

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

# Newsletter **FNC**

**Newsletter #32**

**15 maggio 2016**

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

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



## **IN PRIMO PIANO**

### **Nasce la RAC - Rete Aste Commercialisti**

A brevissima distanza dalla sottoscrizione del protocollo d'intesa tra il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la RETE ASTE SRL, di cui lo stesso Consiglio aveva dato notizia con l'informativa n. 56/2016 dello scorso 29 aprile, nasce la "Rete Aste Commercialisti" (RAC), la piattaforma operativa che la suddetta Società si era impegnata a creare, al fine di fornire ai commercialisti iscritti ai singoli Ordini locali e aderenti all'iniziativa uno strumento utile ad efficientare la propria attività nell'ambito delle vendite di beni di ogni natura (aziende, patrimoni, immobili), nei settori giudiziario (fallimentare, in particolare), stragiudiziale, pubblico e privato.

Il portale ([www.reteastecommercialisti.it](http://www.reteastecommercialisti.it)) risponde, primariamente, all'esigenza di mettere a disposizione dei professionisti una modalità di consultazione unitaria degli incarichi da essi gestiti, a fronte della disorganicità (e varietà) di informazioni finora fornite da diversi portali di pubblicità generale, cui conseguiva inevitabilmente il rischio della perdita di informazioni o la loro eccessiva frammentazione; in secondo luogo, si struttura anche come un servizio di supporto tecnico e professionale per la partecipazione alle aste.

*Ester Annetta - 15 maggio 2016. [Leggi tutto](#)*

## **Pacchetto semplificazioni: tavola rotonda con il Viceministro Casero. Le proposte dei commercialisti che troveranno spazio nel decreto correttivo**

Quanto sia già stato fatto e quanto ci sia ancora da fare per semplificare il complesso universo della fiscalità è stato il tema dell'incontro tenutosi ieri, presso la sede della FNC, tra i vertici della categoria e l'On. Luigi Casero, Viceministro dell'Economia.

Un tema – quello della semplificazione – molto sentito dai commercialisti, al quale è stato dedicato lo scorso ottobre l'ultimo Congresso Nazionale a Milano.

Al centro del bisogno di semplificare, sta la necessità di alleggerire non tanto gli adempimenti fiscali in sé, ma di porre l'accento sul vantaggio "sociale", prima ancora che "professionale" per cui tanto si sono prodigati (e tuttora si prodigano) i commercialisti nelle varie sedi istituzionali.

L'intervento del Viceministro Casero è apparso all'insegna della più ampia apertura nei confronti dei commercialisti, dei quali ha riconosciuto ed apprezzato il ruolo fondamentale svolto nel varo di molti provvedimenti di semplificazione fiscale.

*Paola Rossi - 15 maggio 2016. [Leggi tutto](#)*

### **RICERCA**

#### **Documenti**

### **L'IRAP al "tagliando": le Sezioni Unite fanno il punto sulla impopolare imposta**

La legge 11 marzo 2014, n. 23, aveva delegato al Governo l'emanazione di norme volte a chiarire la definizione di "autonoma organizzazione" ai fini IRAP.

L'utilizzazione del verbo "chiarire" suggeriva l'impressione che non si trattasse di una riforma "innovativa" ma della più nitida enunciazione di un "qualcosa" che già è presente nella legge in vigore.

Ad oggi, chiarimenti non sono però arrivati dal legislatore, ma dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

In questa prima esposizione della situazione del "diritto vivente" dopo le tre sentenze delle Sezioni Unite, tutte pronunciate nella udienza del 6 ottobre 2016, la FNC propone un commento tripartito, sentenza per sentenza.

*Mario Cicala - 15 maggio 2016. [Leggi il documento](#)*

---

### **Le Società Benefit**

Con la Legge di Stabilità, una nuova forma d'impresa ha fatto il proprio ingresso nel diritto societario italiano: la Società Benefit.

L'Italia è il primo paese europeo a prevedere quest'istituto giuridico e i suoi effetti non sono ancora del tutto certi; per questa ragione, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, nell'ambito delle proprie ricerche, ha costituito un gruppo di lavoro con lo scopo di approfondire scientificamente il tema, monitorare ed accompagnare il processo

attuativo della norma e i suoi futuri effetti sulle aziende e sull'economia italiana in generale.

*Giovanni Castellani, Dario De Rossi, Andrea Rampa - 15 maggio 2016.*

[Leggi il documento](#)

---

## La responsabilità tributaria del cessionario di azienda e la nozione di "trasferimento di azienda"

Attraverso il cosiddetto "Decreto Sanzioni", è stato modificato l'art. 14 del D. Lgs. n. 472/1997. La modifica, attinente alla portata applicativa della norma, si sostanzia nell'aggiunta di due nuovi commi alla disposizione appena citata, ed in particolare il comma 5-ter, relativo alla nozione di trasferimento di azienda.

In questo documento si è cercato di fornire alcune risposte alle diverse problematiche sorte in sede di interpretazione pratica della novella legislativa.

*Simone Carunchio - 15 maggio 2016.* [Leggi il documento](#)

---

## Istruzioni per l'accesso ai finanziamenti per i professionisti

In questo nuovo appuntamento, prendendo spunto da uno studio del 2014, realizzato dalla Fondazione, si vogliono fornire istruzioni operative in grado di supportare tutti quei commercialisti che intendono accedere ai finanziamenti europei sia direttamente che per il tramite delle proprie aziende clienti. Le istruzioni sono anche il frutto dell'accordo con [Finanziamenti News](#).

Si tratta di un breve e pratico documento dal quale desumere, come si ricerca un bando, come si prepara la domanda e quale documentazione occorre allegare, come vengono valutate e rendicontate le domande.

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

## OSSERVATORI

### Osservatorio Economico - Aprile 2016

In un quadro congiunturale altalenante, per il quale permangono forti elementi di incertezza, il Pil 2016 è stato rivisto al ribasso dal Fmi in un clima di decelerazione globale. Prosegue, invece, la crescita delle società di capitali e delle entrate tributarie con il gettito delle imposte indirette che cresce a un ritmo superiore a quello delle imposte dirette. Prosegue il calo dei fallimenti con il -5,4% del primo trimestre dell'anno.

*Area Economico-Statistica - 15 maggio 2016.* [Leggi l'osservatorio](#)

## STRUMENTI DI LAVORO

## Check list

### UNICO SP e UNICO SC. Anno d'imposta 2015. [scarica](#)

---

## Portale "La Rete delle Conoscenze"

### Appunti di finanza d'impresa

Il volume raccoglie documenti ed articoli, di recente pubblicazione da parte della FNC, sui temi della *finanza d'impresa*, testimoniando l'attenzione che tanto la Fondazione che il Consiglio Nazionale pongono a questo argomento.

Documenti ed articoli, come si rileverà leggendoli, legati fra loro da un doppio *filo conduttore*: da un lato, si è voluto proporre un *percorso logico* che guidi il lettore dal rendiconto finanziario all'accesso al credito, dalla posizione finanziaria netta come indicatore di performance alla valutazione degli investimenti, dalla correlazione rischio-valore alla valutazione di un'impresa in crisi; dall'altro, ciascun tema è sviluppato con un approccio pragmatico, offrendo al lettore una serie di *appunti operativi*, spendibili nel quotidiano dell'attività professionale.

Si ricorda che per accedere al portale è richiesta una procedura di registrazione dell'utente, che può essere rapidamente eseguita attraverso il seguente sito:

[www.retedelleconoscenzefnc.it](http://www.retedelleconoscenzefnc.it)

*Giovanni Castellani - 15 maggio 2016.*

seguimi su twitter [@gcastellani54](https://twitter.com/gcastellani54)

## EVENTI

### Il sistema tributario italiano - Riflessioni intorno al libro "Il Re Fisco è nudo" di Alessandro Giovannini

Roma, 26 maggio 2016 - ore 14.30-17.30

Salone della Fondazione Nazionale dei Commercialisti - *Diretta streaming*

I tributi possono essere accettati col ragionamento e con una rete di valori condivisa e rispettata da tutti.

Il sistema tributario italiano può forse essere ripensato e migliorato in profondità. Sono però indispensabili cambiamenti strutturali, interventi qua e là non bastano più.

Certamente solo ripartendo dalla legalità e dall'equità, si potrà avere un sistema adeguato ad un moderno stato democratico e ad una moderna economia.

Intorno a queste riflessioni, di cui si fa promotore il Prof. Alessandro Giovannini, autore del libro, la FNC propone una tavola rotonda per cercare di contribuire ad un rinnovamento culturale che abbandoni lo stantio del passato e ridia fiato alla giustizia sociale, all'economia produttiva, al lavoro, ai saperi, alla ragionevole imposizione.

*Giovanni Castellani - 15 maggio 2016.* [Vai al programma](#)

---

# 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](mailto:formazione@fncommercialisti.it) oppure tel. 06/47829026.

## Nella Newsletter Precedente

### Ricerca

#### **La denuncia dei soci al collegio sindacale nelle s.p.a., ai sensi dell'art. 2408 c.c.**

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

#### **I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**

*Irene Giusti - 30 aprile 2016. [Leggi il documento](#)*

#### **Società di fatto: orientamenti recenti della giurisprudenza tributaria**

*Maria Adele Morelli - 30 aprile 2016. [Leggi il documento](#)*

---

### Osservatori

#### **Osservatorio Enti locali - Aprile 2016**

*Laura Pascarella - 30 aprile 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](mailto:info@fncommercialisti.it) (per informazioni generali) e [formazione@fncommercialisti.it](mailto:formazione@fncommercialisti.it) (per eventi formativi).

Sito web: [www.fondazionenazionalecommercialisti.it](http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it)

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

## PACCHETTO SEMPLIFICAZIONI: DIVERSE LE PROPOSTE DEI COMMERCIALISTI CHE TROVERANNO SPAZIO NEL DECRETO CORRETTIVO

di **Paola Rossi**

Quanto sia già stato fatto e quanto ci sia ancora da fare per semplificare il complesso universo della fiscalità è stato il tema dell'incontro tenutosi ieri, presso la sede della FNC, tra i vertici della categoria e l'On. **Luigi CASERO**, Viceministro dell'Economia.

Un tema – quello della semplificazione – molto sentito dai commercialisti, al quale è stato dedicato lo scorso ottobre l'ultimo Congresso Nazionale a Milano, occasione nella quale è stato presentato anche un corposo volume in cui gli interventi ritenuti più urgenti sono stati ampiamente illustrati e sollecitati dalla categoria.

Al centro del bisogno di semplificare sta la necessità di alleggerire non tanto il lavoro dei professionisti, ma quello sia dei contribuenti, chiamati all'esecuzione degli adempimenti fiscali, sia degli imprenditori, quotidianamente alle prese con oneri burocratici ed amministrativi. È quanto ha rimarcato, in apertura dei lavori, **Giovanni Castellani**, direttore scientifico della Fondazione – intervenuto quale moderatore - ponendo così l'accento sul vantaggio “sociale”, prima ancora che “professionale” per cui tanto si sono prodigati (e tuttora si prodigano) i commercialisti nelle varie sedi istituzionali.

Allargando il contesto, Castellani ha altresì voluto evidenziare come – partendo dall'art. 53 cost., che individua un generale dovere di contribuzione alle spese pubbliche – la semplificazione si muove nella direzione di affiancare a quel dovere un corrispondente diritto: quello a contribuire il giusto e a farlo in maniera chiara e, appunto, semplificata.

Anche **Gerardo Longobardi**, Presidente del CNDCEC, ha a sua volta puntualizzato come l'impegno per la semplificazione non debba rimanere un concetto astratto, ma debba tradursi in strumenti concreti, sommando, dunque, alla pianificazione anche la realizzazione degli interventi, al fine di concorrere alla creazione di un sistema fiscale chiaro, certo e coerente. Condizione indispensabile, quest'ultima, - ha aggiunto Longobardi - *“affinché tanto gli imprenditori nazionali quanto quelli internazionali riescano finalmente a percepire il nostro Paese come un possibile ed appetibile campo di investimento”*.

Ma, oltre a quello che c'è ancora da fare, il Presidente ha voluto anche ricordare quello che è stato già fatto, ed a tal fine ha ringraziato il Viceministro per l'invito ricevuto dal Consiglio, per la prima volta nella storia del CNDCEC, al tavolo della legge di stabilità, dove i commercialisti hanno dato il proprio contributo di idee che si sono concretizzate nella Legge di Stabilità 2016 in diversi provvedimenti e razionalizzazioni (quali l'estensione ai professionisti dei maxi-ammortamenti, le modifiche al regime forfetario, l'anticipazione al 2016 delle modifiche alle sanzioni amministrative tributarie, solo per citarne alcuni).

È stato il Consigliere **Luigi Mandolesi**, delegato alla fiscalità, che ha preso la parola dopo il Presidente, a portare nuovamente l'attenzione su quanto ancora “da fare”, distinguendo tra proposte immediatamente realizzabili in quanto “a costo zero”, da quelle “onerose” che implicano spese (o decremento di entrate) a carico dello Stato e per la cui realizzazione è necessario individuare la relativa copertura finanziaria.

Tra quelle “a impatto zero” il Consigliere ha segnalato, in particolare:

- la sospensione feriale dei termini per gli adempimenti fiscali e, dunque, anche dell'invio di atti amministrativi e delle comunicazioni di irregolarità: a tale riguardo – ha precisato – la proroga disposta con provvedimento dell'Agenzia lo scorso anno, a seguito dei ritardi verificatisi nel periodo estivo, deve essere considerato come un rimedio contingente e d'urgenza, ciò che occorre è, invece, un'esplicita previsione normativa che regolamenti in maniera definitiva su tale aspetto;
- la soppressione degli obblighi comunicativi/dichiarativi relativi ad informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria (ad esempio degli estremi di registrazione dei contratti di locazione di immobili);
- il ripristino del modello F24 cartaceo per i soggetti privi di partita IVA;
- la soppressione del registro delle dichiarazioni d'intento emesse e ricevute;
- la proroga automatica di 60 gg. dei termini di dichiarazione e versamento a seguito dell'introduzione di nuove modalità (es.: invii telematici) o di ritardi nella pubblicazione dei provvedimenti attuativi o dei software applicativi.

Accanto a questi interventi, il Consigliere ne ha elencati altri, che, seppur onerosi, restano tuttavia una priorità della categoria, ed in particolare:

- l'abrogazione degli studi di settore, da qualificare come strumenti di selezione;
- l'abolizione della presunzione legale quali maggiori compensi dei versamenti su c/c bancari non giustificati;
- la deducibilità anche delle spese di viaggio, oltre che per vitto ed alloggio, da quelle sostenute per la formazione dei lavoratori autonomi;
- la deducibilità delle spese di manutenzione di immobili ante 2008;
- la definizione del concetto di "autonoma organizzazione" ai fini IRAP (ormai non più procrastinabile dopo la recente pronuncia delle SS.UU.).

A fronte di tali richieste, l'intervento finale del Viceministro **Casero** è apparso all'insegna della più ampia apertura nei confronti dei commercialisti, dei quali ha riconosciuto ed apprezzato il ruolo fondamentale svolto nel varo di alcuni provvedimenti contenuti nella Legge di Stabilità 2016 in quanto portatori di un nucleo di competenze (oltre che della "visione di parte") che fornisce valido supporto al legislatore in un ambito, com'è quello fiscale, di difficile e complessa comprensione.

"Tra i primari obiettivi del Paese" – ha detto Casero – *"c'è senz'altro quello di modificare gli obiettivi di politica fiscale, così da rispondere sia alle sollecitazioni che arrivano da più parti, sia di consentire l'adeguamento del nostro Paese alle politiche fiscali delle altre realtà europee."*

Ha, quindi, esposto gli attuali tre punti di debolezza del nostro sistema fiscale, identificandoli nella poca certezza delle norme, nella difficoltà pratica dei contribuenti di far fronte alle richieste di adempimenti e nella pressione fiscale che è tra le più alte dei Paesi europei.

