) risulta, invece, in forte aumento. Negativo il dato relativo ai prestiti alle imprese (-1,8%). A dicembre, le sofferenze totali sono stabili su base mensile, mentre risultano in aumento del 9,4% su base annuale. Il "tasso di sofferenza" ovvero il rapporto tra sofferenze e prestiti è stabile a dicembre mantenendosi a 8,6% come novembre rispetto a 7,9% di dicembre 2014. In particolare, il tasso risulta in lieve aumento e pari a 18,0% rispetto a novembre per le sofferenze verso le imprese come pure il trend rispetto a dicembre 2014: +16,2%.

QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA

Quadro Macroeconomico 2014-2016

(aggiornato al Def19 settembre 2015)

Valori in mld. Di euro

VOCE/ANNO	2014*		2015^		2016^	
PIL	1.616	100,0%	1.635	100,0%	1.682	100,0%
Debito pubblico	2.135	132,1%	2.172	132,8%	2.206	131,4%
Entrate totali PA	777	48,1%	789	48,2%	817	48,6%
Uscite totali PA	826	51,1%	832	50,9%	840	50,0%
Deficit pubblico	-49	-3,0%	-43	-2,6%	-23	-1,4%
Spesa per interessi	75	4,7%	70	4,3%	71	4,2%
Pressione fiscale	702	43,4%	714	43,7%	743	44,2%

*Istat 2 marzo 2015; ^Def 19 settembre 2015

PIL – III Trimestre 2015

Valori concatenati, dati destagionalizzati e corretti per gli effetti del calendario

Milioni di euro – anno di riferimento 2010

AGGREGATI	Valori	Var. % su trim. prec.	Var. % su trim. anno prec.
Prodotto interno lordo	386.970	0,2%	0,8%
Consumi delle famiglie	232.426	0,4%	1,1%
Consumi delle PA	78.869	0,3%	0,4%
Investimenti in macch. eattr.	28.533	-0,9%	-1,1%
Investimenti in mezzi di trasp.	3.459	0,4%	39,2%
Investimenti in costruzioni	32.291	0,0%	-0,3%
Importazioni	106.869	0,5%	5,1%
Esportazioni	117.120	-0,8%	3,5%

Istat, 1 dicembre 2015

Valore aggiunto – III Trimestre 2015

Valori concatenati, dati destagionalizzati e corretti per gli effetti del calendario

Milioni di euro – anno di riferimento 2010

AGGREGATI	Valori	Var. % su trim. prec.	Var. % su trim. anno prec.
Valore aggiunto totale	349.931	0,2%	0,6%
Agricoltura, silv. e pesca	7.368	2,3%	3,7%
Industria in senso stretto	65.042	0,4%	1,3%
Costruzioni	16.197	-0,1%	-0,4%
Commercio, alberghi, trasp. ecom.	84.692	-0,2%	-0,2%
Credito, att.imm. serv. prof.li	100.501	0,3%	1,1%
Altre attività dei servizi	76.179	0,3%	0,3%

Istat, 1 dicembre 2015

PREVISIONI ECONOMICHE

Congiuntura internazionale – Real GDP (PIL reale)

Outlook Imf Gennaio 2016

	2014	2015	2016	2017	Rev. 2016 [^]	Rev. 2017 [^]
World Trade Volume	3,4	2,6	3,4	4,1	-0,7	-0,5
World Output*	3,4	3,1	3,4	3,6	-0,2	0,2
Euro Area	0,9	1,5	1,7	1,7	0,1	0,0
Cina	7,3	6,9	6,3	6,0	0,0	0,0
India	7,3	7,3	7,5	7,5	0,0	0,0
Brasile	0,1	-3,8	-3,5	0,0	-2,5	-2,3
US	2,4	2,5	2,6	2,6	-0,2	-0,2
Japan	0,0	0,6	1,0	0,3	0,0	-0,1
Germany	1,6	1,5	1,7	1,7	0,1	0,2
Italy	-0,4	0,8	1,3	1,2	0,0	0,0

[^]Differenze su stime precedenti (WEO Ottobre 2015)

Previsioni PIL Italia 2015-2016-2017

Stime del tasso di crescita del Prodotto interno lordo

Data	FONTE	2015	2016	2017
16.01.15	Banca d'Italia	+0,4	+1,2	
19.01.15	Fondo Monetario Internazionale	+0,4	+0,8	
05.02.15	Unione europea	+0,6	+1,3	
18.03.15	OCSE	+0,6	+1,3	
10.04.15	MEF	+0,7	+1,3	
14.04.15	Fondo monetario internazionale	+0,5	+1,1	
07.05.15	ISTAT	+0,7	+1,2	
03.06.15	OCSE	+0,6	+1,5	
26.06.15	Centro studi Confindustria	+0,8	+1,4	
09.07.15	Fondo monetario internazionale	+0,7	+1,2	
16.09.15	OCSE	+0,6	+1,5	
30.09.15	MEF	+0,9	+1,3	
09.10.15	Fondo monetario internazionale	+0,8	+1,3	
05.11.15	ISTAT	+0,9	+1,4	
05.11.15	Unione europea	+0,9	+1,5	
09.11.15	OCSE	+0,8	+1,4	
16.12.15	Centro studi Confindustria	+0,8	+1,4	
16.01.16	Banca d'Italia	+0,8	+1,6	
19.01.16	Fondo Monetario Internazionale	+0,8	+1,3	
05.02.16	Unione europea	+0,8	+1,4	+1,3

CLIMA DI FIDUCIA E CONGIUNTURA

Indicatori del Clima di Fiducia

Dati mensili ISTAT – Gennaio 2016

Indicatore	Indice	Var. Cong.	Var. Tend.
Fiducia dei Consumatori	117,7	1,2	17,5
Clima di Fiducia Economico	153,0	0,5	37,1
Clima di Fiducia Personale	104,5	3,1	11,0
Clima di Fiducia Corrente	109,1	4,4	18,8
Clima di Fiducia Futuro	127,3	0,4	15,6
Fiducia delle Imprese	105,6	-4,1	6,7
Imprese Manifatturiere	104,0	-0,8	3,1
Imprese delle Costruzioni	114,8	-0,2	7,4
Imprese dei Servizi	113,9	-7,3	13,5
Imprese del Commercio	108,8	-6,9	3,6

Istat, 28Gennaio2016

Principali indicatori congiunturali

Dati mensili ISTAT

Dati mensili destagionalizzati, dati corretti per gli effetti di calendario o dati grezzi

Indicatore	Periodo	Indice/ Valore/Tasso	Var. Cong.	Var. Tend.
Tasso di inflazione (NIC)	Dicembre-15	107,3	0,0	0,1
Produzione industriale (indice)	Novembre -15	92,2	0,3	0,8
Produzione Costruzioni (indice)	Novembre -15	68,4	1,9	2,4
Commercio al dettaglio (indice)	Novembre -15	100,1	0,7	1,1
Fatturato dell'industria	Novembre -15	98,5	-1,1	0,7
Ordinativi dell'industria	Novembre -15	101,7	1,6	8,2
Esportazioni Area Euro (valore)	Novembre -15	15.311	1,3	1,6
Esportazioni Extra UE (valore)	Dicembre-15	17.194	4,1	3,5
Tasso di disoccupazione	Dicembre-15	11,4	0,1	-0,1
Tasso di disoccupazione (15-29)	Dicembre-15	37,9	-0,1	-1,4