Percorrendo la strada della maggiore certezza e della maggiore semplificazione si possono fronteggiare i primi due limiti ma, implicitamente, anche il terzo: difatti, evidenzia il Viceministro, semplificando gli adempimenti si riduce anche il tempo necessario ad eseguirli (tre volte maggiore rispetto a quello impiegato dai contribuenti tedeschi) e, di conseguenza, ne risultano ridotte anche le relative spese. Ed ogni strumento di riduzione della spesa contribuisce a ridurre anche la pressione fiscale.

E sulla premessa che fiducia e confronto debbono essere alla base del rapporto tra fisco e contribuente, l'On.le Casero ha affermato che in un tale contesto ben si inserisce anche la sospensione feriale dei termini amministrativi a carico dei contribuenti, che dovrebbe riguardare anche le comunicazioni di irregolarità.



Sì anche alla soppressione di tutte quelle dichiarazioni inutili che finiscono per appesantire sia i contribuenti, che i professionisti che li assistono; sì, pure, all'eliminazione degli studi di settore per i professionisti e alla trasformazione degli stessi in strumento di *compliance*; infine sì, alla definizione una volta per tutte del concetto di "autonoma organizzazione" ai fini IRAP onde evitare che continui interventi dei giudici in funzione interpretativa comportino costi maggiori di quanto non sarebbero quelli connessi ad un apposito e definitivo intervento normativo.

Quanto ai tempi, il Viceministro ha anticipato che nel pacchetto di semplificazioni in arrivo a fine maggio troveranno posto, oltre alla sospensione feriale dei termini per la risposta alle comunicazioni di irregolarità, anche il ripristino degli F24 cartacei per i soggetti senza partita IVA e la soppressione del registro delle dichiarazioni di intento.

Qualche mese in più ci vorrà, invece, per la proroga automatica di 60 gg. dei termini per dichiarazioni e versamenti in caso di ritardi nella pubblicazione dei provvedimenti attuativi o nel rilascio degli applicativi, così come per l'abrogazione degli studi di settore e la definizione del concetto di autonoma organizzazione che confluiranno nel Job act per gli autonomi.

“È senz'altro una sensazione di ottimismo” – ha dichiarato il direttore Castellani, a conclusione dei lavori – *“quella con cui si chiude quest'incontro, da cui ancora una volta è emersa la conferma dell'importanza del dialogo costante, qualificato e costruttivo tra il Consiglio Nazionale ed il Ministero dell'Economia nella direzione di migliorare il nostro sistema fiscale e, in minima parte, anche di contribuire allo sviluppo del nostro Paese”*.

15 maggio 2016



## L'IRAP AL "TAGLIANDO": LE SEZIONI UNITE FANNO IL PUNTO SULLA IMPOPOLARE IMPOSTA

*Mario Cicala*

Già Presidente di sezione della sezione tributaria della Cassazione

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Autonoma organizzazione e presenza di un dipendente: la sentenza n. 9451/2016. Autonoma organizzazione e apporto di strutture materiali. – 2.1. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: l'apporto di un collaboratore. – 2.2. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: altre ipotesi. – 2.3. Autonoma organizzazione ed apporto delle strutture materiali. – 3. Autonoma organizzazione e studi associati: la sentenza n. 7371/2016. – 3.1 Osservazioni pratiche: contestare le tesi accolte dalla sentenza n. 7371/2016? – 3.2. Osservazioni pratiche: quale è la reale portata della sentenza 7371/2016? – 3.3. L'utilizzo di una struttura altrui. – 3.4. Autonoma organizzazione e servizi forniti da apposite strutture (outsourcing). – 3.5. Postilla: IRAP e impresa familiare. – 4. IRAP e medicina di gruppo: la sentenza n. 7291/2016.

## **1. Premessa**

Da tempo si parla di una revisione dell'IRAP, in quanto viene considerata un'imposta che frena lo sviluppo economico del Paese.

Da ultimo la legge 11 marzo 2014, n. 23, aveva delegato al Governo la emanazione di norme volte a "chiarire la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive"<sup>1</sup> (art. 11 secondo comma). Ed in questa disposizione si poteva scorgere il recepimento di una linea interpretativa giurisprudenziale che tende a sottrarre all'imposta "i professionisti, gli artisti e i piccoli imprenditori".

La portata della norma non era scontata, il risultato doveva essere una esclusione totale dall'IRAP di professionisti ed artisti, oppure tale esclusione doveva essere limitata al caso di artisti e professionisti che dispongano di una struttura minima, limitata ad un solo dipendente?

Vi è da aggiungere che l'utilizzazione del verbo "chiarire" suggeriva l'impressione che non si trattasse di una riforma "innovativa" ma della più nitida enunciazione di un "qualcosa" che già è presente nella legge in vigore.

Resta comunque il fatto che qui, come nella questione relativa all'affermazione o meno di un obbligo della Amministrazione di interpellare l'interessato prima della emissione di un avviso di accertamento, il legislatore delegato ha preferito non "attivare" la delega. E la spinta verso un "ammorbidente" dell'IRAP è stata vagliata non dal legislatore, ma dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

---

<sup>1</sup> Appare superato il comma 515 dell'articolo unico della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. legge di stabilità 2013), che prevede la possibilità di istituire forme di esenzione dall'IRAP per chi "si avvalga di lavoratori dipendenti o assimilati"

In questa prima esposizione della situazione del “diritto vivente” dopo le tre sentenze delle Sezioni Unite, tutte pronunciate nella udienza del 6 ottobre 2016, si è ritenuto di procedere attraverso un commento tripartito, sentenza per sentenza.

Vi sarà tempo per una esposizione organica della materia e delle questioni di legittimità costituzionale che essa solleva, con una impostazione più scientificamente coerente, ma forse meno utile per i profili pratici.

## **2. Autonoma organizzazione e presenza di un dipendente: la sentenza 9451/2016. Autonoma organizzazione e apporto di strutture materiali**

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 9451 del 10 maggio 2016, enuncia la seguente massima:

Con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrere quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive .

Si ritiene opportuno riportare per esteso la sentenza:

*L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un unico, illustrato con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettandone l'appello, ha riconosciuto a N. C., avvocato, il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2000 al 2004.*

*Il giudice d'appello, rilevato che nello svolgimento dell'attività professionale il contribuente si avvaleva "solo di un lavoratore dipendente con mansioni di segretario e di beni strumentali minimi", ha ritenuto che "la presenza minimale (di strumenti e di collaborazione non costituiva autonoma organizzazione" ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 446).*

*N. C. resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.*

*Con l'unico motivo .. denunciando "violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, e 3, lettera c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 447", l'amministrazione ricorrente critica la sentenza impugnata perché, pur avendo riconosciuto la presenza di un dipendente e di beni strumentali ha escluso il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP, laddove, secondo le disposizioni in rubrica, tale requisito ricorrerebbe allorché il contribuente sia, sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e si avvalga del lavoro anche di un solo dipendente".*

*Il contribuente resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.*

*Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sezione tributaria (ord. 5040/15), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.*

*L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.*

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

*1.- Con l'ordinanza del gennaio 2015 la sezione tributaria ha ravvisato nella giurisprudenza della Corte di cassazione, con riguardo al presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive,*

*fissato dall'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e segnatamente al concetto di "autonoma organizzazione", un contrasto fra un orientamento più radicato - di cui costituisce espressione Cass. n. 3676 del 2007 -, secondo cui la presenza anche di un solo dipendente, anche se part time ovvero addetto a mansioni generiche, determinerebbe di per sé l'assoggettamento all'imposta, ed un orientamento più recente, secondo cui sarebbe invece necessario accertare in punto di fatto l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva al fine di verificare la ricorrenza del presupposto stesso.*

*Osserva il Collegio che la sentenza n. 3676 del 2007, menzionata come significativa dell'indirizzo più risalente, e decisamente maggioritario, rappresenta, con alcune pronunce coeve, il punto di approdo di una prima fase dell'elaborazione giurisprudenziale di questa Corte sull'IRAP, incentrata sul presupposto dell'imposta, regolato dagli artt. 2 e 1 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo del tributo, mentre la seconda fase è stata piuttosto caratterizzata dalla definizione dei contorni della platea dei soggetti passivi.*

*2.- Con la sentenza 16 febbraio 2007, n. 3676, dunque, la sezione tributaria aveva in primo luogo posto in luce che il d.lgs. n. 446 del 1997 aveva stabilito all'art. 2 che il presupposto del tributo è costituito dall'esercizio di un'attività "autonomamente organizzata" (così dopo la novella recata dal d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137) diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi, ribadendo al successivo art. 3 che i soggetti passivi dell'IRAP sono quelli che svolgono una delle attività di cui all'art. 2 e, "pertanto", anche le persone fisiche e le società semplici (od equiparate) che esercitano un'arte o una professione ai sensi dell'art. 49, comma 1 (nella vecchia numerazione) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che, come chiarito dalla lettera a) del comma 2 all'epoca vigente, ricomprendeva nella categoria tutti coloro che, per professione abituale, svolgevano un'attività di lavoro autonomo non classificabile come impresa o come collaborazione coordinata o continuativa e, cioè, come prestazione di servizi senza impiego di organizzazione propria.*

*Aveva quindi rilevato corre la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò non voleva certamente dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connaturato alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui.*

*Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo.*

*In tal modo. La Corte costituzionale aveva in definitiva affermato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la norma per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione"*

*Secondo la sezione tributaria, "l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, richiede unicamente la presenza di un'organizzazione autonoma senza fissare alcun limite quantitativo diverso da quello insito nel concetto stesso evocato dalle parole usate che, a loro volta, postulano soltanto l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità.*

*Non occorre, quindi, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o addirittura in grado di generare profitti anche senza di lui, ma è sufficiente che vi sia un*

*insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso. La maggiore o minore consistenza di tale insieme non è dunque importante purché, ben s'intende, si tratti di fattori che non siano tutto sommato trascurabili, bensì capaci di fornire un effettivo qualcosa in più al lavoratore autonomo. L'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più costituisce senza dubbio un accertamento di fatto che il giudice di merito dovrà compiere caso per caso sulla base di una valutazione di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica perché l'assenza di una struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare. Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, o, peggio, di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività. Non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettibilmente assoggettata all'IRAP perché, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. È infatti proprio per questo che il d.lgs n. 446 del 1997 ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anch'essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta. Ed è sempre per lo stesso motivo che... il d.lgs n. 446 del 1997 ha, tra l'altro, abrogato l'ICIAP, essendo l'IRAP destinata normalmente a colpire coloro che in precedenza pagavano l'ICIAP che, a sua volta, gravava sui professionisti indipendentemente dalla consistenza della organizzazione da essi predisposta".*

*In considerazione di quanto sopra, va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "A norma del combinato disposto del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lettera c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31/12/2003), ovvero all'art. 53, comma 1, (nella versione vigente dal 1/1/2004), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito della autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod pleruarue accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate".*

*3.- Queste Sezioni unite, con riguardo al requisito dell'autonoma organizzazione nel presupposto dell'IRAP, condividono i principi e, più complessivamente, l'impianto ricostruttivo fornito allora con la sentenza capofila dell'orientamento maturato nel 2007 nella sezione tributaria, della quale si è dato conto supra, e tuttavia ritengono che essi meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro.*

*Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, corre, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. E' infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più".*

*Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.*

*Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali - "eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" - non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore.*

*Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrere quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".*

*Il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettato.*

*Le spese del giudizio vanno compensate fra le parti, in considerazione del carattere controverso della questione in sede di legittimità.*

## **Avvertenza**

Scopo di questo primo commento della sentenza 9451/2016, che viene licenziato 36 ore dopo la pubblicazione del provvedimento, è porre a disposizione dell'utente uno strumento pratico per valutare l'impatto di una decisione che coinvolge una casistica molto estesa, e rimuove un peso economico dalle spalle dei professionisti e dei lavoratori autonomi che ove vogliano (come auspicabile in un momento di crisi economica) assumere un dipendente.

Non si procede perciò ad una valutazione critica della sentenza, né a considerare la difficile collocazione della sua massima conclusiva all'interno del sistema di controllo di legittimità demandato alla Corte di Cassazione.

Le Sezioni Unite hanno infatti enunciato un massima piuttosto dettagliata e vincolante, nel timore che i giudici di merito possano giungere, nella valutazione circa la sussistenza nel caso concreto di una autonoma organizzazione, a soluzioni troppo favorevoli ai contribuenti e quindi costose per l'erario.

Tale intento sembra strida, in qualche misura, con la ricorrente affermazione secondo cui spetta al giudice di merito valutare quando l'attività del professionista sia "autonomamente organizzata", e con il ruolo di giudice di (mera) legittimità della Corte di Cassazione; così come delineato anche dalle disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (conv. in legge n. 134 del 2012), che hanno ristretto l'ambito del controllo della Corte sull'accertamento dei fatti. Di guisa che il vaglio della Cassazione sulla motivazione delle sentenze è oggi possibile solo quando viene dedotto l'"omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti"; ed anche questo modesto sindacato è escluso in caso di "doppia conforme", cioè ove il giudizio di primo e secondo grado siano identici (si

vedano le novità apportate dal “nuovo” n. 5 dell’art. 360 cod. proc. civ., e dall’ultimo comma dell’ art. 348-ter cod. proc. civ.).

Volgiamo la nostra attenzione sull’affermazione secondo cui la autonoma organizzazione sussiste quando il contribuente

**“a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell’organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l’*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che esplich i mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”.**

*2.1. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: l’apporto di un collaboratore.*

L’attenzione del lettore si concentra, in primo luogo, su quelle parole che costituiscono la novità della pronuncia, nonché il punto di mediazione fra due indirizzi giurisprudenziali: uno più favorevole ai contribuenti (prevalente nella giurisprudenza della articolazione tributaria della sezione sesta civile) l’altro meno propizio ai contribuenti (prevalente nella quinta sezione della Corte).

Ci si riferisce al punto in cui si concede che l’autonoma organizzazione non sussista ove il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, ma tale apporto non **“superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che esplich i mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”.**

Come già sottolineato si tratta di un’affermazione molto minuziosa, dettagliata ed importante, che quindi richiede un’attenta esegesi.

In primo luogo l’apporto deve provenire da un’unica unità lavorativa; e vien da domandarsi e se sono due che insieme coprono l’orario di lavoro di una persona? Il professionista accorto dovrà pretendere che la segretaria curi anche le pulizie dello studio? o potrà sostituirla per questa mansione (comunemente ritenuta “umile”) con un pulitore ad ore?

E poi, cosa si intende per “mansioni di segreteria o meramente esecutive”, la segretaria brava e capace che magari predisporre qualche semplice atto determina l’applicazione dell’IRAP?

L’esempio che primo balza alla mente è quello dell’infermiere, del tecnico di laboratorio, sono “meri esecutori”? forse no. Ma si deve tener presente che la sentenza n. 7291 del 13 aprile 2016 **afferma** che non determina l’applicazione dell’IRAP la circostanza che. Nell’ambito della “medicina di gruppo” posta in essere da medici di base, la struttura fornisca anche prestazioni infermieristiche. Ed appare difficile ritenere che il ricorso a “servizi infermieristici” sia consentito ai medici inseriti nella “medicina di gruppo” e non ai medici di



base che operano in forma isolata. Mentre è più difficile consentire l'utilizzo di personale infermieristico al medico che operi come privato professionista.

Vi è poi da ricordare che appare scontato che non rilevi ai fini della autonoma organizzazione la presenza di un (vero) praticante la cui funzione fondamentale è imparare, e non potenziare la produttività dello studio, o la retribuzione di un altro professionista che sostituisca il titolare in ferie (circostanza frequente nei medici di base che debbono assicurare un servizio continuativo).

In base alla sentenza n. 8284 del 6 aprile 2009 costituisce principio consolidato, che consente il rigetto in camera di consiglio ex art. 375 e. p.c. del ricorso della Amministrazione, l'affermazione secondo cui non concorre a determinare l'esistenza della "autonoma organizzazione" soggetta ad imposizione IRAP il fatto che un avvocato utilizzi un collaboratore non abilitato all'esercizio della professione. Mentre la severa sentenza n. 21563 del 20 ottobre 2010 aveva affermato che è automaticamente soggetto ad Irap il lavoratore autonomo il professionista, il piccolo imprenditore, che si avvalga di personale dipendente, anche quando tale personale sia costituito da un apprendista part time.

## *2.2. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: altre ipotesi.*

È praticamente impossibile, per chi non viva come un eremita o come Robinson Crusoe (prima dell'arrivo di Venerdì<sup>2</sup>), svolgere una qualsiasi attività senza avvalersi dell'opera di altri.

Alcune di queste forme di utilizzo del lavoro altrui non danno luogo ad alcuna forma di inserimento, sia pur labile, del prestatore d'opera nella struttura che fa' capo al committente.

Il professionista che prenda il taxi o anche chieda un parere "pro veritate", un consulto ad un costosissimo luminare non crea una stabile organizzazione

La sentenza n. 27000 del 19 dicembre 2014 esclude che, ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione del contribuente di cui all'art.2 d.lgs.n.446/97, assumano rilevanza i compensi corrisposti al commercialista non dipendente per la tenuta della contabilità. In quanto l'attività remunerata dal professionista per attività diversa da quella nella quale opera non può incidere sul requisito dell'autonoma organizzazione, semmai qualificandosi come necessaria alla gestione minimale di qualunque attività professionale, soprattutto se correlata alla tenuta della contabilità, per la quale è richiesto necessariamente un apporto tecnico in ragione delle responsabilità che sul professionista incombono anche dal punto di vista fiscale. E la sentenza n. 961 del 21 gennaio 2015 afferma che il giudice di merito non può desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente un'attività artistica o (come del caso di specie sportiva quale corridore motociclista) disponga di un agente e stipuli contratti con una società organizzatrice, senza

---

<sup>2</sup> Come noto l'arrivo di Venerdì ha cagionato molte seccature al povero Robinson (denunciato tra l'altro per sfruttamento di lavoro minorile), di queste seccature la più lieve è stata un controversia, pendente ancora in Cassazione, relativa alla applicazione dell'Irap.

estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura ed alla funzione, dei due rapporti giuridici e senza prendere in esame le prove fornite dal contribuente. Non determina quindi automatica sottoposizione ad IRAP il fatto che uno sportivo disponga di contatti con società estere per la cura dell'immagine e dell'attività agonistica e, per loro tramite, stipuli contratti con sponsor e scuderie.

Né assume rilievo decisivo la circostanza che il professionista abbia versato a terzi somme ingenti (sentenza n. 2600 del 11 febbraio 2015: erra il giudice di merito che, per ritenere sussistente il requisito dell'autonoma organizzazione si limitati a valorizzare il riconoscimento di compensi a terzi da parte del professionista senza in alcun modo soffermarsi sulla incidenza delle attività remunerate sull'autonoma organizzazione del professionista. Il giudice deve infatti valorizzare, ai fini del presupposto normativo dell'autonoma organizzazione, un compendio di elementi, apprezzabili dal giudice di merito, capaci di dimostrare, nel loro complesso, la loro incidenza sull'organizzazione del professionista).

In un'ottica diversa (e che ora deve essere vagliata alla luce della giurisprudenza più recente la sentenza n. 4060 del 27 febbraio 2015 afferma: con riguardo specifico all'impiego non occasionale di lavoro altrui, costituente una delle possibili condizioni che configurano l'esistenza di un'autonoma organizzazione, è soggetto ad Irap il professionista che, per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, eroga elevati compensi a terzi, a nulla rilevando il mancato impiego da parte del contribuente di personale dipendente. Posto che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (nel caso di specie i giudici d'appello non hanno esaurientemente motivato, tenuto conto dei sopra esposti principi di diritto, sulle ragioni della ritenuta sussistenza dell'autonoma organizzazione, avendo dato rilievo ad indici - essenzialmente, l'esistenza di un contiguo ufficio organizzato per l'esercizio dell'attività professionale, forense, da parte dei genitori e l'esercizio promiscuo, da parte del contribuente, dell'attività di commercialista e di amministratore unico di società di capitali, in un immobile concesso in comodato - non rilevanti e decisivi omettendo invece di argomentare in ordine a quegli altri elementi, indicati dalla contribuente sin dal primo grado ed in questa sede riproposti, in ipotesi, rilevanti agli effetti di un diverso percorso decisionale -l'esercizio dell'attività senza l'ausilio di lavoratori dipendenti e l'utilizzo di beni strumentali, per un valore non eccedente l'id quod plerumque accidit).

Nel commentare la sentenza 7371/2016 esamineremo le forme di collaborazione che possono dar luogo ad un rapporto in qualche modo continuativo, come la gestione in comune di qualche profilo della professione. E rinviemo alle considerazioni ivi svolte.

### *2.3. Autonoma organizzazione ed apporto delle strutture materiali*

La sentenza 9451/2016 si colloca nella scia della precedente giurisprudenza quando ripete la affermazione secondo cui è soggetto ad IRAP chi **impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione.** Senza che, per altro, il punto formasse specifico oggetto del giudizio.

Ricordiamo che l'autonoma organizzazione che determina l'assoggettamento ad IRAP dei proventi di una attività si compone di elementi personali (il ricorso a dipendenti o assimilati) e di fattori materiali (locali adibiti a luogo di lavoro, mezzi di trasporto, etc.).

L'attenzione dei commentatori si è però prevalentemente concentrata sul profilo personalistico della autonoma organizzazione (in particolare sull'apporto di dipendenti); tanto da rendere necessario l'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione.

In concreto, si notano, sul punto delle strutture materiali, divergenze fra le soluzioni adottate di volta in volta; nella oscillazione fra chi ritiene che l'imposta si applichi a chi impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e chi prospetta un'interpretazione meno restrittiva.

Oscillazioni si percepiscono poi anche nella valutazione del "minimo indispensabile" per l'esercizio di una attività.

Qualche indicazione più specifica contengono le sentenze della Cassazione n. 8166 e n. 8168 del 2 aprile 2007 che recitano: "l'organizzazione dell'attività, rilevante ai fini dell'applicazione dell'Irap, va ravvisata tutte le volte che, per lo svolgimento della stessa, il titolare si avvalga di beni strumentali ulteriori rispetto a quelli indispensabili (nello specifico contesto scientifico e/o tecnologico) per l'esercizio dell'attività stessa". Quindi ove gli strumenti siano resi indispensabili dallo sviluppo scientifico e tecnologico, il professionista, che se li procura non è -per ciò solo- soggetto ad IRAP. E richiamandosi a questo principio la sesta sezione ha affermato che i fini della valutazione della sussistenza o meno di una struttura tale da assoggettare ad IRAP un medico di base si deve tener conto della circostanza che "gli strumenti di diagnosi", per quanto complessi e costosi rientrano nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per tali medici, dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica (ordinanza n. 13048 del 24 luglio 2012), e a contenimento della spesa sanitaria.

In due ordinanze della sesta sezione della Cassazione si è censurato un accertamento fondato sull'acritico riferimento ad una circolare della Agenzia (45/2008) che ritiene sufficienti per l'applicazione dell'IRAP di beni strumentali di valore superiore ai 15.000 Euro (ordinanza n.

18108 del 25 luglio 2013) e si è confermata la sentenza di merito che ha escluso la applicabilità dell'IRAP ad un avvocato che disponga di uno studio di 35 mq e di beni strumentali per 25.000 euro (Ordinanza n. 14158 del 6 agosto 2012).

Su questa linea si è collocata la sentenza n. 547 del 15 gennaio 2016 secondo cui “è soggetto passivo dell'imposta IRAP chi si avvalga, nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, di una struttura organizzata in un complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how, con la conseguenza che può essere escluso il presupposto di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o, comunque. Quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento; ai fini di tale valutazione, l'elemento della entità dei compensi percepiti dal contribuente, cioè dell'ammontare del reddito conseguito, è di per sé irrilevante; la disponibilità, da parte di un medico, di beni strumentali, anche se di valore superiore ai quindicimila euro (valore superato nel caso di specie e che, ai sensi della circolare 13 giugno 2008. n. 45/E dell'Agenzia delle entrate, potrebbe operare una presunzione di assoggettabilità del professionista medico all'IRAP), non è idonea, di per sé sola, a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti. Anche di una certa consistenza o caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali per i precisati professionisti (nel caso di specie medico specializzato in radiologia); ed il giudice di merito non ha fatto buon governo di tali principi avendo attribuito rilievo dirimente. ai fini della valutazione della sussistenza del presupposto impositivo, al mero rapporto tra capitale investito per l'esercizio della professione di radiologo e compensi derivanti dall'attività professionale, che è un dato invece non decisivo e comunque eccentrico rispetto al fondamento normativo dell'imposizione; ed anche una spesa consistente riferita all'acquisto di un macchinario indispensabile per l'esercizio della professione può risultare inadeguata a significare l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione. tutte le volte in cui il capitale a tal fine investito non valga a rappresentare fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista ma risulti ad essa asservito ai fini dell'acquisto di attrezzatura connaturata e indispensabile all'esercizio dell'attività medesima e come tale inadeguata ad assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dalla stessa attività intellettuale c/o dalla professionalità del lavoratore autonomo, quindi non appare decisivo l'acquisto di un mammografo: strumento usuale e connaturato all'esercizio dell'attività di medico radiologo che, come tale. non può a priori considerarsi idoneo di per sé ad assumere rilievo significativo, nella produzione di reddito, rispetto all'attività propria del professionista; come sarebbe invece nel caso dell'acquisto di macchinari per l'esecuzione in autonomia di TAC o risonanza magnetica: strumenti, come noto, costosissimi e come tali non usualmente nella disponibilità di ogni studio privato di radiologia, per ciò stesso pertanto capaci di rappresentare valore aggiunto nell'autonoma

organizzazione dello studio medico, in termini ad es. di risparmio di spese e tempi di prenotazione, attrazione della clientela, etc. .

Si può osservare che nell'ambito dei piccoli imprenditori/lavoratori autonomi sono stati esclusi dall'IRAP soggetti che sicuramente utilizzano mezzi materiali di una certa consistenza quali il coltivatore diretto (sentenza n. 21122 del 13 ottobre 2010) il taxista (sentenza n. 21123 del 13 ottobre 2010) un artigiano che utilizzava un camion (sentenza n. 21124 del 13 ottobre 2010); a sua volta, l'ordinanza n. 21052 del 12 ottobre 2010 ha affermato che deve essere respinto con la procedura di cui all'art. 375 c.p.c. il ricorso con cui la Agenzia deduce genericamente che il contribuente è soggetto ad IRAP in quanto ha "sostenuto spese rilevanti per beni strumentali nell'esercizio dell'attività".

In particolare, la recentissima sentenza n. 9561 dell'11 maggio 2016 afferma non sono soggette ad IRAP tipiche attività imprenditoriali, quali sono quelle dell'agente di commercio e del promotore finanziario, in quanto sussistono, specie in relazione alle attività ausiliarie di cui ad. 2195c.c., posizioni che, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui, dando luogo ad un'area grigia tra il territorio dell'impresa ed il territorio del lavoro autonomo. Quindi l'esercizio di un'attività astrattamente riconducibile, anche fiscalmente, nell'alveo dell'impresa non può essere sic et simpliciter inquadrato nell'ambito della produzione di reddito d'impresa soggetta ad IRAP in quanto deve essere comunque verificato il fondamentale requisito della "autonoma organizzazione", qualificata come insieme di risorse, mezzi, capitali e lavoro altrui, di carattere abituale, organizzati dal soggetto passivo con modalità suscettibili di conferire il quid pluris di capacità contributiva oggetto dell'Irap. Perciò la circostanza che la parte svolga l'attività di artigiano e rivesta la qualità di imprenditore sia pure piccolo non è di per sé significativa ai fini della sua soggezione al tributo, in quanto non è la natura dell'attività che rende soggetto passivo dell'imposta, ma è il modo in cui l'attività è concretamente esercitata che può integrare la sussistenza dei parametri valutativi espressivi di un'attività autonomamente organizzata (perciò correttamente non viene assoggettato ad IRAP un artigiano che nell'esercizio delle proprie attività non utilizzava una propria attrezzatura, avvalendosi talora di quella dei propri clienti e disponeva di una ridotta disponibilità di beni strumentali rappresentati nella specie da un'autovettura e da un telefono cellulare)

Si segnala ancora l'ordinanza n. 10012 del 19 giugno 2012: in tema di IRAP, l'esercizio dell'attività di promotore finanziario di cui all'art. 31, comma 2, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, è escluso dall'applicazione dell'imposta qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata: ed erra il giudice di merito che ritenga sussistente l'autonoma organizzazione sulla base del valore dei beni strumentali, dell'attività lavorativa svolta, del possesso di un archivio clienti adeguatamente protetto, dell'aggiornamento quotidiano e costosi circa l'andamento dei mercati, senza alcun riferimento alla circostanza che il contribuente si sia servito, o meno, negli anni in contestazione, di beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod

plerumque accidit”, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività.

Da ultimo si ricorda che si è esclusa l’applicazione dell’IRAP e carico di un professionista che utilizzava due studi (ordinanza n. 22878 del 28 ottobre 2014), di un professionista che si avvaleva di un’autovettura, un computer, una fotocopiatrice, nonché altri accessori di modico valore (ord. n. 27006 del 19 dicembre 2014) di uno studio di 50 mq (ordinanze n. 27010 e 27008 del 19 dicembre 2014)

### **3. Autonoma organizzazione e studi associati: la sentenza n. 7371/2016**

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 7371 del 14 aprile 2016, enuncia la seguente massima:

*Presupposto dell’imposta regionale sulle attività produttive è l’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l’attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell’imposta a norma dell’art. 3 del d.lgs. n. 446 del 1997 – comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzata per la forma nella quale l’attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d’imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell’autonoma organizzazione.*

La sentenza può essere criticata per ragioni di fondo, in quanto eccessivamente estensiva dell’ambito di applicazione dell’IRAP; argomenti in favore di soluzioni più benevole verso i contribuenti possono, del resto, essere ricavati sia dall’ordinanza n. 3870 del 25 febbraio 2015 della sezione sesta della Cassazione, (che ha sottoposto la questione alle Sezioni unite), sia da altri precedenti giurisprudenziali di cui viene in prosieguo fornito qualche cenno.

Scopo di queste brevi note non è però tentare una rimediazione dei presupposti e della disciplina dell’IRAP bensì soprattutto formulare qualche valutazione pratica che possa risultare utile al professionista che dia realisticamente per scontato che la sentenza 7371/2016 segni un punto fermo di cui non è prevedibile una prossima modifica, e voglia assumere scelte operative consapevoli.

L’impatto della pronuncia sulla concreta tassazione dei professionisti (e mutatis mutandis dei lavoratori autonomi, dei piccoli imprenditori) che operino nelle forme e con la denominazione “studio associato”/ “società professionale” ha il suo punto cruciale nell’esame del significato della espressione “società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni” aderendo alle quali l’associato svolge la sua professione con modalità “strutturalmente organizzate per la forma nella quale l’attività è svolta”, che costituiscono “ex lege, in ogni caso, presupposto d’imposta, “dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell’autonoma organizzazione”. Ove in concreto sussista tale organizzazione, la

sentenza di merito che escluda l'applicazione dell'IRAP è - secondo la Cassazione - viziata da "errore di diritto" rilevabile in Cassazione ex art. 360, n. 3) c.p.c.

Il cuore della sentenza 7371/2016 è costituito dalla affermazione secondo cui l'oggetto della convergente attività dei soci deve essere costituito dall'esercizio in comune di un'arte e di una professione. Perciò l'IRAP appare ope legis applicabile alle "società fra professionisti" di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 (c.d. "legge di stabilità 2012") ed al D.M. 8 febbraio 2013, n. 34 (regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'articolo 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183). Infatti, tali società - che ben possono essere costituite nella forma della società semplice- hanno appunto come obiettivo "l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci". E sono soggette ad Irap anche le società di fatto che abbiano le caratteristiche sostanziali delle "società fra professionisti", ancorché non siano regolarmente costituite e iscritte nella "sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti" (di cui all'art 8 del D.M. 34/2013).