Istat, 28 Gennaio2016

MOVIMPRESE – ANNO 2015

Natimortalità delle imprese per forma giuridica

Forme giuridiche	Iscrizioni	Cessazioni	Saldo	Stock 31.12.2015	Tasso di crescita Anno 2015	Tasso di crescita Anno 2014
Società di capitali	100.563	44.659	55.904	1.539.965	3,8%	3,3%
Società di persone	27.895	39.689	-11.794	1.063.249	-1,1%	-1,0%
Ditte individuali	232.367	235.644	-3.277	3.243.682	-0,1%	0,3%
Altre forme	10.880	6.532	4.348	210.751	2,1%	2,2%
TOTALE	371.705	326.524	45.181	6.057.647	0,8%	0,5%

Fonte: Movimprese, 1 Febbraio 2016

Imprese entrate in procedura fallimentare nel III trimestre 2015, per regione Variazioni % su trimestre corrispondente

Regione	Fallimenti		Concordati	
	Num.	Var. %	Num.	Var%
Abruzzo	47	-23,0%	8	-61,9%
Basilicata	11	83,3%	4	300,0%
Calabria	65	-3,0%	4	-50,0%
Campania	227	-7,3%	14	27,3%
Emilia Romagna	239	23,2%	27	-41,3%
Friuli Venezia Giulia	60	13,2%	7	40,0%
Lazio	262	-5,4%	16	23,1%
Liguria	68	-15,0%	11	0,0%
Lombardia	604	-7,4%	46	-56,2%
Marche	105	9,4%	18	-25,0%
Molise	10	11,1%	1	-87,5%
Piemonte	221	-9,1%	9	-73,5%
Puglia	89	-29,9%	11	-38,9%
Sardegna	25	-30,6%	7	75,0%
Sicilia	169	7,6%	9	-18,2%
Toscana	238	24,6%	42	5,0%
Trentino Alto Adige	31	-22,5%	4	-50,0%
Umbria	48	37,1%	2	-75,0%
Valle d'Aosta	2	-33,3%	1	100,0%
Veneto	292	12,3%	52	18,2%
ITALIA	2.813	-0,7%	293	-30,2%

Fonte: Movimprese, 16 Ottobre 2015

PARTITE IVA – APERTURE MENSILI - DICEMBRE

Partite Iva – Nuove attività

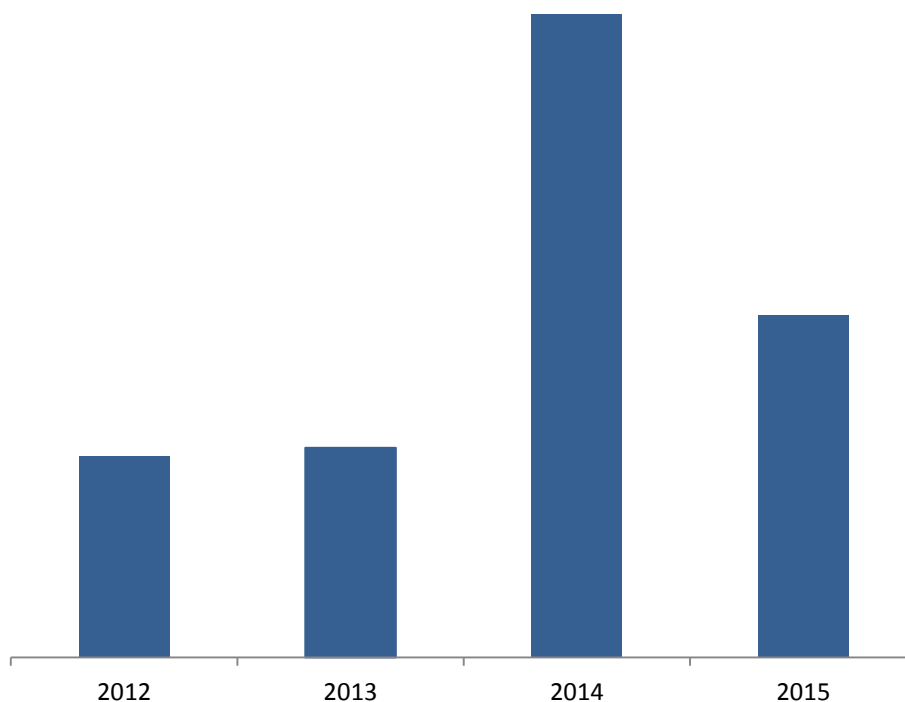
Dati mensili

ENTRATE	Dicembre 2015	Var. % Cong.	Var. % Tend.
Persone fisiche	28.126	4,9%	-57,2%
Società di persone	2.176	7,6%	-6,9%
Società di capitali	9.998	5,5%	20,3%
Non residenti	141	-27,3%	-10,8%
Altre forme giuridiche	233	25,3%	7,9%
Totale	40.674	5,1%	-47,0%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze 10 Febbraio 2016

Andamento mensile delle Nuove attività Mese di Dicembre.

Anni 2012-2015



ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - NOVEMBRE

Entrate Tributarie - Dati mensili MEF

Valori in milioni di euro

ENTRATE	Novembre 2015	Var. % Tend.	Gen-Nov. 2015	Var. %
Imposte dirette	36.935	122,0%	216.417	16,0%
Imposte indirette	19.228	6,9%	171.420	1,7%
Tributi locali	11.162	211,8%	53.336	17,1%
Totale	67.325	76,2%	441.173	10,1%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze – 10 Gennaio 2016

Dettaglio principali Entrate Tributarie

Valori in milioni di euro

Imposte dirette	Novembre 2015	Var. % Tend.	Gen-Nov. 2015	Var. %
IRPEF	20.758	53,5%	159.677	11,2%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore pubblico	5.077	-1,7%	56.532	-2,5%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore privato	5.972	21,7%	70.504	18,4%
di cui IRPEF - Ritenute lavoratori autonomi	1.014	-0,4%	11.240	0,9%
IRES	15.076	663,3%	32.872	67,9%
Imposta di Registro	365	234,9%	3.769	-0,3%
IVA	12.859	7,7%	101.976	4,4%
di cui Iva da scambi interni	11.874	8,9%	90.527	5,6%
BOLLO	525	-23,4%	6.842	-7,5%
Imposte sostitutive	632	-23,7%	12.714	15,1%
Tasse e imposte ipotecarie	142	23,5%	1.327	0,3%
Concessioni governative	56	-15,2%	988	-24,7%
Tasse automobilistiche	11	10,0%	538	-0,6%
Successioni e donazioni	62	0,0%	605	14,8%
Diritti catastali e di scritturato	52	8,3%	525	-0,9%
Accisa sui prodotti energetici	2.226	-1,9%	22.251	-0,2%
Imposta sull'energia elettrica e addizionali	203	0,5%	2.241	-7,6%
Accisa sul gas naturale per combustione	279	-12,8%	2.591	-32,4%
Imposta sul consumo sui tabacchi	824	8,1%	9.803	1,7%
Addizionale regionale IRPEF	1.006	4,2%	10.400	3,4%
Addizionale comunale IRPEF	396	4,2%	3.939	3,3%
IRAP	9.663	353,2%	27.922	36,4%
IRAP privati	8.948	530,6%	19.280	62,2%
IRAP PA	715	0,3%	8.642	0,7%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze – 10 Gennaio 2016