Riceve così l'avallo delle Sezioni Unite il filone giurisprudenziale che aveva già in passato affermato il "principio di diritto" secondo cui gli studi associati sono ope legis soggetti ad IRAP (in termini sono, ad esempio, la sentenza della Cassazione n. 15317 del 19 giugno 2013; l'ordinanza n. 16784 del 18 luglio 2010; l'ordinanza n. 21669 del 22 ottobre 2010).

### *3.1. Osservazioni pratiche: contestare le tesi accolte dalla sentenza 7371/2016?*

Suscita perplessità la applicazione dell'IRAP ogni qual volta due (o tre) professionisti (in genere giovani) mettono in comune le loro speranze e si danno una mano reciprocamente, utilizzando ciascuno, in maniera sistematica, l'attività dell'altro (per sostituzioni, per rispondere al telefono...). Parrebbe più equa una soluzione che consentisse di valutare caso per caso la natura e la portata del coordinamento fra gli "associati". E che eviti il pericolo di una ulteriore spinta verso un'irrazionale polverizzazione delle attività professionali, scoraggiando le forme associative.

L'ordinanza che ha rimesso il problema alle Sezioni Unite prospetta con condivisibili argomenti la tesi secondo cui il requisito della autonoma organizzazione costituisce il "minimo indispensabile" per la legittimità costituzionale della applicazione della imposta, e ne trae la conclusione che una "minima organizzazione" debba essere richiesta anche alle società di persone, costituendo la struttura societaria solo un sintomo di "autonoma organizzazione". Mentre l'organizzazione è senz'altro propria di tutte le società di capitali, e discende dalla loro stessa disciplina giuridica.

È - per altro - ovvio che prospettare in sede giudiziaria una tesi contraddetta da una recentissima sentenza delle Sezioni Unite espone ad un alto rischio di soccombenza. La cui

accettazione è rimessa alla valutazione del contribuente (dovutamente informato dal suo professionista di fiducia).

Chi avvertisse l'impulso a "tentare la fortuna" potrà invocare un filone giurisprudenziale piuttosto ampio; il cui orientamento è stato però - lo si ripete - respinto dalle Sezioni Unite.

Ad esempio, la sentenza n. 1575 del 27 gennaio 2014 afferma sì che il reddito di uno studio associato (nel caso di specie di amministrazione condominiale) è assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive, ma sembra consentire al contribuente di dimostrare che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati. Si aggiungano la sentenza n. 14853 del 5 settembre 2012, l'ordinanza n. 22386 del 3 novembre 2010 la sentenza n. 22782 del 28 ottobre 2009 secondo cui uno studio associato è soggetto ad Irap quando l'esercizio in comune dell'attività professionale dia luogo ad un insieme di strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) ancorché non di particolare onere economico, di guisa che il reddito da sottoporre ad Irap sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non derivi dal solo lavoro professionale dei singoli associati (in questi termini sono anche le sentenze n. 13570 dell'11 giugno 2007, e n. 24058 del 13 novembre 2009 entrambe di cassazione con rinvio su ricorso della Amministrazione).

Su questa linea, l'ordinanza n. 2715 del 5 febbraio 2008 rigetta come "manifestamente infondato" il ricorso con cui l'Agenzia pretendeva di sottoporre ad Irap uno studio associato composto da tre commercialisti. Ciò proprio in quanto gli studi associati sarebbero soggetti ad IRAP solo quando l'esercizio in comune dell'attività professionale pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni) concorra nella formazione del reddito da sottoporre ad Irap (Cass. 13570/2007).

Si veda altresì la sentenza n. 14060 del 3 agosto 2012: ove l'attività di un professionista si volga nella forma dello "studio associato" (**nel caso di specie con il coniuge**) il giudice di merito deve, ai fini della applicazione dell'IRAP accertare specificamente l'entità e l'incidenza a fini reddituali, della condivisione con altri professionisti dello svolgimento di parte dell'attività professionale dello studio (perciò la Corte cassa con rinvio la sentenza che aveva escluso l'applicabilità dell'IRAP). L'ordinanza n. 4663 del 27 febbraio 2014 in un caso di copresenza in uno studio di due avvocati (**padre e figlia**) ha deciso che la presuntio hominis secondo cui la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio della esistenza di una stabile organizzazione ai fini IRAP può essere superata con adeguata motivazione; così come accaduto nel caso di specie in cui il giudice di merito ha evidenziato la assenza di spese per personale dipendente e la non sussistenza di una autonoma organizzazione. Si veda anche l'ordinanza n. 22506 del 10 dicembre 2012.



### *3.2. Osservazioni pratiche: quale è la reale portata della sentenza 7371/2016?*

La contestazione frontale delle tesi accolte nella sentenza 7371/2016 espone - come già si è accennato - ad un alto rischio di soccombenza. Mentre ovviamente maggiori possibilità di successo si possono alimentare quando le particolarità del caso concreto consentano di affermare che i soggetti coinvolti, pur collaborando in qualche misura fra di loro non hanno posto in essere una struttura associativa “diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, di guisa che i proventi siano soggetti ad IRAP.

Sembra cioè di poter sostenere che la sentenza 7371/2016 assoggetti ad IRAP il reddito che sia direttamente prodotto dalla attività sociale. E che tale soggezione non sussista (o meglio non sussista automaticamente) quando l'accordo fra i soggetti interessati non dia luogo ad una “società” cioè quando oggetto dell'accordo stesso non sia “l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili”.

Si deve cioè distinguere l'ipotesi in cui la collaborazione fra professionisti dà luogo ad una vera e propria struttura autonoma con una gestione collettiva delle entrate, da quella (che non determina di per sé soggezione ad IRAP) in cui i professionisti operano singolarmente e solo dividono alcune spese di interesse comune (ordinanza n. 27005 del 19 dicembre 2015 che conseguentemente rileva il difetto di motivazione della sentenza impugnata). Seguendo simile impostazione la sentenza n. 1662 del 28 gennaio 2015 ha respinto il ricorso avverso una sentenza di merito secondo cui non configura un'ipotesi di esercizio in forma associata di un'arte o professione l'associazione che non preveda la sostituzione tra gli associati nell'assistenza alla rispettiva clientela e risulti “finalizzata esclusivamente all'utilizzo comune di sedi, attrezzature mediche e personale amministrativo”; dando così luogo ad una mera condivisione di servizi (e delle relative spese) tra soggetti ognuno dei quali svolga autonomamente la propria attività, trattenendone interamente il relativo reddito e senza alcuna partecipazione al reddito derivante dall'attività degli altri (nel caso di specie contribuente era un medico di base a cui favore poteva essere forse invocata anche la particolare disciplina della “medicina di gruppo” di cui si riferisce più avanti).

Naturalmente e come sovente accade nelle vicende della vita, la casistica è ampia e genera dubbi circa la soluzione giuridica da scegliere. Cosa accade se i nostri professionisti assumono in comune un segretario, un autista, un ragioniere? Ci si domanda: quando si passa dalla cogestione economica di un interesse comune alla creazione di una società produttrice di profitti? E quando la struttura comune creata dai professionisti -pur non qualificabile come società in quanto non produttrice di reddito diretto- assume una tale consistenza da rendere “stabilmente organizzata” la professione esercitata dai singoli?

Qui bisognerà far riferimento ai parametri indicati nella sentenza 9451/2016. Sembra ovvio che se un unico dipendente non determina l'assoggettamento ad IRAP del suo datore di lavoro, non è concepibile che siano soggetti ad IRAP due o tre professionisti che, a loro volta, assumano un dipendente dividendosi le spese. Viene però da domandarsi: “l'IRAP si applica

se cinque avvocati che svolgono la professione ciascuno indipendentemente dall'altro, prendono in locazione un appartamento adeguato, ed assumono cinque lavoratori subordinati (uno per ciascuno)?

Appare in proposito opportuni ricordare la sentenza n. 21326 del 18 settembre 2013 secondo cui l'IRAP deve essere applicata ai taxisti di Firenze, organizzati in cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale. Ed in qualche misura ci si può anche raccordare con la sentenza delle Sezioni Unite n. 7291 del 13 aprile 2016 che dopo aver affermato che le strutture di "medicina di gruppo" non costituiscono una società fra professionisti, riconosce però che esse, ove siano consistenti, possono dar luogo ad una stabile ed autonoma organizzazione del lavoro dei singoli medici (e quindi ad applicazione dell'IRAP).

### *3.3. L'utilizzo di una struttura altrui*

Proseguendo nell'esame delle ipotesi in cui la collaborazione fra più soggetti non dà luogo ad una struttura associativa soggetta ad IRAP, si ricorda l'esempio, assai significativo e di ampia applicazione costituito dalla ipotesi che un professionista sia "ospitato", gratuitamente o dietro compenso, all'interno della struttura che fa capo ad altro professionista.

A questa casistica si adatta il principio ribadito dalla sentenza 9451/2016 secondo cui si applica l'IRAP ove il contribuente **"sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse"**.

Si veda in proposito la recentissima sentenza n. 6855 del 8 aprile 2016, che cassa senza rinvio la pronuncia di merito ed afferma la inapplicabilità dell'IRAP ed una ragioniera che lavorava utilizzando le strutture di uno studio altrui. Ciò in quanto in base all'art. 2 del D. Lgs. 446/1997 (come modificato dall'art. 1 del D. Lgs. 137/1988), ai fini della soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo (o un professionista), non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi bensì anche sotto i profili organizzativi. Ed in termini sono anche le ordinanze n. 9276 del 7 giugno 2012 (non è soggetto ad IRAP il medico chirurgo che svolga la propria attività professionale presso strutture private, cliniche, organizzate da terzi) e n. 9693 del 13 giugno 2012. Mentre un'ulteriore e decisiva conferma viene dalla sentenza delle Sezioni Unite 9451 del 10 maggio 2016 (cui si dedica un apposito commento) secondo cui il lavoratore autonomo è soggetto ad IRAP solo se "sia, come già ricordato, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione".

La casistica è piuttosto ampia e significativa: attori professionisti spesso operano utilizzando una struttura che fa capo ad altri soggetti (RAI, produttore cinematografico) con cui sono legati da opportuni contratti, ma questa collaborazione non determina la nascita di una società e quindi non comporta la applicazione dell'IRAP; ed analogo ragionamento si applica ad amministratori e sindaci che utilizzino le strutture della società che concorrono ad amministrare. Ciò anche prima che la L. n. 342 del 2000, art. 34, al comma 1, collocasse tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società" (cfr. la lettera c bis del primo comma dell'art. 47, ora 50 TU Redditi).

Nell'esperienza pratica si profilano poi anche qui incertezze nella ricostruzione giudiziaria dei fatti; opera presso una struttura altrui il professionista che sia socio della società di capitali che gestisca la struttura stessa? O la società è solo un velo per sottrarre all'IRAP i compensi professionali?

Un caso limite è costituito dalla sentenza n. 26998 del 19 dicembre 2014 secondo cui erra il giudice di merito che decidendo a seguito di rinvio dalla Corte di Cassazione escluda che possa avere rilevanza, ai fini del requisito dell'autonoma organizzazione per l'applicazione dell'IRAP la corresponsione in un anno di imposta, da parte di un professionista a terzi di compensi per prestazioni professionali pari a £15.460.000 e, in misura ingente, per £. 1.618.897.000 a società di servizi (nella cui ragione sociale sia inserito il nominativo del professionista stesso). E sembra ovvio che la elevata consistenza delle cifre in gioco ha indotto la Corte alla prudenza.

Mentre la ordinanza n. 15746 del 2 luglio 2010 ha stabilito che in tema di IRAP, l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione (nel caso di specie il giudice di merito aveva escluso l'applicazione dell'imposta al professionista socio di una società di revisione).

La sentenza n. 9214 del 18 aprile 2007 afferma "non assume alcun rilievo l'esistenza di una società di servizi di cui il contribuente sia socio di capitali (e la cui denominazione contenga il cognome del contribuente) trattandosi di attività diverse ed autonome".

Su questa linea si colloca la sentenza n. 21978 del 17 ottobre 2014: l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. È quindi ravvisabile una obbiettiva deficienza del criterio logico nel ragionamento del giudice di merito che affermi la sussistenza di un'organizzazione facente capo al contribuente sulla scorta della sola circostanza che rivestisse, per gli anni in questione, la carica di membro del consiglio di amministrazione della Casa di Cura presso la quale svolgeva la propria attività di libero professionista, giungendo alla conclusione che lo stesso

avesse "facoltà di organizzare in piena autonomia non solo il proprio lavoro ma anche quello della Casa di Cura che lo ha supportato".

#### *3.4. Autonoma organizzazione e servizi forniti da apposite strutture (oversourcing).*

Come si può constatare la giurisprudenza è piuttosto generosa nell'escludere dall'IRAP i professionisti (ed i lavoratori autonomi) che utilizzino strutture altrui.

In una prospettiva diversa si collocano però quelle sentenze in cui si afferma la soggezione ad IRAP dei professionisti che si procaccino gli strumenti reali e personale per il miglior svolgimento della loro attività professionale attraverso contratti di fornitura.

Sentenza n. 8962 del 12 aprile 2013: in tema di IRAP, il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di fornitura.

Si veda la ordinanza n. 12078 del 25 maggio 2009: costituisce principio consolidato, che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. del ricorso della Amministrazione, l'affermazione secondo cui l'assoggettamento ad imposizione IRAP dei soggetti esercenti arti o professioni richiede la prova dell'esistenza di un'"autonoma organizzazione", che sussiste ove il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; sotto questo profilo, ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, è la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti diretti ovvero ricorso ad una società di servizi), essendo soltanto necessaria la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che ben si può realizzare attraverso l'utilizzo, in base a specifica convenzione, di personale, beni e servizi vari, messi a disposizione da una società di servizi (outsourcing) - costituita dagli stessi componenti lo studio associato - e gestiti da parte dello Studio Associato, in base alle esigenze professionali dei vari componenti lo studio, dando una componente organizzativa funzionale propria dello studio, idonea a potenziare l'attività della struttura in quanto tale e degli associati ed a creare, quindi, un valore aggiunto; restando lo studio associato responsabile dell'organizzazione e della gestione del personale e dei mezzi, acquisiti convenzionalmente, dei quali si avvalga stabilmente in base alle proprie esigenze, in piena autonomia e con libera valutazione.

La sentenza n. 22674 del 24 ottobre 2014, il cui contenuto è ripreso e ribadito dalla sentenza n.12287 del 12 giugno 2015, statuisce: la decisione impugnata appare in linea con i principi

affermati dalle ricordate pronunce, avendo esaminato la realtà fattuale ed avendo valutato che, nel caso in specie, il reddito era stato conseguito mediante l'impiego, non occasionale, di una organizzazione costituita da una società di servizi retribuita a percentuale, tanto da risultare erogati alla stessa, dal professionista, compensi pari, complessivamente, ad oltre € 80.000.00, per l'anno che interessa. Tra le attività espletate dal professionista vi era infatti la consulenza fiscale e societaria e l'attività affidata alla società di servizi riguardava la "tenuta della contabilità dei propri clienti" (come confermato dallo stesso ricorrente) strettamente connessa a quella oggetto della professione dal primo svolta. I Giudici di appello, hanno quindi correttamente, argomentato che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, e che risulta idoneo a ricondurre la fattispecie alle affermazioni desumibili dalle richiamate pronunce, "è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale", restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (cfr. anche Cass.12078 e 12079/2009). Rigetta perciò il ricorso avverso una sentenza che aveva affermato "che la sussistenza del presupposto impositivo emergeva dalla stessa dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente (l'affidamento a terzi, dietro compenso di € 80.690,00" annuali, di servizi correlati allo svolgimento dell'attività professionale di dottore commercialista).

Si sottolinea che la questione ha perso buona parte del suo rilievo a seguito della pubblicazione della sentenza delle Sezioni Unite 9451 del 10 maggio 2016 (cui si dedica un apposito commento) secondo cui non determina assoggettamento ad IRAP l'utilizzazione "in modo non occasionale di lavoro altrui che non superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive". E non mi pare si possa assoggettare ad un regime fiscale più rigoroso chi si procacci l'aiuto di un operatore facendo ricorso ad una "società di servizi".

Resta ovviamente il problema della utilizzazione di personale che svolga funzioni più qualificate di quelle proprie di una segreteria o di quelle meramente esecutive.

Anche qui occorrerà distinguere. Altro è il professionista che usufruisce nel suo studio di uno stabile e continuativa servizio di supporto fornito da una società. Altro è il professionista che utilizza per alcune ore alla settimana locali curati e mantenuti in condizioni di agibilità da una società di servizi, che assicura - durante le ore lavorative - l'aiuto di servizi di una certa complessità; in questo caso l'imposta graverà su chi organizza e gestisce studi professionali ed uffici, assumendo il necessario personale.

In questo secondo caso mi pare si possa affermare che il professionista non "sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse" restando così escluso dall'ambito di applicazione dell'IRAP anche alla luce della giurisprudenza più rigorosa.

### 3.5. Postilla: irap e impresa familiare

La sentenza n. 1537 del 27 gennaio 2014 ha statuito che anche l'imprenditore familiare (stante il valore esemplificativo dell'elencazione delle figure nell'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) è soggetto ad IRAP, afferendo essa non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi; mentre non sono soggetti a imposta i familiari collaboratori - cui viene imputato, a determinate condizioni e proporzionalmente alla rispettive quote di partecipazione, il reddito derivante dall'impresa familiare. L'imposta colpisce il valore della produzione netta dell'impresa e la collaborazione dei partecipanti integra quel "quid pluris" dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare.

In termini è anche la sentenza n. 10777 del 8 maggio 2013.

Si veda altresì l'ordinanza n. 14157 dell'11 giugno 2010: nella valutazione della sussistenza o meno della struttura autonomamente organizzata che giustifica l'applicazione dell'IRAP ad un lavoratore autonomo (nella specie rappresentante di commercio) deve essere valutato anche l'apporto del familiare (nella specie moglie) che presti in modo continuativo la sua attività di lavoro ai sensi dell'art. 230 bis del codice civile.

### 4. Irap e medicina di gruppo la sentenza n. 7291/2016.

La sentenza delle Sezioni Unite n. 7291 del 13 aprile 2016 ha affermato:

La organizzazione di medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale nelle forme proprie della "medicina di gruppo", date le peculiarità ricavabili dalla normativa speciale che regola il Servizio Sanitario Nazionale, non rientra fra le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, soggette ex lege, ed in ogni caso, ad IRAP. Pertanto deve essere respinto il ricorso della Agenzia avverso la sentenza di merito che abbia esclusa la applicabilità dell'IRAP ai compensi percepiti da un medico inserito una struttura di "medicina di gruppo"; in quanto la spesa per la collaborazione di terzi risultava "di modesta e contenuta entità", e che "essa non valeva a caratterizzare l'autonoma organizzazione, postulata dalle norme impositive, ma piuttosto era la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica ed alcune prestazioni infermieristiche"

#### NOTA

La ordinanza n. 6330 del 27 marzo 2015 che ha rimesso la questione alle Sezioni Unite ha così descritto il fenomeno della medicina di gruppo, con puntualizzazioni sul caso concreto oggetto del giudizio, che appaiono significative:

*La medicina di gruppo identifica una delle «forme associative dell'assistenza primaria», che:*

*-costituisce «modalità organizzativa del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi» (lettera a) del 3° comma, in combinazione con la lettera C) del successivo 6° comma, dell'art. 40 dell'accordo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, stipulato il 9 marzo 2000, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, modificato ed integrato dal decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, e dal decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229, reso esecutivo dal d.p.r. 28 luglio 2000, n. 270);*

*-nei fatti, secondo quanto accertato dalla sentenza impugnata, ha dato luogo alla formazione di una struttura costituita da un «...ambulatorio con un medico di turno fuori dell'orario normale di ricevimento, un infermiere ed un addetto alla segreteria, in un arco di tempo di circa dieci ore giornaliere...»; struttura che, in base a quanto riferito in sentenza, ha comportato la divisione delle spese comuni.*

*La medicina di gruppo, in definitiva, realizza un fenomeno di aggregazione d'interessi, riconducibile ad un'associazione atipica oppure ad un contratto associativo con rilevanza esterna (come suggerito, in relazione agli studi associati, da Cass., sez.un., n. 10942/93). Né si apprezza una sostanziale differenza rispetto ad altre associazioni, le quali comunque, a differenza delle società, non perseguono lo scopo della divisione degli utili con l'esercizio di un'attività economica (Cass. 8 marzo 2013, n. 5836)*

A sua volta, la sentenza n. 7291 /2016 sottolinea le particolarità della medicina di base, gestita da medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale. Particolarità che inducono ad escludere che “l'attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli artt. 2 e 3 del d. lgs. n. 446 del 1997, e che quindi costituisca ex lege presupposto d' imposta”.

Dunque gli accordi con cui un insieme di medici di base si organizza secondo il modello della “medicina di gruppo” non danno luogo alla costituzione di una società. E pertanto l'IRAP risulta applicabile solo quando la struttura in questione dia luogo ad un apparato che ecceda il “minimo indispensabile” per l'esercizio dell'attività in questione. Ed è significativo che la sentenza in rassegna affermi che in tale “minimo indispensabile” rientra la “necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica ed alcune prestazioni infermieristiche”. Viene quindi anche qui implicitamente ma chiaramente smentita la tesi secondo cui la presenza di un dipendente determinerebbe il sorgere di una “stabile organizzazione” con conseguente applicazione dell'IRAP. Qui anzi si ipotizza la presenza di almeno due dipendenti: uno addetto alla segreteria, l'altro a “prestazioni infermieristiche”, con una interessante deroga a quanto affermato dalla sentenza 9451/2016.

Per completezza, si può ricordare che non era qui in discussione la tesi radicale enunciata in alcuni ricorsi, secondo cui i medici di base sarebbero inseriti così profondamente nel sistema sanitario pubblico e sarebbero da esso così pesantemente condizionati e diretti da aver perso i connotati del libero professionista per assumere quelli di un collaboratore continuativo della ASL con la conseguenza che l'IRAP graverebbe se mai sull'ente; così come accade - almeno

di regola - per l'IRAP sulla attività intramoenia dei medici ospedalieri che grava sulle strutture sanitarie di appartenenza<sup>3</sup>.

Per altro, la sentenza n. 21954 del 27 ottobre 2010 ha affermato: è consolidata, nell'orientamento della giurisdizione di legittimità, la configurazione del rapporto del medico convenzionato con il SSN come un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato perciò l'attività del medico convenzionato rientra nell'attività libero professionale, e, quindi, è soggetta ad irap quando venga accertata l'esistenza di un'autonoma organizzazione. Ed in termini analoghi si è espressa la sentenza n. 26990 del 19 dicembre 2014: con orientamento costante la Corte di legittimità ha affermato che il rapporto con il SSN del medico convenzionato è un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato; con la conseguenza che i relativi proventi non sono automaticamente sottratti all'applicazione dell'IRAP, ed il giudice deve procedere all'accertamento dell'esistenza dell'autonoma organizzazione, secondo i principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e dalla Corte di cassazione (conforme è la sentenza. n. 14201 dell' 8 luglio 2015).

---

<sup>3</sup> Sentenza n. 20917 del 14 settembre 2013 sez. Lav. l'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva escluso la traslazione potesse derivare dalla clausola della contrattazione aziendale 2002 secondo cui ai compensi dovuti per attività intra moenia dovevano essere "applicate le imposte di legge"; mentre solo nel successivo contratto del 2007 era stata inserita l'esplicita frase secondo cui agli oneri del medico "si aggiunge l'incidenza dell'IRAP").

Sentenza n. 8533 del 29 maggio 2012 Sez. Lav. : l'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva ragionatamente escluso la traslazione potesse derivare dall'accordo collettivo applicabile nel caso di specie e dalla documentazione prodotta dall'Azienda).





## LE SOCIETÀ BENEFIT

### La nuova prospettiva di una Corporate Social Responsibility con Commitment

*Giovanni Castellani, Dario De Rossi\*, Andrea Rampa*

## **ABSTRACT**

*Il 28 dicembre 2015, con la Legge di Stabilità, una nuova forma d'impresa ha fatto il proprio ingresso nel diritto societario italiano: la Società Benefit (Benefit Corporation, nella tradizione anglosassone). In che modo l'istituzione di questo nuovo istituto cambierà il panorama delle aziende italiane?*

*Il presente documento ha lo scopo di fare delle prime analisi a quello che è ora un riconoscimento giuridico ad un nuovo innovativo modo di fare impresa. Vi sono, allo stato, due visioni contrapposte: la prima che vede tale riconoscimento giuridico come uno strumento importante per la diffusione di un nuovo approccio imprenditoriale, che presuppone un alto valore di responsabilità sociale; la seconda, una visione più scettica, secondo cui tale nuova forma giuridica difficilmente troverà apprezzabili e concreti sbocchi nella realtà italiana.*

*Al fine di fornire delle risposte, verrà analizzato il fenomeno delle Benefit Corporation, sul lato dell'innovazione aziendalistica e delle leggi approvate nei vari Stati Americani; proprio lì dove le Benefit Corporation sono nate come filosofia, come aziende e come forma giuridica.*

*L'Italia è il primo paese UE a prevedere nel proprio ordinamento le Società Benefit; come verrà recepita dall'economia italiana l'esistenza di questa novità giuridica? Quali sono le prospettive future delle Benefit Corporation italiane?*

*Una cosa è certa, per ora. La nuova disciplina non dispone, per queste società, alcun particolare vantaggio (come benefici fiscali, sgravi contributivi, agevolazioni finanziarie, etc.) e nemmeno deroghe espresse all'ordinaria disciplina del diritto societario disposta dal codice e da altre leggi.*

*Allora, a fronte degli oneri di rendicontazione, in assenza di qualsiasi tipo di agevolazione, che cosa potrà convincere le imprese a battere questa nuova strada? È la stessa legge a suggerire la risposta, laddove precisa che la Società Benefit potrà introdurre, accanto alla denominazione sociale, l'abbreviazione SB e "utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni verso terzi". Un marchio di trasparenza, dunque, con relativo valore reputazionale.*

## **ABSTRACT**

*On December 28 of 2015, consequently to the stability law, a brand new type of firm has been established in the Italian company law: the so called Benefit Corporation.*

*In which way the introduction of this new type of firm will change the Italian companies' scenario?*

*The aim of this document is to provide the very first analysis to the legal recognition of an innovative way of doing business in Italy. There are, so far, two different and opposite points of view: the first one considering the legal recognition as an important tool for spreading the new entrepreneurial approach, which requires a high level of social responsibility; and a second one, a more skeptical approach, according to which this new way of doing business will encounter difficulties of implementation in the Italian scenario.*

*In order to provide answers to these issues, we will analyze the Benefit Corporation phenomenon, on the side of the company innovation and the laws adopted in the United States, the Country in which the Benefit Corporations have born as a new philosophy, as well as companies and legal form.*

*Italy is the first country of the EU to include in its legal system the so called Benefit companies; how will be acknowledged by the Italian economy this legal news? Which are the future prospectives of the Italian Benefit Corporation?*

*So far, one thing is for sure. The new branch of knowledge does not show, for these specific type of companies, any particular advantage (like fiscal benefits, tax relief, financial benefits, etc.) and it does not even have expressly made derogations to the ordinary discipline of companies law set out in the law and in the codes.*

*Then, due to the burden of reports, in the case in which there is not any kind of facilitation, what will convince the firms in proceeding through this new path? It is the law itself to provide us the answer, in specifying that the benefit company will be able to introduce, along with its social title, the shortening of SB and "use this designation in the emitted titles, in the official documentation and in the communications towards the others".*

*A clear sign of transparency, with the consequent reputation value.*

**Sommario:** 1. Introduzione. – 2. B-Corp americane: Come ci si è arrivati? – 3. *Benefit Corporation* e *B-Corp*<sup>TM</sup>: La Realtà Americana dalla sua nascita al suo odierno consolidamento. – 4. La realtà delle *B-Corp*<sup>TM</sup> in Italia. – 5. Le dieci aziende italiane che ad oggi beneficiano del marchio *B-Corp*. – La legge italiana e i suoi possibili effetti sulle aziende.

## 1. Introduzione

Le *Benefit Corporation* sono un'innovazione assai interessante nel panorama internazionale delle entità societarie. L'Italia è il primo paese europeo a prevedere quest'istituto giuridico e i suoi effetti non sono ancora del tutto certi; per questa ragione, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, nell'ambito delle proprie ricerche, ha costituito un gruppo di lavoro con lo scopo di approfondire scientificamente il tema, monitorare il processo attuativo della norma e i suoi futuri effetti sulle aziende e sull'economia italiana in generale.

Tale gruppo di lavoro è composto da Andrea Rampa nonché Giovanni Castellani e Dario De Rossi (i quali, con Rampa, hanno condiviso la stesura di questo documento), oltreché Lorenzo Magrassi.

La *Benefit Corporation* come forma organizzativa, nasce con l'intento di coniugare la prospettiva lucrativa di una qualsiasi società commerciale con uno o più obiettivi sociali e/o ambientali di cui la stessa intende farsi carico. Diciamo subito che si tratta di un'evoluzione sostanziale della responsabilità sociale d'impresa, più che di una forma d'impresa sociale.

Se infatti la responsabilità sociale d'impresa è una mera politica di autoregolamentazione cui la società, volontariamente, decide di sottoporsi rendendo così la propria *mission* e il proprio *business model* “etico” e “socialmente responsabile”, attraverso la costituzione di una *Benefit Corporation* vi è un ulteriore passo in avanti, uno sforzo maggiore da parte dell'azienda nella direzione della responsabilità sociale. Sostanzialmente, secondo noi, la *Benefit Corporation* è valutabile come una “*società che fa Corporate Social Responsibility con commitment*”.

La società, infatti, qualora decida di conformarsi come una *Benefit Corporation* sceglie (e dunque deve) di perseguire contemporaneamente sia obiettivi “*profit*” che obiettivi “*non profit*”. Si noti che i sostenitori delle *Benefit Corporation* non amano parlare di compromesso oppure di ibrido, si tratta di una “complementarietà” tra i due orientamenti. Nella fattispecie, l'idea dei promotori è d'influenzare la filosofia di fare impresa, di fare in modo che il mercato “premi” le *Benefit Corporation* così che, un giorno, tutte le aziende diventino delle *Benefit Corporation*.

Inizialmente, questo nuovo modo di fare impresa è stato percepito e concepito negli USA nel corso dell'ultimo decennio: la promozione del nuovo orientamento aziendale avviene su tre diversi fronti:

- ✓ Economico: una *non profit* s'incarica di analizzare quali delle aziende presenti su un territorio si comportano come una “*B-Corp*” e quali no;
- ✓ Giuridico: promuovere (fare *lobbying*) affinché vi sia la presenza della fattispecie “*Benefit Corporation*” nel diritto societario;
- ✓ Aziendalistico: promuovere la diffusione nel mercato di uno specifico *standard* di valutazione delle aziende.

Sembra trattarsi di una strategia molto interessante e ben articolata.

Al fine di analizzare il fenomeno e la sua diffusione ed evitare equivoci terminologici, è però utile, fin da subito, argomentare con la necessaria enfasi la differenza tra *Benefit Corporation* e le *B-Corp*<sup>1</sup>. Diciamo quindi subito che mentre le prime (*Benefit Corporation*) sono un istituto giuridico, le seconde (*B-Corp*) derivano solo da una certificazione indipendente.

Nel prosieguo verrà mostrato come le *B-Corp* e le *Benefit Corporation* siano due fenomeni per molti versi distinti e come, non sempre nei territori in cui si sviluppano molte aziende certificate *B-Corp*, vi siano leggi che danno dignità giuridica alle *Benefit Corporation* e viceversa.