STATISTICHE CONTENZIOSO TRIBUTARIO III TRIMESTRE 2015

Ricorsi CTP e Appelli CTR – III trimestre 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto al III trimestre 2014

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	31.358	33,9%	12.691	19,6%	44.049	29,4%
Ricorsi/Appelli definiti	45.583	6,7%	10.398	8,3%	55.981	7,0%
Saldo (pervenuti – definiti)	-14.225	-26,2%	2.293	-98,2%	-11.932	-111,0%
Giacenze al 30-9-2015	405.828	-12,6%	141.311	10,9%	547.139	-7,6%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –30 Dicembre 2015

Ricorsi CTP e Appelli CTR – Primi tre trimestri anno 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto ai primi tre trimestri del 2014

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	142.551	9,4%	50.282	17,4%	192.833	11,4%
Ricorsi/Appelli definiti	179.445	2,0%	38.498	-1,3%	217.943	1,4%
Saldo (pervenuti – definiti)	-36.894	-19,0%	11.784	207,7%	-25.110	-39,8%
Giacenze al 31.12.2014	405.828	-12,6%	141.311	10,9%	547.139	-7,6%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –30 Dicembre 2015

Esiti dei Ricorsi CTP e degli Appelli CTR

Valori assoluti e composizione percentuale rispetto al totale

ESITI	CTP			CTR			Totale		
	III-15	III-14	III-13	III-15	III-14	III-13	III-15	III-14	III-13
Favorevoli all'ufficio	44,2%	45,3%	40,8%	38,9%	45,4%	44,7%	44,3%	45,3%	41,5%
Giudizio intermedio	11,1%	9,9%	10,5%	11,3%	9,2%	9,0%	10,7%	9,8%	10,2%
Favorevoli al contr.	32,8%	31,3%	34,2%	25,6%	39,5%	38,9%	34,3%	32,8%	35,1%
Conciliazione	0,9%	0,9%	0,8%	0,0%	0,0%	0,0%	0,7%	0,7%	0,0%
Altri esiti	11,0%	12,6%	13,7%	24,2%	5,9%	7,4%	10,0%	11,4%	13,2%
Totale	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –30 Dicembre 2015

FABBISOGNO STATALE - NOVEMBRE

Fabbisogno Amministrazioni Centrali Novembre 2015

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. % stesso Mese anno prec.
Entratetributarie	34.568	15,4%
Altre entrate	3.178	-47,9%
Totale entrate	37.746	4,7%
Spese correnti	46.969	43,2%
Spese in c/cap.	4.401	104,0%
Totale spese	51.370	47,0%
Saldo di bilancio	-13.624	-1.326,3%
Saldoditesoreria	6.477	-261,9%
Fabbisogno	933	-528,0%
Dismissioni	55	-98,2%
Fabbisogno netto	7.201	21,6%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Gennaio 2016

Saldi mensili del Bilancio statale

Valori in milioni di euro

	Saldi		
	2013	2014	2015
Gen	13.913	13.589	14.537
Feb	-11.244	-19.294	-26.994
Mar	-16.028	-10.661	-22.821
Apr	-13.985	-20.090	-14.616
Mag	3.047	-12.406	-6.729
Giu	-8.042	14.261	6.008
Lug	-16.086	-15.782	-923
Ago	5.320	6.741	-19.350
Set	9.687	-5.330	-1.398
Ott	-32.310	-2.226	1.111
Nov	-37.501	-12.614	-13.264
Dic	19.329	-11.565	
Tot	-83.900	-75.378	

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Gennaio 2016

DEBITO PUBBLICO - NOVEMBRE

Debito delle Amministrazioni Pubbliche Novembre 2015

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
Monete e depositi	171.800	-0,4%	4,2%
Titoli a breve termine	121.795	-0,3%	-8,2%
Titoli a medio e lungo termine	1.749.122	0,0%	3,3%
Prestiti di IFM	127.321	0,3%	0,6%
Altre passività	41.844	0,8%	-5,0%
DEBITO A. P.	2.211.882	0,0%	2,4%
<i>di cui Amm. centrali</i>	2.115.977	0,0%	2,4%
<i>di cui Amm. locali</i>	95.574	0,7%	-4,9%
<i>di cui Enti di previdenza</i>	331	1,5%	106,9%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Gennaio 2016

Debito delle amministrazioni locali Novembre 2015

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
Regioni	33.481	1,4%	-3,7%
Province	7.894	0,2%	-3,4%
Comuni	43.489	0,2%	-3,5%
Altri enti	10.709	1,5%	-14,2%
Totale	95.574	0,7%	-4,9%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Gennaio 2016

PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - DICEMBRE

Prestiti e sofferenze delle banche a residenti in Italia

Consistenze di fine periodo in milioni di euro e variazioni percentuali

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso meseanno prec.
Prestiti totali	2.333.608	-0,1%	0,9%
di cui ad amministrazioni pubbliche	271.601	1,4%	0,4%
di cui a società non finanziarie	793.476	-1,4%	-1,8%
di cui a famiglie consumatrici	518.342	0,0%	5,0%
di cui credito al consumo	81.188	0,4%	42,0%
di cui prestiti per l'acquisto di abitazioni	361.737	0,1%	0,7%
Sofferenze totali	200.938	0,0%	9,4%
di cui al valore di realizzo	88.994	0,2%	5,3%
di cui a società non finanziarie	143.135	-0,1%	9,5%
di cui a famiglie consumatrici	37.362	0,0%	9,5%

Fonte: Moneta e banche, Banca d'Italia, 9 Febbraio 2016

Sofferenze bancarie nei confronti dei residenti in Italia

Rapporti percentuali sofferenze/prestiti

Voci	Dicembre 2015	Novembre2015	Dicembre 2014
Totale	8,6%	8,6%	7,9%
Amministrazioni pubbliche	0,2%	0,2%	0,2%
Società non finanziarie	18,0%	17,8%	16,2%
Famiglie consumatrici	7,2%	7,2%	6,9%

Fonte: Moneta e banche, Banca d'Italia, 9 Febbraio 2016

FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.fondazione nazionalecommercialisti.it



CORSO DI ALTA FORMAZIONE IN LA CRISI DELL'IMPRESA

Direttore Prof. Avv. Pietro Boria

Il Corso di Alta Formazione in La crisi dell'impresa è promosso dalla "SAPIENZA" UNIVERSITÀ DI ROMA in collaborazione con la **FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI**.

DIRETTORE DEL CORSO: Il Corso è diretto dal Prof. Avv. Pietro Boria ordinario di diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della "Sapienza" Università di Roma.

CONSIGLIO DIDATTICO-SCIENTIFICO: Prof. Avv. Pietro Boria, Prof. Avv. Leopoldo Sambucci e Prof. Avv. Antonio Casilli.