Questo primo documento della FNC propone una disamina critica della realtà americana e della sua evoluzione, delle realtà delle *B-Corp* attualmente attive in Italia e una prima analisi dei possibili effetti della nuova legge nella realtà italiana. Ne seguiranno altri che esamineranno singoli aspetti del fenomeno appena nato.

## 2. *B-Corp* americane: Come ci si è arrivati?

La visione tradizionalista della *corporate governance* vede l'azienda come un'entità orientata unicamente al profitto, da realizzarsi all'interno del recinto descritto dalla legislazione (nazionale e internazionale) in cui l'impresa opera<sup>2</sup>. Si tratta però di un approccio ormai quasi del tutto superato, in diverse forme e con diversi orientamenti talvolta distinti tra loro; già infatti l'idea stessa di *Corporate Social Responsibility*, largamente accettata, supera la teoria del “solo profitto”.

---

<sup>1</sup> *Certified B-Corp™* è la certificazione volontaria di una *Corporation* e si distingue dalla forma giuridica prevista dalle varie legislazioni. Nel documento tale distinzione sarà centrale e ampiamente studiata.

<sup>2</sup> *Friedman, M. (1970)*. The social responsibility of business is to increase its profits. **The New York Times Magazine**, p. SM17.

Nell'analisi dell'evoluzione aziendalistica americana, è tuttavia importante tenere in dovuta considerazione il ruolo che ha giocato la tradizione di *common-law*, tipica dei paesi anglosassoni.

Si comprende allora perché diversi passaggi epocali siano stati segnati da sentenze più che da innovazioni legislative; un esempio emblematico, seppure molto datato, fu l'affermazione del principio che, nella gestione dell'impresa, gli amministratori devono perseguire, la massimizzazione del profitto. Si tratta della storica sentenza del 1919, processo Dodge vs Ford; sentenza, che ha quindi consolidato la posizione della “*shareholder supremacy*”, con la quale si stabilì che gli azionisti avevano il diritto a massimizzare, con ogni modo lecito, i propri profitti.

Sappiamo che la “tenuta” politica e concettuale di tale sentenza è venuta via via meno nel tempo; la stessa teoria della *Corporate Social Responsibility* ha posto in essere degli *input* sulla strategia aziendale in contraddizione con la giurisprudenza americana del tempo. I *decision makers* delle imprese (gli amministratori) infatti, si sono via via resi conto di quanto gli aspetti sociali e ambientali fossero fattori critici per il successo e la determinazione di un vantaggio competitivo. L'attenzione alla “*bottom line*”, intesa come valore economico prodotto dalla differenza fra ricavi e costi, si ampliava e acquisiva quindi l'influenza della dimensione sociale declinandosi, prima, in “*double bottom line*” e poi, con l'integrazione anche della dimensione ambientale, in “*triple bottom line*”.<sup>3</sup>

È vero che dall'epoca della decisione Dodge vs Ford si sono susseguite numerose azioni di responsabilità nei confronti di amministratori che, nella loro gestione, avrebbero violato il principio della massimizzazione del profitto perseguendo anche politiche di *Corporate Social Responsibility*, tuttavia, la giurisprudenza statunitense ha maturato, gradualmente, l'applicazione di un “*business judgment rule*” che, quanto meno per le decisioni ordinarie, poteva prevedere che un amministratore non avrebbe violato il proprio dovere fiduciario agendo, informato, in buona fede e nel miglior interesse della società. Si è purtroppo trattato, però, di una misura insufficiente; prova ne sia che tale *business judgment rule* è rimasto, comunque, subordinato agli interessi degli azionisti.

Dato in estrema sintesi, questo *framework* giuridico, è chiaro come fosse diventato oltremodo rischioso e frustrante perseguire obiettivi di massimizzazione della “*multipla bottom line*”, soprattutto quando si trattava di transazioni che comportavano situazioni di *trade-off* di valore creato a favore dei vari *stakeholder*; l'incertezza risiedeva proprio sulla legittimità di puntare ad un equo bilanciamento del valore complessivamente generato (valore

---

<sup>3</sup> [Cummings, B \(2012\). Benefit Corporations: how to enforce a mandate to promote the public interest. Columbia Law Review, Vol. 112, 581-586.](#)

economico, sociale e/o ambientale) fino ad arrivare, nell'ordinamento statunitense, a porre addirittura una questione di legalità sulla *Corporate Social Responsibility*<sup>4</sup>.

Naturale fu, a questo punto, l'esigenza di circoscrivere "almeno" le responsabilità degli amministratori; furono così adottati da numerosi Stati americani, fin dal 1983, i cosiddetti "*constituency statutes*" cioè degli atti normativi che consentono agli amministratori, nell'esercizio della loro attività, di considerare, oltre agli interessi degli azionisti (*shareholder*) anche quelli di altri portatori di interessi (*stakeholder*).

Notiamo che detti atti, proprio in quanto introdotti nei singoli ordinamenti giuridici dei vari Stati, sono fra loro diversi pur nascendo tutti dalla necessità di dare una risposta di garanzia per quegli amministratori di società *profit* che, nell'esercizio del loro mandato, intendessero tutelare gli interessi di una molteplicità di *stakeholder*. Da sottolineare, comunque, che i "*constituency statutes*" permettono, ma non obbligano, gli amministratori a perseguire interessi di diverse categorie di *stakeholder*<sup>5</sup>.

L'adozione di questi atti, che peraltro non è stata generalizzata a livello federale, non ha chiarito completamente come una società commerciale tradizionale possa promuovere obiettivi sociali e, soprattutto, ha mantenuto un largo margine di discrezionalità circa le decisioni che un giudice, nel merito di una causa, abbia la possibilità di prendere. Ciò ha fatto maturare definitivamente la consapevolezza che "il modello tradizionale di società limita il modo in cui gli imprenditori socialmente responsabili possono utilizzare il veicolo societario per perseguire il benessere sociale"<sup>6</sup>.

Sempre negli Stati Uniti, una prima risposta all'emergente bisogno di strutture giuridiche più adeguate allo scopo, è arrivata con il riconoscimento, da parte di diversi Stati, di una nuova tipologia di società, la "*Low profit limited liability company (L3C)*" che, compenetra i vantaggi delle società a responsabilità limitata tradizionali (LLC) con i benefici sociali delle organizzazioni *non profit*.

Tuttavia, pur possedendo una struttura legale che facilita gli investimenti a finalità sociale, questo istituto non è tale da soddisfare appieno il mondo *for profit* in quanto si tratta di una "*business entity*" che deve avere come obiettivo primario la realizzazione di uno scopo socialmente utile e non la massimizzazione del reddito; si tratta, in definitiva, di un "ibrido" che consente un avvicinamento del settore *non profit* al *profit*, pur mantenendo le tipiche

---

<sup>4</sup> [Bisconti, A. \(2009\). The Double Bottom Line: Can Constituency Statutes Protect Socially Responsible Corporations Stuck in Revlon Land. \*Loyola of Los Angeles Law Review\*, Vol. 42.](#)

<sup>5</sup> [Hiller, J. S. \(2013\). The Benefit Corporation and Corporate Social Responsibility. \*Journal of Business Ethics\*, Vol. 118, 289-290.](#)

<sup>6</sup> [Deskings, M. \(2011\) Benefit Corporation legislation, version 1.0. A breakthrough in stakeholder rights? \*Lewis & Clark Law Review\*, Vol. 15.](#)

agevolazioni fiscali del primo<sup>7</sup> <sup>8</sup>. Riteniamo, insomma, che si tratti di uno dei tanti modelli che non ha funzionato, che non è riuscito a rispondere alle proprie ambizioni.

La realtà è che sono stati, da un lato, proprio i vincoli di impermeabilità dei tre settori (pubblico, *business* e *non profit*) e, dall'altro, la necessità di convergenza degli stessi verso efficienti sistemi organizzativo-gestionali più rispondenti alle istanze sociali ed ambientali provenienti dal mercato, che hanno favorito la nascita di nuove forme giuridiche maggiormente adatte per quegli imprenditori determinati ad integrare obiettivi sociali con metodi di gestione marcatamente “*business*”.

La rigidità delle funzioni e delle prerogative delle imprese ha quindi generato, negli USA, l'esigenza di pervenire ad un'entità giuridica che incorporasse, al contempo, esigenze *for-profit* con esigenze *non profit*: “*For most of the twentieth century, for-profit corporations have been regarded as a type of legal monolith solid, unchanging fabrications of the law (...) markers on legal landscape that stood in sharp contrast to their equally monolithic antithesis, the non-profit corporation*”<sup>9</sup>.

Interessante la prospettiva proposta da *Regina Robson (2015)* che utilizza un approccio di *game theory* per spiegare l'importanza della presenza di una *business entity* come le *Benefit Corporation* unitamente al loro riconoscimento normativo. Nella Teoria dei Giochi, un partecipante attua un comportamento strategico quando tiene in considerazione come un secondo partecipante si comporterà nel prendere una determinata decisione e, a sua volta, il secondo partecipante tenderà a comportarsi nello stesso modo. L'autrice, al riguardo, formula il seguente esempio: due atleti partecipano ad una maratona, corrono a velocità diverse, però (poiché amici) vogliono re-incontrarsi alla fine della competizione; nel gioco proposto si presentano tre possibili luoghi d'incontro: ciascuno dei due maratoneti avrà un'utilità positiva se incontra l'altro, altrimenti la sua utilità sarà nulla.

Runner 1	Runner 2		
	Finish Line	Hospitalty Tent	Transit Hub
Finish Line	<b>1,1</b>	0,0	0,0
Hospitalty Tent	0,0	<b>1,1</b>	0,0
Transit Hub	0,0	0,0	<b>1,1</b>

<sup>7</sup>[www.totalimpactcapital.com/uploads/2/8/0/5/28059989/basic\\_l3c\\_explanation\\_history.pdf](http://www.totalimpactcapital.com/uploads/2/8/0/5/28059989/basic_l3c_explanation_history.pdf)

<sup>8</sup> [Cooney, K., Koushyar, J., Lee, M., Murray, H. \(2014\) Benefit Corporation and L3C adoption: A survey. Stanford Social Innovation Review](#)

<sup>9</sup> [Robson, R. \(2015\). A new look at Benefit Corporations: Game Theory and Game Changer. American Business Law Journal Vol. 52, Issue 3, pp. 501-555.](#)

Dal teorico al pratico: l'autrice presenta l'evidenza che alla maratona di New York, l'organizzazione dell'evento predispone dei "focal point" (*finish line, hospitality tent e transit hub*) per aiutare i podisti ad incontrarsi finita la gara. Dunque, secondo Regina Robson, le *Benefit Corporation* sono degli utili *focal point*<sup>10</sup> che, attraverso le disposizioni normative che le regolano, possono diventare il catalizzatore (*norm catalyst*) di tutti gli imprenditori desiderosi di fare impresa in un "certo modo" e, per questa via, potrebbero diventare dei *game changer*, cioè dei potenti agenti di cambiamento del panorama economico-organizzativo. Infatti, secondo l'autrice, la "*game theory suggests that the existence of a readily identifiable focal point can increase the probability that the parties will be able to coordinate their activities*"<sup>11</sup>. *E questo porta a ritenere che, laddove un beneficio sia intangibile o che richieda del tempo per materializzarsi (short term benefit VS long term benefit), la fiducia e la comunicazione fra gli attori diventa un importante fattore per incoraggiare e sostenere una loro coordinazione verso un fine comune.*

Ed è proprio in un contesto di riferimento di questo tipo che si può collocare la strategia posta in essere da *B-Lab*, la *non profit* fondata da Jay Coen Gilbert, Bart Houlahan e Andrew Kassoy: La prospettiva di concepire, cioè, *in laboratorio* un "quarto settore" capace di far convergere diversi orientamenti economici, giuridici ed organizzativi: *We envision a new sector of economy, which harnesses the power of private enterprise to create public benefit* (*B-Lab*, 2013)<sup>12</sup>. Proprio all'interno di questo nuovo panorama, la *Benefit Corporation* potrà diventare la forma organizzativa in grado di guidare la creazione di benefici per tutti gli *stakeholders* dell'azienda "*not just shareholders*". Tale forma organizzativa avrà (e ad oggi, in molti Stati Americani ha) una sua fattispecie legale fondata sulla creazione di un impatto positivo e reale sulla società e sull'ambiente, sull'espansione dei rapporti fiduciari e dell'informazione verso l'esterno di tutte le importanti informative non-finanziarie con una certificazione esterna.

Gli *standard* di valutazione esterni presi in considerazione da *B-Lab*, al fine di far acquisire alle imprese (meritevoli) lo status di *Certified B-Corp*<sup>TM</sup> sono diversi e sono di seguito elencati così come riassunti da Wilburn K. e Wilburn R. (2014):

- ✓ Il *B Impact Assessment*<sup>13</sup>, un "*free tool*" prodotto direttamente da *B-Lab* per valutare la *corporate social performance* e la sostenibilità ambientale;

<sup>10</sup> Si tratta di una semplificazione, in realtà Regina Robson fa anche una distinzione approfondita. Le *Benefit Corporation* vengono viste come *focal point* nella fattispecie di "*entity formation*" e come *game changers* (con incertezza) nella fattispecie di "*entity behaviour*". Ovviamente, il presente documento non vuole procedere con analisi maggiormente approfondite, tuttavia si ritiene che la stessa sia un'interessante distinzione.

<sup>11</sup> Tale impostazione trova ulteriore solidità facendo riferimento anche al concetto di *razionalità del criterio di scelta* oggetto di approfondite analisi economiche cui si rimanda per eventuali ulteriori approfondimenti.

<sup>12</sup> <https://www.bcorporation.net/what-are-b-corps/the-b-corp-declaration>

<sup>13</sup> <http://bimpactassessment.net/>



- ✓ Il GRI (*Global Reporting Initiative*)<sup>14</sup>;
- ✓ L'ISO 26000 (*International Standardization Organization*)<sup>15</sup>;
- ✓ L'UL 880, uno *standard* creato da *Underwriters Laboratories*<sup>16</sup>;
- ✓ Certificazioni rilasciate da *Food Alliance*<sup>17</sup> e *Sustainable Agriculture Network* (SAN)<sup>18</sup>, ovviamente si parla, in questa fattispecie, di aziende attive nell'agroalimentare;
- ✓ Certificazioni rilasciate da *Green Seal Business*;
- ✓ *Sustainability Accounting e Management System framework for product and eservice*, certificazioni rilasciate da *People 4 Earth*<sup>19</sup>.

### 3. *Benefit Corporation* e *B-Corp*<sup>TM</sup>: La Realtà Americana dalla sua nascita al suo odierno consolidamento

La necessità di un nuovo *business model* in grado di combinare una *mission* orientata al profitto con valori etici dai quali non poter prescindere (quindi includendo anche una sorta di *commitment*) era chiara e già largamente dibattuta in letteratura<sup>20</sup>. Proseguendo le riflessioni fatte in precedenza, riteniamo utile fare una veloce disamina storica della diffusione negli USA e ora anche in Italia, delle *B-Corp* prima e delle *Benefit Corporation* poi, analizzandone anche il consenso che hanno ricevuto sia dall'economia dei territori che dai legislatori degli stessi.

Le *Benefit Corporation* vedono il loro primo riconoscimento legislativo in Maryland, nel 2010. Tale legittimazione giuridica avviene in un quadro in cui, dal punto di vista economico, vi è una ricerca della c.d. *terza via* tra il *profit* e il *non profit*. Il termine utilizzato per descrivere questa terza via è "*for-benefit*". Come si è giunti alla formulazione di questa nuova idea di organizzazione sociale? Come già argomentato, le *Benefit Corporation* possono essere osservate come un "livello superiore" della *Corporate Social Responsibility*, o meglio, una sua istituzionalizzazione. Qualora si analizzi la responsabilità sociale di un'azienda *profit*, se ne studia una semplice opportunità strategica che, qualora l'impresa lo ritenga opportuno, viene portata avanti nelle politiche aziendali.

<sup>14</sup> <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

<sup>15</sup> <http://www.iso.org/iso/home.html>

<sup>16</sup> <http://ul.com/>

<sup>17</sup> <http://foodalliance.org/>

<sup>18</sup> <http://san.ag/web/>

<sup>19</sup> <http://www.people4earth.org/>

<sup>20</sup> [Sabeti, H. \(2011\). The for-benefit enterprise. Harvard Business Review 89\(11\), pp. 99-104.](#)

La *Benefit Corporation*, invece, si vincola (si parla infatti di “vincolo di missione”) ad adottare determinati comportamenti ad alto valore sociale e qualora non lo faccia, viene meno ad obblighi statutari e quindi oltre che alla propria *mission*, anche ad obblighi giuridici.

Notiamo come questa nuova realtà piaccia a molti e non soltanto per il fascino etico che evoca. Molti politici, operatori ed economisti, tra cui addirittura un premio Nobel (Robert Shiller<sup>21</sup>), se ne sono occupati, talvolta perfino con toni trionfalistici. Yvon Chouinard, fondatore della più grande *Benefit Corporation* del mondo, *Patagonia*, argomenta il successo della propria azienda partendo principalmente da un supposto fallimento storico, sia delle aziende *profit* che delle aziende *non profit*.

E pur tenendo in considerazione un possibile conflitto d’interessi, l’analisi proposta da Chouinard, non è tuttavia così fantasiosa. Le *Benefit Corporation* avrebbero la peculiarità di essere “desiderabili” da un maggior numero di *stakeholder* e di avere una migliore efficienza economica rispetto alle *non profit*. Inoltre, nei confronti di una pura azienda *profit*, le *Benefit Corporation*, adottando criteri di sostenibilità e di rispetto dell’ambiente, nel lungo periodo potranno condurre ad una migliore remuneratività, e dunque a vantaggio anche degli azionisti.

Risulta naturale, in questo documento, argomentare come i maggiori dubbi sulla “lunga vita” delle *Benefit Corporation* riguardino maggiormente le possibili difficoltà nel breve periodo. Non vogliamo essere cinici, ma su cosa accade nel lungo periodo John Maynard Keynes è stato fin troppo chiaro. Tuttavia, la portata innovativa di quest’idea sembra essere chiara ed immediata; nel contesto, la sua apertura verso l’esterno è uno dei caratteri più interessanti che può far pensare ad una certa “immortalità” dell’azienda, o quantomeno ad una sua capacità trans-generazionale di creare valore.

Risulta infatti oggettivamente indubitabile, che attraverso una *Benefit Corporation*, la collettività ha una maggiore possibilità d’intervenire nella vita produttiva dell’impresa, soprattutto perché è possibile accedere a maggiori informazioni riguardo alla vita produttiva della società, visti gli obblighi di trasparenza e rendicontazione cui si sottopone.

Ovviamente, tale trasparenza e comunicazione all’esterno, si attua nei modi più differenti (nelle *references* alla fine di questo lavoro, sono disponibili le singole leggi dei 29 Stati americani che, ad oggi, prevedono le *Benefit Corporation* nelle proprie legislazioni) e non è volontà del presente documento fornire al lettore una comparazione legislativa dettagliata. Tuttavia la semplice conoscenza della vita aziendale da parte degli *stakeholder* può essere all’origine di un legame della società a doppio filo con la comunità e con il profitto. Si pensi ad esempio alle tematiche legate alla tutela ambientale: da sempre vi è un

---

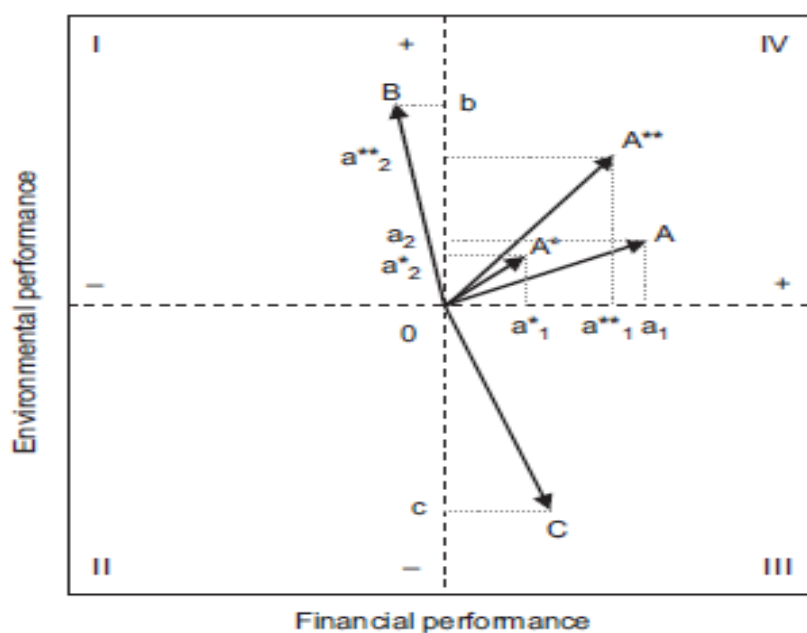
<sup>21</sup> Premio Nobel per l’Economia nel 2013 insieme a Eugene Fama e Lars Peter Hansen per “*le loro analisi empiriche sui prezzi delle attività finanziarie*”.

Pagina personale: <http://www.econ.yale.edu/~shiller/>

conflitto tra occupazione e tutela del territorio, e da sempre le preferenze degli individui rispetto all'ambiente cambiano in base al reddito. È lecito supporre, infatti, che un disoccupato sia meno attento alla tutela del territorio rispetto ad un occupato, come è lecito pensare che in un Paese in via di sviluppo l'attenzione al cambiamento climatico sia minore rispetto ad un paese occidentale sviluppato; il risultato odierno (sotto gli occhi di tutti) è che i Paesi in via di sviluppo sono anche i luoghi del pianeta più inquinati.

Secondo i fautori delle *Benefit Corporation*, allora, le stesse sono la soluzione per coniugare crescita e sviluppo sostenibile. Nel tempo la collettività cambierà le preferenze tra occupazione e tutela del territorio e con esse cambieranno anche le aziende.

Seguendo questo paradigma, è infatti, importante sottolineare come, quantomeno potenzialmente, il fenomeno delle *Benefit Corporation* sia in grado di ostacolare il *green-washing*<sup>22</sup> (e cioè, in estrema sintesi il proporsi sul mercato come *green*, quando in realtà non lo si è) di cui, purtroppo, molte aziende si sono rese protagoniste nell'ultimo decennio (un po' in tutto il mondo). Una visione di lungo periodo in grado di minimizzare il rischio di politiche di *green-washing*, infatti, da sola basterebbe per giustificare l'ingresso nella legislazione di qualsiasi Paese delle *Benefit Corporation*.



Fonte: Figge e Hahn (2012) – p. 93

<sup>22</sup> Con il termine *greenwashing*, intendiamo più specificamente: “Un’azienda che spende maggiori risorse per mantenere e/o proporre un’immagine di sé “environmental friendly” rispetto a quelle impiegate per migliorare le proprie performance ambientali”.

Ma quand'è che (e sulla base di quali valutazioni) un'azienda dovrebbe decidere di adottare una logica produttiva legata alla sostenibilità? Un'utile risposta è data dall'analisi di Frank Figge e Tobias Hahn (2012)<sup>23</sup>. L'articolo riesce a dare un quadro teorico legato all'incentivo di strategie *win-win* delle aziende, rappresentato graficamente nella figura precedente.

Gli autori utilizzano efficacemente un approccio grafico per studiare le *performance* finanziarie “*alongside*” (in parallelo con) le *performance* ambientali scaturenti da una determinata strategia aziendale

I vettori (A, A\*, A\*\*, B e C) rappresentano le possibili strategie che generano valore (o disvalore) complessivo rappresentato dall'area, dagli stessi, sottesa nei vari quadranti del grafico. I quadranti rappresentano i differenti livelli di valore che l'implementazione di tali strategie può creare in termini di performance ambientali e finanziarie.

È facile comprendere subito tre possibili (o probabili) distorsioni di contesto in un'ottica di “*business as usual*”:

- 1) Se ci sono differenti strategie alternative, verrà scelta quella che genera la prestazione economica più alta, indipendentemente dal valore complessivo creato; ad esempio fra strategia “A” e “A\*\*” si tenderà a scegliere la strategia “A” anche se quella “A\*\*” crea un valore complessivo (in termini di *performance* ambientali ed economiche) superiore alla strategia “A” (che genera, però, migliori *performance* economiche).
- 2) Le alternative che comportano una perdita economica saranno sempre postergate a quelle che comportano risultati economici positivi anche se comportano grandi perdite di valore ambientale (qualsiasi strategia del quadrante III come ad esempio la strategia “C”, verrà preferita a qualsiasi strategia del quadrante I come ad esempio la strategia “B”);
- 3) Le alternative *win-win*, quelle del IV quadrante, saranno sempre preferite a quelle che presentano dei casi di *trade-off* anche se questi ultimi comportano una più alta creazione di valore complessivo.

Per questo motivo le situazioni *win-win* devono essere valutate in maniera critica in quanto non rappresentano necessariamente la migliore soluzione in termini strategici nell'ipotesi di voler integrare la visione economica con quella ambientale. Infatti, per esempio, la strategia “A\*” potrà essere preferita (e così normalmente avviene) nei casi di *trade-off* che la mettono in concorrenza con la strategia “B” che creerebbe un valore complessivo (ambientale e finanziario) maggiore, ma una *performance* finanziaria minore rispetto alla strategia “A\*”.

---

<sup>23</sup> [Figge, F., & Hahn, T. \(2012\). Is green and profitable sustainable? Assessing the trade-off between economic and environmental aspects. \*International Journal of Production Economics\*, 140\(1\), 92-102.](#)

L'analisi grafica proposta da Figge e Hahn (2012) è di sicuro aiuto alla comprensione delle distorsioni economiche che si realizzano ai danni della sostenibilità ambientale (ma analogo ragionamento sarebbe valido anche se si ragionasse in termini di sostenibilità sociale). Nella fattispecie, la distorsione secondo cui tra differenti *performance* ambientali positive verrà preferita quella che produce una *performance* finanziaria superiore è ben descritta: la strategia "A", come detto, verrà preferita alla strategia "A\*", in quanto sia le *performance* ambientali che finanziarie sono migliori; inoltre, la strategia "A" sarà preferita anche rispetto ad "A\*\*", nonostante quest'ultima strategia abbia delle *performance* ambientali maggiori.

Corollario di tale analisi è che la creazione di valore condiviso<sup>24</sup> teoricamente rappresenta la creazione di valore economico attraverso l'implementazione di strategie che producono valore anche per l'ambiente e la società e che massimizzino tale valore complessivo. Per raggiungere tali obiettivi è tuttavia necessario un forte *commitment* da parte della *governance* aziendale; è inoltre necessario implementare ed attuare efficaci metriche di misurazione del valore creato, efficienti strumenti di rendicontazione ed adeguati metodi di comunicazione.

E una *Benefit Corporation* ha già tutti questi pre-requisiti nel proprio DNA.

A questo punto, al di là della dimensione teorica, il presente documento ha l'obiettivo di studiare l'utilità di un intervento legislativo a supporto dell'ingresso di una nuova realtà organizzativa nella moderna economia.

Occorre, a tal proposito, tornare a dare una prospettiva storica alla nascita delle *Benefit Corporation* nelle legislazioni americane. Prima della nascita delle *Benefit Corporation*, che compaiono, come già argomentato, per la prima volta nella legislazione del Maryland (2010), nasce la *certificazione B-Corp*, una sorta di *rating*, oppure anche una sorta di strumento utile alla creazione di una "community di imprese". Quantomeno questo è l'obiettivo dichiarato dai fondatori<sup>25</sup> di "B Lab" una *non profit* che indirizza il proprio *core* principalmente su tre direttrici: 1) emissione di "marchi" *Certified B-Corp™*, con l'obiettivo di creare un comunità d'impresa *for-benefit*; 2) *lobbying* a favore di un riconoscimento giuridico dell'impresa *for-benefit*; 3) diffusione del *Global Impact Investing Rating System (GIIRS)*, uno *standard* di valutazione aziendale fortemente orientato agli impatti e alla creazione di valore.

Storicamente, quindi, l'idea di aziende *for-profit* ha avuto una sua prima concretizzazione, attraverso il rilascio di uno specifico certificato che oggi, nel mondo, è

<sup>24</sup> [Porter M. E., Kramer M. R., 2011. Creare Valore Condiviso. Harvard Business Review Italia gennaio/febbraio 2011, 68-85.](#)

<sup>25</sup> Coen Gilberm, Bart Houlahan e Andrew Kassoy i tre imprenditori che nel 2006 fondano "B Lab".

detenuto da 1.588 aziende<sup>26</sup>. La *road-map* seguita (ed in larga parte riuscita) dai promotori, ha visto l'emissione dei primi certificati nel 2007; successivamente ed in forza della presenza sui territori di aziende detentrici del riconoscimento *B-Corp*, si è passati ad un'azione propositiva sui legislatori americani fino ad ottenere una dimensione giuridica delle *Benefit Corporation* (a partire dal 2010)<sup>27</sup>.

Nonostante *B-Corp* e *Benefit Corporation* abbiano una storia comune e per molti versi interdipendente, crediamo importante sottolineare, ancora una volta, che le due entità rimangono distinte: sia per via dell'apparato giuridico sottostante le *Benefit Corporation*, che per la natura del marchio *B-Corp*, il quale è e resta solo una certificazione.

È stato osservato ad esempio, che con la certificazione *B-Corp* si va a misurare l'impatto ambientale e sociale dell'azienda in un dato momento. Ma la sola certificazione non dà garanzie nel medio-lungo termine. Infatti, ad un certo momento, potrebbe cambiare il *management*, decidendo di togliere la certificazione. La forma giuridica, assunta legalmente dalla *Benefit Corporation*, invece, cambia il sistema in cui opera l'azienda nel lungo periodo.

In altri termini la certificazione conferisce rigore nel breve termine, mentre la forma giuridica dà l'*imprinting* di missione. Noi crediamo, comunque, che siano due cose che possono andare di pari passo, il progetto è lo stesso; i due aspetti mostrano una stretta connessione.

Si comprende così perché, ad oggi, esistano Stati americani senza alcuna legislazione sulle *Benefit Corporation*, dove perciò le imprese *for-benefit* non hanno alcuna dignità giuridica, nei quali operano decine di aziende cui *B-Lab* ha concesso la certificazione *B-Corp*. Nello Stato di Washington, ad esempio vi sono 31 aziende certificate<sup>28</sup> anche se il legislatore locale non ha previsto alcuna norma a riguardo. Al contrario, in Arkansas e in West Virginia, esiste la legge sulle *Benefit Corporation* ma non è riscontrata alcuna *B-Corp* certificata.

L'esperienza americana, ancora in divenire, può fornire utili informazioni ai legislatori e agli operatori europei; la prima informazione da tenere ben presente è la rilevante dicotomia tra mondo economico e legislazione. Il legislatore non può e non deve in nessun modo sostituirsi alle agenzie di *rating*. La certificazione *B-Corp*<sup>TM</sup> e la dignità giuridica di un'impresa *for-benefit*, quindi di una *Benefit Corporation*, sono cose ben distinte. È vero che la presenza su di un territorio di molte aziende certificate *B-Corp* è sicuramente una sorta di "indice di esigenza" della dignità giuridica delle *Benefit Corporation* da parte del tessuto

<sup>26</sup> <http://www.bcorporation.net/>

<sup>27</sup> [Dimensione giuridica fortemente indirizzata dal framework giuridico Model Benefit Corporation Legislation \(MBCL\) proposto da B-Lab \(http://benefitcorp.net/sites/default/files/Model%20Benefit%20Corp%20Legislation%204%2016.pdf\) e considerato nella legislazione di vari Stati](http://www.bcorporation.net/sites/default/files/Model%20Benefit%20Corp%20Legislation%204%2016.pdf)

<sup>28</sup> [https://www.bcorporation.net/community/find-a-B-Corp?search=&field\\_industry=&field\\_city=&field\\_state=Washington&field\\_country=United+States](https://www.bcorporation.net/community/find-a-B-Corp?search=&field_industry=&field_city=&field_state=Washington&field_country=United+States)

aziendale, ma essa non sembra richiedere una sua automatica adozione legislativa. In altri termini potremmo anche dire che una società certificata *B-Corp* è pronta per diventare Società *Benefit* (con la trasformazione dello statuto). La dimensione dell'impatto positivo che viene misurata dalla certificazione va cioè declinata in una missione da integrare nello statuto. L'azienda deve quindi fare lo sforzo di esplicitare l'oggetto sociale rispetto al quale i futuri amministratori saranno chiamati a rispondere. Allo stesso tempo, una società con la forma giuridica *Benefit* potrebbe però anche non raggiungere il punteggio necessario per la certificazione, la soglia necessaria per superare l'*assessment* per diventare *B-Corp*. E ciò perché la certificazione guarda oltre l'oggetto sociale con un approfondimento diverso, sul presente.