FINALITÀ: L'obiettivo del Corso di Alta Formazione è fornire un approfondimento in merito al tema della crisi di impresa di pregnante attualità ed interesse nel mondo professionale. Il Corso risponde all'esigenza, fortemente sentita in questo particolare periodo storico, di cogliere per tempo i segnali di una eventuale crisi di impresa e di conoscere gli strumenti attualmente a disposizione per gestirla. Il Corso si propone di realizzare un percorso formativo finalizzato a fornire ai partecipanti gli strumenti necessari per comprendere, affrontare e risolvere i problemi connessi alla crisi delle imprese.

DESTINATARI: Il Corso di Alta Formazione è rivolto principalmente a figure professionali coinvolte quali: Commercialisti, Avvocati, Consulenti del Lavoro ed in definitiva a tutti quei soggetti interessati a sviluppare una concreta professionalità nel campo della crisi di impresa.

PROGRAMMA DIDATTICO: Il corso di Alta Formazione in La crisi dell'impresa ha durata di sei giornate di 4 ore ciascuna (dalle ore 15 alle ore 19) valide ai fini della formazione professionale continua. L'attività didattica si terrà nelle seguenti giornate:

- 4 marzo 2016: *L'ordine dei privilegi. La falcidia dei debiti tributari da parte delle imprese in crisi: principi generali. La definizione dei debiti tributari per "i contribuenti non fallibili";*
- 11 marzo 2016: *La ristrutturazione dei debiti tributari in base al piano attestato ex art. 67 L.F. ovvero in base al piano di ristrutturazione ex art. 182 bis L.F;*
- 18 marzo 2016: *La ristrutturazione dei debiti tributari in base al concordato preventivo;*
- 1 aprile 2016: *La ristrutturazione dei debiti tributari nella amministrazione straordinaria;*
- 8 aprile 2016: *La transazione fiscale;*
- 15 aprile 2016: *Il ruolo del professionista come attestatore indipendente;*

AMMISSIONE: ai fini del riconoscimento del titolo e dei crediti formativi universitari è richiesta la laurea di primo livello, laurea specialistica o magistrale o laurea di ordinamento precedente al DM 509/99 in giurisprudenza, economia, economia aziendale, scienze politiche, scienze delle pubbliche amministrazioni e specialistica in scienze giuridiche. Potranno altresì partecipare ai fini di acquisire le conoscenze tecniche e della formazione professionale continua anche soggetti non in possesso dei requisiti previsti dal bando.

DOMANDA: la domanda di ammissione deve pervenire **entro e non oltre il 26 febbraio 2016**, secondo le modalità indicate nel Bando.

QUOTE DI ISCRIZIONE, BORSE DI STUDIO E STAGES: La quota di iscrizione al Corso di Alta Formazione in La crisi dell'impresa è fissata in € 780,00 più € 16,00 di imposta di Bollo da assolvere virtualmente, **entro e non oltre il 03/03/2016**, secondo le modalità indicate nel Bando.

Per i regolari iscritti agli ordini territoriali dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili, la quota di iscrizione è fissata in € 420 più € 16,00 di imposta di Bollo.

Per **INFORMAZIONI, ISCRIZIONI** nonché per scaricare il **BANDO**, si rinvia al sito

<http://www.uniroma1.it/didattica/corsiformazione/la-cri-si-di-impresa-28475>

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

STRUMENTI DI LAVORO

**CHECK LIST PER
COMPILAZIONE DELLA
CERTIFICAZIONE UNICA 2016**

F

N

C

CHECK LIST PER COMPILAZIONE DELLA CERTIFICAZIONE UNICA 2016

Periodo di imposta 2015													
Contribuente													
Codice fiscale													
Partita IVA												Codice attività prevalente	
Presentazione della CU	All Contribuente						All'Agenzia delle Entrate						
	<input type="checkbox"/> Entro il 28/2 "Modello Sintetico"; <input type="checkbox"/> In duplice copia.						<input type="checkbox"/> Entro il 7/3 "Modello Ordinario" ¹						
	<input type="checkbox"/> Entro l'1/8 per i dati utili contenenti esclusivamente redditi non dichiarabili mediante il mod. 730 precompilato ² .												
Modalità d'invio	All Contribuente						All'Agenzia delle Entrate						
	<input type="checkbox"/> A mano in forma cartacea; <input type="checkbox"/> Formato elettronico ³						<input type="checkbox"/> Entratel; <input type="checkbox"/> Fisconline.						
							Ricezione file da parte del sistema SI NO _____						
Scarto telematico del flusso informativo	<input type="checkbox"/> Intero file telematico						Effettuare un ulteriore invio ordinario di tutte le Certificazioni						
	<input type="checkbox"/> Singole Certificazioni						Effettuare un ulteriore invio ordinario, contenente le sole Certificazioni rettificate. Non si devono ritrasmettere le certificazioni						

¹ Dal 1° gennaio 2016 si applica il "nuovo" regime sanzionatorio in caso di omesso, tardivo o errato invio della certificazione (art. 21 del D.Lgs. n. 158/2015). In realtà, i nuovi limiti sanzionatori sarebbero dovuti andare in vigore dal 1° gennaio 2017, ma per effetto della recente Legge di Stabilità (art. 1, co. 952 della L. n. 208/2015) i tempi si sono accorciati esattamente di un anno. Pertanto, da quest'anno, si applica una sanzione pari a:

- **100 euro**, con limite massimo di 50.000 euro per anno e sostituto d'imposta, per ogni certificazione omessa, tardiva o errata. In caso di CU errata trasmessa entro il 7 marzo 2016, poi corretta entro 5 giorni (12 marzo 2016), non si applica alcuna sanzione;
- **33,33 euro** (sanzione ridotta di 1/3), con limite massimo di 20.000 euro per anno e sostituto d'imposta, per ogni CU errata trasmessa entro il 7 marzo 2016, poi corretta e nuovamente trasmessa entro 60 giorni

² In occasione di Telefisco, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che l'invio delle CU 2016 contenenti esclusivamente redditi non dichiarabili mediante il mod. 730 precompilato (es. redditi di lavoro autonomo non occasionale), può avvenire – così come per lo scorso anno - **anche dopo il 7 marzo 2016** senza applicazione di sanzioni. Di conseguenza, per comunicare tali dati si ha tempo fino **all'1 agosto 2016**, che coincide con il termine di scadenza di presentazione del Modello 770/Semplificato.

Da notare che i due adempimenti (CU 2016 e Modello 770/semplificato) non possono più essere considerati alternativi atteso che le informazioni contenute nella CU non sono più ricomprese nel modello 770.

³ Verificare che il contribuente è in grado di ricevere telematicamente la CU.

		già accolte.
Documenti da rilasciare al sostituto d'imposta	<input type="checkbox"/>	Impegno a trasmettere in via telematica le Certificazioni Uniche;
	<input type="checkbox"/>	Certificazioni Uniche trasmesse entro 30 giorni dal termine previsto per l'invio telematico, ossia: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Frontespizio; <input type="checkbox"/> Eventuale Quadro CT; <input type="checkbox"/> CU 2016.
	<input type="checkbox"/>	Copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuto ricevimento
Redditi percepiti dal contribuente	<input type="checkbox"/>	redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati a quelli di lavoro dipendente, assoggettati a tassazione ordinaria, a tassazione separata e a ritenuta a titolo d'imposta e ad imposta sostitutiva ⁴ ;
	<input type="checkbox"/>	redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, soggetti a ritenuta ⁵ ;
	<input type="checkbox"/>	provvigioni comunque denominate per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, corrisposti nel 2015 nonché provvigioni derivanti da vendita a domicilio ⁶ , assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta ⁷ ;
	<input type="checkbox"/>	compensi erogati nel 2015 a seguito di procedure di pignoramenti presso terzi ⁸ ;
	<input type="checkbox"/>	somme erogate a seguito di procedure di esproprio ⁹ ;
	<input type="checkbox"/>	corrispettivi erogati nel 2015 per prestazioni relative a contratti d'appalto ¹⁰ ;
	<input type="checkbox"/>	indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia, per la cessazione da funzioni notarili e per la cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma ¹¹ ;
	<input type="checkbox"/>	ritenute di acconto operate;
	<input type="checkbox"/>	detrazioni effettuate
Compilazione "Modello Ordinario"	<input type="checkbox"/>	Dati Anagrafici del sostituto d'imposta e del percettore;
	<input type="checkbox"/>	Quadro CT;
	<input type="checkbox"/>	Certificazione lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale;

⁴ Art. 49 e 50 del TUIR (Dpr 22 dicembre 1986, n. 917);

⁵ Art. 53 e 67 del TUIR (Dpr 22 dicembre 1986, n. 917);

⁶ Art. 19, D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114;

⁷ Art. 25-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

⁸ Art. 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449;

⁹ Art. 11, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

¹⁰ Art. 25-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

¹¹ Art. 17, comma 1, lett. d), e), f), del TUIR (Dpr 22 dicembre 1986, n. 917);

	<input type="checkbox"/> Certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi	
Compilazione "Modello Sintetico"	<input type="checkbox"/> Dati Anagrafici del sostituto d'imposta e del percettore;	
	<input type="checkbox"/> Certificazione lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale;	
	<input type="checkbox"/> Certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;	
	<input type="checkbox"/> Scheda per la scelta della destinazione dell'8, del 5 e del 2 per mille dell'IRPEF	
Compilazione Frontespizio	Tipo di comunicazione	<input type="checkbox"/> Ordinario ¹² ;
		<input type="checkbox"/> Annullamento ¹³ ;
		<input type="checkbox"/> Sostitutivo ¹⁴ .
	Dati relativi al sostituto	<input type="checkbox"/> Codice fiscale;
		<input type="checkbox"/> Cognome o denominazione;
		<input type="checkbox"/> Nome;
		<input type="checkbox"/> Telefono o fax
	Firma delle comunicazione	<input type="checkbox"/> Indirizzo di posta elettronica
		<input type="checkbox"/> Indicazione del numero delle certificazioni
		<input type="checkbox"/> barrare la casella "Quadro CT" se sono state inviate informazioni necessarie per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai mod. 730-4
	Impegno alla presentazione telematica	<input type="checkbox"/> Firma del dichiarante
		<input type="checkbox"/> codice fiscale dell'incaricato;
		<input type="checkbox"/> impegno a presentare in via telematica la comunicazione: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> codice 1¹⁵; <input type="checkbox"/> codice 2¹⁶;
<input type="checkbox"/> data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a presentare la comunicazione;		
Compilazione Quadro CT¹⁷	<input type="checkbox"/> firma dell'incaricato.	
	<input type="checkbox"/> i sostituti d'imposta che non hanno presentato, a partire dal 2011, l'apposito modello per la "Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai mod. 730-4 resi disponibili dall'Agenzia	

¹² Non vi è la necessità di barrare alcuna casella;

¹³ Nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta intenda, prima della scadenza del termine di presentazione annullare una certificazione già presentata, deve compilare una nuova certificazione, compilando la parte relativa ai dati anagrafici del contribuente, barrando la casella "Annullamento" posta nel frontespizio;

¹⁴ Nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta intenda, prima della scadenza del termine di presentazione sostituire una Certificazione già presentata, deve compilare una nuova certificazione comprensiva delle modifiche, barrando la casella "Sostituzione" posta nel frontespizio telematico.

¹⁵ Se la comunicazione è stata predisposta dal sostituto;

¹⁶ Se la comunicazione è stata predisposta da chi effettua l'invio.

¹⁷ Deve essere sempre allegato se il sostituto d'imposta non abbia in precedenza già validamente presentato una comunicazione CSO (va compilato in tutte le diverse forniture all'interno delle quali siano presenti certificazioni di redditi di lavoro dipendente). Non deve essere allegato se il sostituto d'imposta aveva già in precedenza

		<p>delle Entrate”;</p> <p><input type="checkbox"/> in caso di più invii contenenti almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente.</p>
	Soggetti esclusi	<p><input type="checkbox"/> i sostituti d'imposta che intendono variare i dati già comunicati a partire dal 2011;</p> <p><input type="checkbox"/> in caso di trasmissione di una fornitura di annullamento o sostituzione.</p>
	Dati del sostituto d'imposta richiedente	<input type="checkbox"/> Codice fiscale;
		<input type="checkbox"/> Numero di cellulare;
		<input type="checkbox"/> Indirizzo di posta elettronica
	<p><input type="checkbox"/> Sezione A - Richiesta che i dati relativi ai mod. 730-4 siano resi disponibili direttamente all'indirizzo telematico del sostituto¹⁸;</p>	
	<p><input type="checkbox"/> Sezione B - Richiesta che i dati relativi ai mod. 730-4 siano resi disponibili presso l'indirizzo telematico dell'intermediario incaricato¹⁹</p>	

validamente presentato una comunicazione CSO (non va mai allegato nelle forniture che contengono solo certificazioni di lavoro autonomo).

¹⁸ Compilazione alternativa alla compilazione della sezione B;

¹⁹ Compilazione alternativa alla compilazione della sezione A.

CERTIFICAZIONE LAVORO DIPENDENTE, ASSIMILATI ED ASSISTENZA FISCALE		
Dati fiscali	Dati per la eventuale compilazione della dichiarazione dei redditi;	Redditi derivanti da contratto a tempo indeterminato: € _____
		Redditi derivanti da contratto a tempo determinato: € _____
		Redditi di pensione: € _____
		Altri redditi assimilati: € _____
		Assegni periodici corrisposti dal coniuge: € _____
	Ritenute	Ritenute Irpef: € _____
		Addizionale regionale all'Irpef: € _____
		Addizionale regionale 2014 trattenute nel 2015: € _____
		Addizionale regionale 2015 rapporti cessati: € _____
	<input type="checkbox"/> Assistenza fiscale 730/2015 dichiarante ²⁰ ;	
	<input type="checkbox"/> Assistenza fiscale sospesa ²¹ ;	
	<input type="checkbox"/> Assistenza fiscale 730/2015 coniuge;	
		Codice onere (19%)

²⁰ La sezione va compilata riportando i dati relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata nel corso del 2015, dal sostituto stesso, da un Caf-dipendenti o da un professionista abilitato al quale il contribuente si è rivolto.

²¹ La sezione va compilata indicando gli importi dei debiti del saldo Irpef, dell'addizionale regionale, del saldo dell'addizionale comunale, dell'acconto della tassazione separata, dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività e sulle locazioni, nonché del contributo di solidarietà relativi all'assistenza fiscale prestata, che non sono stati operati a seguito della sospensione avvenuta per eventi eccezionali.

	Oneri detraibili ²²	n. _____
		Importo € _____
		Codice onere (26%) n. _____
		Importo € _____
	Detrazioni e crediti;	Imposta lorda: € _____
		Detrazione per carichi di famiglia: € _____
		Detrazione per famiglie numerose: € _____
		Credito riconosciuto per famiglie numerose: € _____
		Credito non riconosciuto per famiglie numerose: € _____
		Credito per famiglie numerose recuperato: € _____
		Detrazione per lavoro dipendente, pensione e redditi assimilati: € _____
		Totale detrazioni per oneri: € _____
		Detrazioni per canoni di locazione ²³ : € _____

²² Art. 15 del TUIR (DPR 22 dicembre 1986, n. 917).

²³ Art. 16 del TUIR (DPR 22 dicembre 1986, n. 917).

		Credito di imposta per le imposte pagate all'estero: € _____
		Reddito prodotto all'estero: € _____
		Bonus Irpef erogato ²⁴ : € _____
	Previdenza complementare ²⁵	<input type="checkbox"/> Codice 1;
		<input type="checkbox"/> Codice 2;
		<input type="checkbox"/> Codice 3;
		<input type="checkbox"/> Codice 4.
		Contributi previdenza complementare dedotti dai redditi: € _____
		Contributi previdenza complementare non dedotti dai redditi: € _____
	Oneri deducibili ²⁶	TFR destinato al Fondo: € _____
Totale oneri deducibili esclusi dai redditi: € _____		
Codice onere (Tabella L) n. _____		
	Importo: € _____	

²⁴ Art. 1, Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito con modificazioni nella Legge 23 giugno 2014, n. 89. V. anche art. 1, c. 12-15 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

²⁵ Decreto Legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 (T.U. della previdenza complementare).

²⁶ Art. 10 del TUIR (DPR 22 dicembre 1986, n. 917);

	Altri dati	Contributo di solidarietà ²⁷ :
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Trattenuto € _____ ▪ Sospeso € _____
		Contributi trattamenti pensionistici ²⁸ :
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redd. netto € _____ ▪ Trattenuto € _____
		Reddito frontalieri ²⁹ :
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cont. a T. ind. € _____ ▪ Cont. a T. det. € _____
		Campione d'Italia:
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cont. a T. ind. € _____ ▪ Cont. a T. det. € _____ ▪ Pensione € _____ 	
		Redditi esenti:
		€ _____
		Bonus stock option ³⁰ :
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Anno _____ ▪ Eccedenza € _____
		Quota TFR (Qu.I.R.) ³¹ :
		€ _____
	Redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta	Totale redditi:
		€ _____
		Totale ritenute Irpef:

²⁷ Articolo 2, comma 2, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011 n. 148, prorogato dall'articolo 1, comma 590 della L. 27 dicembre 2013, n. 147;

²⁸ Art. 1, comma 486 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147;

²⁹ V. C.M. n. 1/E/2001 e n. 2/E/2003

³⁰ Art. 33 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78 convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, successivamente modificato dall'art. 23 comma 50-bis del D.L. 6 luglio 2011;

³¹ Art. 1, co. 26 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015).

V. anche Dpcm 20 febbraio 2015, n. 29.

		€ _____
		Totale ritenute Irpef sospese: € _____
		LSU: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Quota esente € _____ ▪ Quota imp. € _____ ▪ Ritenute Irpef € _____
	Compensi relativi agli anni precedenti ³²	Compensi arretrati detraibili: € _____
		Compensi arretrati non detraibili: € _____
		Totale ritenute operate: € _____
		Totale ritenute sospese: € _____
	Dati relativi ai conguagli ³³	Totale redditi conguagliati: € _____
	Casi particolari operazioni straordinarie	CF _____
	Dati relativi al coniuge e ai familiari a carico	CF coniuge ³⁴ _____ CF primo figlio ³⁵

³² Indicare gli importi complessivi degli emolumenti arretrati di redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati relativi ad anni precedenti soggetti a tassazione separata, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del dipendente, e le relative ritenute operate e sospese.

³³ Riportati i principali dati relativi alle certificazioni già conguagliate dal sostituto d'imposta. Le istruzioni alla compilazione della nuova Certificazione Unica specificano che qualora i redditi corrisposti da più soggetti siano conguagliati dal sostituto d'imposta, nella Sezione "Dati relativi ai conguagli" dovranno essere esposti i dati relativi alle diverse tipologie di reddito erogate da ciascun soggetto.

³⁴ **Novità:** il CF del coniuge deve essere indicato anche se non a carico.

³⁵ Nel caso in cui al primo figlio spetti la detrazione per coniuge a carico per l'intero anno, occorre indicare come percentuale di detrazione spettante la lettera "C". Se tale detrazione non spetta per l'intero anno, occorre

		CF successivi al primo figlio

	TFR, indennità equipollenti, altre indennità e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata ³⁶	Indennità, acconti, anticipazioni erogati nell'anno
		€ _____
		Acconti e anticipazioni erogati in anni precedenti
		€ _____
		Ritenuta operata nell'anno
		€ _____
		Ritenute sospese
		€ _____
		Ritenuta operata in anni precedenti
	€ _____	
	Ritenute di anni precedenti sospese	
	€ _____	
	Quota spettante (art. 2122 c.c.)	
	€ _____	
	TFR maturato al 31/12/2000 rimasto in azienda o al fondo	
	€ _____	
	TFR maturato dall'1/1/2001 e rimasto in azienda o al fondo	
	€ _____	

compilare per lo stesso figlio due distinti righe, esponendo sia la detrazione spettante come figlio che quella come coniuge.

³⁶ Rispetto alla Cu 2015, il datore deve anche fornire i dati relativi al rapporto di lavoro; suddividere il Tfr e le altre indennità tra maturate fino al 31 dicembre del 2000 e dopo il 1° gennaio 2001; indicare le eventuali prestazioni in forma capitale, sempre suddivise ante e post 2000; infine, compilare la parte relativa ai dati riepilogativi.

		TFR maturato dall'1/1/2007 e versato al fondo € _____
	Annotazioni	Codice n. _____
Dati previdenziali ed assistenziali INPS³⁷	<input type="checkbox"/> Sezione 1 – Lavoratori subordinati;	Imponibile previdenziale: € _____
		Imponibile ai fini IVS: € _____
		Contributi a carico del lavoratore trattenute € _____
	<input type="checkbox"/> Sezione 2 – Collaborazioni coordinate e continuative;	Compensi corrisposti al collaboratore € _____
		Contributi dovuti ³⁸ € _____
		Compensi a carico del collaboratore trattenuti ³⁹ € _____
		Contributi versati ⁴⁰ € _____
<input type="checkbox"/> Sezione 3 – Sezione INPS Gestione dipendenti	Totale imponibile pensionistico:	

³⁷ Gli importi da inserire devono seguire il criterio di competenza, quindi esponendo nella Certificazione Unica 2016 - contrariamente al principio vigente per l'indicazione dei dati di natura fiscale - gli importi maturati dal dipendente nel corso del 2015, anche se relativi a retribuzioni totalmente o parzialmente non corrisposte. Eccezione fatta per la contribuzione dovuta alla Gestione Separata dell'INPS per le collaborazioni coordinate e continuative, poiché si tratta di contribuzione su compensi corrisposti e non su compensi maturati come accade per la contribuzione dovuta a favore dei lavoratori dipendenti.

³⁸ Le aliquote contributive dovute alla Gestione Separata per l'anno 2015, sono complessivamente fissate come segue:

- 27,72% (27,00 aliquota IVS + 0,72 di aliquota aggiuntiva), per tutti i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie;
- 23,50%, per i soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria.

³⁹ Un terzo dei contributi dovuti;

⁴⁰ Per la compilazione del modello F24 le causali contributo da indicare sono:

- C10 se il soggetto ha già un'altra tutela previdenziale;
- CXX se il soggetto è privo di altra tutela previdenziale.

	pubblici (Ex Inpdap)	€ _____
		Totale contributi pensionistici: € _____
	<input type="checkbox"/> Sezione 4 – Altri Enti	Codice Ente previdenziale ⁴¹ n. _____
		Imponibile previdenziale: € _____
		Contributi dovuti: € _____
		Contributi versati: € _____
Dati assicurativi Inail	Qualifica	Codice ⁴² n. _____

⁴¹ 1 - ENPAB – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore dei Biologi;
2 - ENPAM – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Medici e degli Odontoiatri;
3 - ENPAP – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Psicologi;
4 - ENPAPI – Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza della Professione Infermieristica;
5 - ENPAV – Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Veterinari;
6 - INPGI – Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani “Giovanni Amendola”;
A – ALTRO.
⁴² B – Tirocinanti;
C – Ricoverati;
D - Detenuti;
E – Soci delle coop. E di ogni altro tipo di società (esclusi le artigiane);
F – Associati in partecipazione;
G – Collab. familiari e coadiuvanti di imprese non artigiane;
H – Partecipanti all’impresa familiare non artigiana;
L – Partecipanti a stage;
M – Iscritti alle compagnie portuali;
N – Componenti le carovane di facchini, vetturini o barrocciai;
P – Pescatori autonomi e soci di coop. Della piccola pesca marittima e delle acque interne;
Q – Medici in formazione specialistica;
Z – Altri.

CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO, PROVVISORIE E REDDITI DIVERSI	
Tipologia reddituale	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> A - Prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale; <input type="checkbox"/> B - utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico; <input type="checkbox"/> C - utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e da contratti di cointeressenza, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro; <input type="checkbox"/> D - utili spettanti ai soci promotori ed ai soci fondatori delle società di capitali; <input type="checkbox"/> E - levata di protesti cambiari da parte dei segretari comunali; <input type="checkbox"/> G - indennità corrisposte per la cessazione di attività sportiva professionale; <input type="checkbox"/> H - indennità corrisposte per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone con esclusione delle somme maturate entro il 31 dicembre 2003, già imputate per competenza e tassate come reddito d'impresa; <input type="checkbox"/> I - indennità corrisposte per la cessazione da funzioni notarili; <input type="checkbox"/> L - redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, che sono percepiti dagli aventi causa a titolo gratuito (ad es. eredi e legatori dell'autore e inventore); <input type="checkbox"/> L1 - redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, che sono percepiti da soggetti che abbiano acquistato a titolo oneroso i diritti alla loro utilizzazione; <input type="checkbox"/> M - prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente; <input type="checkbox"/> M1 - redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere; <input type="checkbox"/> M2 - Prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente per

	<p>le quali sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione separata ENPAPI;</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> N - indennità di trasferta, rimborso forfetario di spese, premi e compensi erogati: nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche; in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e di cori, bande e filodrammatiche da parte del direttore e dei collaboratori tecnici;<input type="checkbox"/> O - prestazioni di lavoro autonomo occasionale per le quali non sussiste l'obbligo di iscrizione alla Gestione separata⁴³;<input type="checkbox"/> O1 - redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere, per le quali non sussiste l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata;<input type="checkbox"/> P - compensi corrisposti a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato ovvero a società svizzere o stabili organizzazioni di società svizzere che possiedono i requisiti di cui all'art. 15, comma 2, Accordo 26 ottobre 2004 tra Comunità europea e Confederazione svizzera;<input type="checkbox"/> Q - provvigioni corrisposte ad agente o rappresentante di commercio monomandatario;<input type="checkbox"/> R - provvigioni corrisposte ad agente o rappresentante plurimandatario;<input type="checkbox"/> S - provvigioni corrisposte a commissionario;<input type="checkbox"/> T - provvigioni corrisposte a mediatore;<input type="checkbox"/> U - provvigioni corrisposte a procacciatore di affari;<input type="checkbox"/> V - provvigioni corrisposte a incaricato per le vendite a domicilio, provvigioni corrisposte a incaricato per la vendita porta a porta e per la vendita ambulante di giornali quotidiani e periodici⁴⁴;<input type="checkbox"/> V1 - redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente⁴⁵;
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

⁴³ Circolare INPS n. 104/2001

⁴⁴ Legge 25 febbraio 1987, n. 67;

	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> V2 - redditi derivanti dalle prestazioni non esercitate abitualmente rese dagli incaricati alla vendita diretta a domicilio; <input type="checkbox"/> W - corrispettivi erogati dal condominio per prestazioni relative a contratti d'appalto⁴⁶; <input type="checkbox"/> X - canoni corrisposti nel 2004 da società o enti residenti ovvero da stabili organizzazioni di società estere⁴⁷, a società o stabili organizzazioni di società, situate in altro stato membro dell'Unione Europea in presenza dei requisiti di cui al citato art. 26-quater, del D.P.R. n. 600/73, per i quali è stato effettuato nell'anno 2006, il rimborso della ritenuta ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 30 maggio 2005 n. 143; <input type="checkbox"/> Y - canoni corrisposti dal 1° gennaio 2005 al 26 luglio 2005 da società o enti residenti ovvero da stabili organizzazioni di società estere di cui all'art. 26-quater, comma 1, lett. a) e b), D.P.R. n. 600/73, a società o stabili organizzazioni di società, situate in altro stato membro dell'Unione Europea in presenza dei requisiti di cui al citato art. 26-quater, del D.P.R. 600/73, per i quali è stato effettuato nell'anno 2006 il rimborso della ritenuta ai sensi dell'art. 4, D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143; <input type="checkbox"/> Z - titolo diverso dai precedenti. 	
Dati fiscali	Ammontare lordo corrisposto	€ _____
	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale	€ _____
	Codice	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Codice 1⁴⁸; <input type="checkbox"/> Codice 2⁴⁹; <input type="checkbox"/> Codice 3⁵⁰.

⁴⁵ Ad esempio, provvigioni corrisposte per prestazioni occasionali ad agente o rappresentante di commercio, mediatore, procuratore d'affari o incaricato per le vendite a domicilio;

⁴⁶ Art. 25-ter, D.P.R. n. 600/1973;

⁴⁷ Art. 26-quater, comma 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 600/73;

⁴⁸ Nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell'ammontare erogato), relativo ai compensi percepiti dai docenti e dai ricercatori in base a quanto stabilito dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185 convertito, con modificazioni dalla L. n. 2 del 28 gennaio 2009. Vanno altresì inseriti i relativi rimborsi spese;

⁴⁹ Nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (rispettivamente l'80% dell'ammontare erogato per le lavoratrici ed il 70% per i lavoratori) per i lavoratori appartenenti alle categorie individuate con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 giugno 2011 in possesso dei requisiti previsti e che hanno richiesto di fruire del beneficio fiscale previsto dall'art. 3 della L. 30 dicembre 2010, n. 238. Vanno altresì inseriti i relativi rimborsi spese;

	Altre somme non soggette a ritenuta	€ _____
	Imponibile	€ _____
	Ritenute a titolo d'acconto	€ _____
	Ritenute a titolo d'imposta	€ _____
	Ritenute sospese	€ _____
	Addizionale regionale a titolo d'acconto o d'imposta	€ _____
	Addizionale regionale sospesa	€ _____
	Addizionale comunale a titolo di acconto o d'imposta	€ _____
	Addizionale comunale sospesa	€ _____
	Imponibile e ritenute operate in anni precedenti	€ _____
	Spese rimborsate	€ _____
	Ritenute rimborsate	€ _____
Dati previdenziali	Contributi previdenziali a carico del soggetto	

⁵⁰ Nel caso di erogazione di altri redditi non soggetti a ritenuta ovvero esenti.

	erogante e del percipiente	€ _____
	Importo altri contributi	€ _____
	Contributi dovuti	€ _____
	Contributi versati	€ _____
Fallimento e liquidazione coatta amministrativa⁵¹	Somme corrisposte prima della data di fallimento	€ _____
	Somme corrisposte dal curatore/commissario	€ _____
Redditi erogati da altri soggetti⁵²	Imponibile	€ _____
	Ritenute a titolo d'acconto	€ _____
	Ritenute a titolo d'imposta	€ _____
	Ritenute sospese	€ _____
	Addizionale regionale a titolo d'acconto	€ _____
	Addizionale regionale a titolo d'acconto	€ _____
	Addizionale regionale sospesa	

⁵¹ Compilare esclusivamente nel caso in cui il rappresentante firmatario della dichiarazione sia un curatore fallimentare o un commissario liquidatore.

⁵² In caso di operazioni straordinarie comportanti l'estinzione dei soggetti preesistenti e la prosecuzione dell'attività da parte di altro soggetto, qualora il soggetto estinto non abbia rilasciato alcuna certificazione a fronte degli emolumenti erogati, ma vi abbia provveduto il soggetto subentrante quest'ultimo dovrà compilare tale sezione.

		€ _____
	Addizionale comunale a titolo d'acconto	€ _____
	Addizionale comunale a titolo d'imposta	€ _____
	Addizionale comunale sospesa	€ _____
Casi particolari operazioni straordinarie⁵³	Sezione lavoro autonomo e redditi diversi	CF _____
	Sezione pignoramento presso terzi	CF _____
	Sezione indennità di esproprio	CF _____
Somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi⁵⁴	Somme erogate	€ _____
	Ritenute operate	€ _____
Somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi⁵⁵	Somme erogate	€ _____
	Ritenute operate	€ _____

⁵³ Compilare nel caso di operazioni straordinarie con estinzione del sostituto d'imposta e con prosecuzione dell'attività da parte di altro sostituto;

⁵⁴ Indicare i dati relativi alle somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi (art. 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'art. 15, comma 2, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito in legge 3 agosto 2009, n. 102) e va compilata dal soggetto erogatore di queste ultime.

⁵⁵ Indicare le seguenti somme corrisposte nel 2015:

- somme a titolo di indennità di esproprio e di somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi;
- somme comunque dovute per effetto di acquisizioni coattive conseguenti ad occupazioni d'urgenza, con riferimento ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno di zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 18 aprile 1962, n. 167 (art. 11 L. 30 dicembre 1991, n. 413);
- somme corrisposte per occupazione temporanea, risarcimento danni da occupazione acquisitiva, nonché le indennità di occupazione e gli interessi comunque dovuti (art. 11 L. 30 dicembre 1991, n. 413).

Destinazione dell'8, 5 e 2 per mille dell'IRPEF⁵⁶	
8 per mille dell'Irpef	<input type="checkbox"/> allo Stato
	<input type="checkbox"/> alla Chiesa Cattolica;
	<input type="checkbox"/> all'Unione italiana delle Chiese Cristiane Avventiste del 7° giorno;
	<input type="checkbox"/> alle Assemblee di Dio in Italia;
	<input type="checkbox"/> alla Chiesa Evangelica Valdese, (Unione delle Chiese metodiste e Valdesi);
	<input type="checkbox"/> alla Chiesa Evangelica Luterana in Italia;
	<input type="checkbox"/> all'Unione delle Comunità Ebraiche Italiane;
	<input type="checkbox"/> alla Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale;
	<input type="checkbox"/> alla Chiesa apostolica in Italia;
	<input type="checkbox"/> all'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia
	<input type="checkbox"/> all'Unione Buddhista Italiana
5 per mille dell'Irpef	<input type="checkbox"/> sostegno del volontariato e altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, co. 1, lett. a), del D.Lgs. n. 460/1997;
	<input type="checkbox"/> finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
	<input type="checkbox"/> finanziamento della ricerca sanitaria;
	<input type="checkbox"/> finanziamento a favore di organismi privati delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici;
	<input type="checkbox"/> sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
2 per mille dell'Irpef	<input type="checkbox"/> associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale
	<input type="checkbox"/> ai partiti politici;
Presentazione scheda	<input type="checkbox"/> alle associazioni culturali
	<input type="checkbox"/> in busta chiusa;
	<input type="checkbox"/> entro il 30 settembre 2016

⁵⁶ Le scelte della destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'IRPEF non sono in alcun modo alternative fra loro e possono pertanto essere tutte espresse. Tali scelte non determinano maggiori imposte dovute. In tal caso, bisogna apporre la firma nell'apposito quadro.

Alla presente, si allega copia;

- ✓ dell'impegno a trasmettere in via telematica la Certificazione Unica;
- ✓ della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuto ricevimento.

Note

.....

.....

.....

.....

Con la compilazione e la sottoscrizione del presente modello si incarica lo Studio di provvedere alla compilazione ed alla trasmissione della Certificazione Unica 2016, impegnandosi a fornire tutte le ulteriori informazioni che verranno richieste per l'espletamento dell'adempimento.

Data, _____

Incaricato dello studio/professionista

**Contribuente/responsabile/incaricato
dell'azienda**

.....

.....