**La seguente tabella evidenzia la correlazione fra numero di *B-Corp*<sup>TM</sup> certificate da B-Lab e Stati che hanno introdotto normativamente la figura giuridica delle Benefit Corporations.**

Stato	# <i>B-Corp</i> <sup>TM</sup>	Legge	Stato	# <i>B-Corp</i> <sup>TM</sup>	Legge
<i>Alaska</i>	1		<i>Michigan</i>	9	
<i>Hawaii</i>	7	✓	<i>Indiana</i>	1	
<i>Washington</i>	31		<i>Ohio</i>	8	
<i>Oregon</i>	61	✓	<i>Kentucky</i>	-	
<i>California</i>	226		<i>Tennessee</i>	4	✓
<i>Idaho</i>	8	✓	<i>Mississippi</i>	5	
<i>Nevada</i>	1	✓	<i>Alabama</i>	-	
<i>Montana</i>	4	✓	<i>Maine</i>	2	
<i>Wyoming</i>	1		<i>New Hampshire</i>	6	✓
<i>Utah</i>	1	✓	<i>Vermont</i>	25	✓
<i>Arizona</i>	10	✓	<i>Massachusetts</i>	35	✓
<i>Colorado</i>	67	✓	<i>New York</i>	104	✓
<i>New Mexico</i>	3		<i>Rhode Island</i>	2	✓
<i>North Dakota</i>	-		<i>Connecticut</i>	4	✓
<i>South Dakota</i>	-		<i>Pennsylvania</i>	56	✓
<i>Nebraska</i>	1	✓	<i>New Jersey</i>	5	✓
<i>Kansas</i>	3		<i>West Virginia</i>	-	✓
<i>Oklahoma</i>	-		<i>Virginia</i>	19	✓
<i>Texas</i>	19		<i>Delaware</i>	2	✓
<i>Minnesota</i>	6	✓	<i>Maryland</i>	11	✓
<i>Iowa</i>	2		<i>Washington D.C.</i>	17	✓
<i>Missouri</i>	5		<i>North Carolina</i>	31	
<i>Arkansas</i>	-	✓	<i>South Carolina</i>	2	✓
<i>Louisiana</i>	1	✓	<i>Georgia</i>	6	
<i>Wisconsin</i>	3		<i>Florida</i>	9	✓
<i>Illinois</i>	20	✓	<b>Totale</b>	<b>844</b>	<b>29/51</b>

Fonte: <https://www.bcorporation.net/community/find-a-b-corp>

#### 4. La realtà delle *B-Corp*<sup>TM</sup> in Italia

L'Italia è uno di quei paesi in cui imprese certificate "*B-Corp*" erano già presenti prima che il Parlamento desse dignità giuridica alle *Benefit Corporation*. Come già argomentato, il rapporto di equivalenza tra la certificazione e la presenza nel diritto societario degli enti "*for-benefit*" non è diretta né scontata e sarebbe un errore grave non averlo ben presente.

La certificazione "*B-Corp*" è rilasciata dalla "*B-Lab*", un'organizzazione *non profit* che, come descritto in precedenza, ha il preciso scopo di analizzare il tessuto economico di un determinato territorio al fine di certificare, ed in prospettiva "censire", le aziende che adottano comportamenti e strategie aziendali *for-benefit*. Si tratta di un momento propedeutico all'affermazione della necessità di concepire un *framework* giuridico per le aziende *for-benefit*.

La presenza nel nostro territorio di aziende che possono vantare tale marchio è, testimone di una volontà, ancora in formazione, del nostro tessuto economico di aderire a quest'iniziativa.

Nello specifico, molte aziende che desiderano contraddistinguersi per una loro elevata *performance* su uno o più aspetti di sostenibilità (economica, sociale o ambientale) richiedono di ottenere tale certificazione. Soprattutto in questa fase, si ottiene una sorta di "effetto-novità" che si traduce in una strategia di *marketing* etico.

Tanto per intenderci un po' meglio, indichiamo, di seguito, le fasi necessarie per ottenere il marchio *B-Corp*<sup>29</sup>:

- **Prima Fase.** Consiste in un'auto-valutazione dell'impresa; l'azienda spontaneamente compila un questionario: successivamente il *B-Corp Impact Assessment* mette a disposizione documenti a supporto della veridicità delle informazioni fornite.
- **Seconda Fase.** L'impresa è tenuta a dimostrare, attraverso un "*legal requirement*", la sua capacità di mantenere criteri di sostenibilità per periodi di tempo che superano una generazione. Sostanzialmente è tenuta a dimostrare che il *management* che subentra dopo quello attuale, abbia la fattiva possibilità di continuare a gestire con criteri sostenibili.
- **Terza Fase.** Sottoscrizione di una dichiarazione di "*interdipendenza*". Si tratta di una sorta di "dichiarazione d'intenti" con cui l'azienda si propone di fare rete con le altre *Benefit Corporation*; la filosofia è quella di creare delle utili connessioni capaci di

---

<sup>29</sup> *B-Corp*. Solo l'ultima tra le tante certificazioni di Sostenibilità? <http://www.focus-lab.it/csr-management-2/B-Corp-solo-lultima-tra-le-tante-certificazioni-di-sostenibilita/>



realizzare un valore aggiunto e quindi un vantaggio competitivo per “tutte” Benefit Corporation.

Il certificato ha una durata fissa di due anni ed è rinnovabile.

Un particolare aspetto che in questo documento riteniamo molto interessante è l’attenzione dedicata alla successione del *management* nel tempo: si tratta di un retaggio legato ad un’entropia piuttosto diffusa dell’economia americana dove, nelle grandi *corporate*, accade non di rado che i *manager* distribuiscano dividendi e spolpino le casse dell’azienda durante l’ultimo anno del loro mandato. Fortunatamente tale fenomeno nell’economia italiana, dove il frazionamento della proprietà delle grandi aziende non è polverizzato, non si riscontra molto spesso (fatta eccezione per casi eclatanti) ed è quindi più facile per un’azienda italiana (ma anche nel resto d’Europa) conformarsi alla seconda fase, rispetto ad un omologa statunitense.

Ad oggi, come risulta dalla successiva tabella, sono 11 i Paesi dell’Unione Europea ove è presente almeno un’azienda con il marchio *B-Corp*. Mentre, anche se le imprese *for-benefit* non hanno ancora alcuna dignità giuridica in alcun paese (tranne l’Italia), nel Regno Unito e nei Paesi Bassi sono già una realtà sostanziale ben consolidata.

Stato Membro	# B-Corp	Stato Membro	# B-Corp
Belgio	3	Paesi Bassi	42
Bulgaria	1	Polonia	1
Francia	10	Portogallo	5
Germania	12	Spagna	8
Italia	10	Regno Unito	48
Lussemburgo	1	Totale Paesi UE	137
<b>Stati Membri senza alcuna azienda certificata:</b>			
<i>Austria, Croazia, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Grecia, Irlanda, Lettonia, Lituania, Rep. Ceca, Rep. Slovacca, Norvegia, Slovenia, Svezia, Ungheria.</i>			

Fonte: <https://www.bcorporation.net/community/find-a-b-corp>

## 5. Le dieci aziende italiane che ad oggi beneficiano del marchio *B-Corp*

Ciò che risulta chiaro dall’analisi dalle schede di valutazione di B-Lab è che tale certificazione, allo stato attuale è più che altro un utile volano per le *start-up*. Il marchio *B-Corp* sembra infatti permettere alle imprese “appena nate” di penetrare il mercato e di far conoscere le proprie *practices* e i propri processi produttivi. È il caso, soprattutto, delle imprese attive nelle costruzioni eco-compatibili (Equilibrium Srl), ma può essere anche il caso di aziende attive nel comparto agroalimentare, che hanno forte necessità di segnalare i

propri prodotti dal punto di vista qualitativo (è il caso della Fratelli Carli), dal momento che dai mercati internazionali arrivano prodotti con prezzi molto competitivi.

Di seguito riportiamo i dati e i *core business* delle dieci aziende italiane certificate *B-Corp*.

**Nativa:** si tratta del “ramo italiano” di *B-Lab*, ed infatti è stata la prima impresa italiana certificata (febbraio 2013). B Impact Report: 108/200 (si evidenzia che il punteggio di 80 è la soglia per ottenere accedere alla certificazione). **Equilibrium Srl:** è una *start-up* di Inverigo (Como) e si occupa di costruzioni eco-compatibili e bioedilizia; attraverso il marchio *B-Corp* è riuscita ad ottenere anche una buona visibilità, si può dire che è stata la prima azienda ad ottenere il marchio, visto che Nativa è organica all’iniziativa. Il marchio è stato ottenuto nel giugno 2014. B Impact Report: 81/200. **Treedom:** promuove progetti agroforestali e di re-forestazione, ogni albero piantato è fotografato e geo-localizzato; ha ottenuto il marchio nel giugno 2014. B Impact Report: 115/200. **Fratelli Carli:** storica azienda agroalimentare, certificato nel luglio 2014. B Impact Report: 91/200. **D-Orbit:** sviluppa componenti per satelliti orbitanti ed altre vetture spaziali; certificata nell’agosto 2014. B Impact Report: 84/200. **Habitech – Distretto tecnologico trentino per l’energia e l’ambiente:** è un distretto, sito a Rovereto (Trento), composto da circa 300 imprese, nonché enti di ricerca e agenzie pubbliche orientato alla promozione della sostenibilità e dell’efficientamento energetico; certificato dal dicembre 2014. B Impact Report: 91/200. Non ci risulta chiaro, comunque, in cosa consista il marchio *B-Corp* associato ad un distretto di trecento imprese; il mercato dovrebbe intendere tutte le imprese appartenenti al distretto come imprese *B-Corp*? Oppure che il distretto semplicemente promuove imprese *for-benefit*? **Little Genius International:** un istituto scolastico, scuola materna ed elementare di Frascati (Roma); certificato nel dicembre 2014. B Impact Report: 114/200. **Mandora Srl:** attiva nell’Information Technology e nello sviluppo di *software*; certificata nel marzo 2015. B Impact Report: 94/200. **Dermophysiologique Srl:** azienda di Caronno Petrusella (Varese) distribuisce, vende e produce prodotti dermofisiologici e detiene diversi brevetti nella ricerca e nello sviluppo di prodotti particolari di elevata qualità; certificata nel giugno 2015. B Impact Report: 81/200. **Cometech Srl:** costruisce, distribuisce e vende defibrillatori; certificata nel gennaio 2016. B Impact Report: 132/200.

## 6. La legge italiana e i suoi possibili effetti sulle aziende

Come già sottolineato, ad oggi l’Italia è il primo paese UE che assegna dignità giuridica alle imprese *for-benefit* (nonostante *B-Lab* abbia già concesso l’utilizzo del marchio *B-Corp*<sup>TM</sup> a 137 aziende in 11 diversi Stati Europei).

Su iniziativa di Mauro Del Barba, il Disegno di Legge (n. 1882) è stato comunicato alla presidenza del Senato il 17 aprile 2015. In un secondo momento, un testo identico (n. 3321) è stato presentato da Silvia Fregolent alla Camera il 23 settembre 2015 ed è stato assegnato alla II Commissione Giustizia. La legge è poi diventata un insieme di sei commi (dal 376 al 382) della Legge di Stabilità (n. 208), approvata il 28 Dicembre 2015<sup>30</sup>.

Oggi, quindi, le *Benefit Corporation* (che nel nostro Paese verranno denominate *Società Benefit*) sono entrate nel panorama giuridico italiano.

Chiariamo subito che la nuova disciplina non dispone, per queste società, alcun particolare vantaggio (come benefici fiscali, sgravi contributivi, agevolazioni finanziarie, etc.) e nemmeno deroghe espresse all'ordinaria disciplina del diritto societario disposta dal codice e da altre leggi.

Qualora un'azienda voglia qualificarsi come una *Società Benefit* dovrà indicare nell'oggetto sociale di avere, in aggiunta alle normali finalità di lucro, finalità di beneficio comune e operare in modo responsabile e sostenibile. Quale poi debba essere la finalità di beneficio comune, se ambientale o sociale (o più di una), lo deciderà l'azienda stessa nel proprio statuto.

*Comma 376: Le disposizioni previste dai commi dal presente al comma 382 hanno lo scopo di promuovere la costituzione e favorire la diffusione di società, di seguito denominate «società benefit», che nell'esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse.*

Le società che possono “trasformarsi” in società *for-benefit*, sono tutte (“ciascuna delle società di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile”) e una volta deciso di diventare (o nascere) *for-benefit* avranno la possibilità d'introdurre nella propria ragione sociale le parole “Società Benefit”.

È però importantissimo ricordare che la *Società Benefit*, così come ideata nella legge italiana, è solo una struttura organizzativa a sé; qualsiasi società dei titoli V e VI, quindi s.s., s.n.c., s.a.s., S.p.A., S.a.p.A. e s.r.l. può conformarsi come *Società Benefit*; non si aggiunge, in altri termini, una settima struttura societaria bensì si dà la possibilità ad ogni tipo di società già prevista dal Codice Civile, di configurarsi come “SB” (*Società Benefit*).

*Comma 377: Le finalità di cui al comma 376 sono indicate specificatamente nell'oggetto sociale della società benefit e sono perseguite mediante una gestione volta al bilanciamento con l'interesse dei soci e con l'interesse di coloro sui quali l'attività sociale possa avere un impatto. Le finalità possono essere perseguite da ciascuna delle società di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile, nel rispetto della relativa disciplina.*

<sup>30</sup> Nelle *references* sono disponibili i link di tutte le iniziative legislative riportate.

Nel concreto riteniamo, da come è formulata la legge, che si tratti di un'adozione volutamente *soft* (ricalcando in gran parte la proposta di *B-Lab*, che il legislatore italiano sembra aver seguito, a tratti, pedissequamente).

*Model Benefit Corporation Legislation (§104): Un esistente azienda può diventare una benefit corporation (...) emendando il proprio statuto, cioè incorporando nello stesso le peculiarità di una benefit corporation. (...)*

Tuttavia, alcune peculiarità esistono, viste anche le diverse esigenze che la legislazione italiana ha rispetto a quella USA. Nella legislazione e nella giurisprudenza italiana, infatti, risulta che casi come quello già citato, *Dodge vs Ford* del 1919, si siano verificati in maniera ed in misura sicuramente ridotta. Qualcuno potrebbe obiettare che così verrebbe a mancare l'esigenza di creare quei "*focal point*" di cui parlavamo prima, che invece sono una importante necessità nel panorama aziendalistico americano. Tuttavia, noi crediamo che la funzione di *focal point* e di *game changer* potrà essere (e dovremo fare in modo che lo sia) fondamentale anche in Italia. Di fatto la convergenza dei vari imprenditori e consumatori verso questo tipo di società rappresenta la vera valenza che la "nostra novità" potrà dispiegare nel nuovo modo di interpretare la CSR.

Il legislatore italiano, infatti, ha ritenuto che la filosofia *Benefit Corporation* possa essere ugualmente utile ad innovare l'approccio *for-profit* delle aziende e quindi ha deciso d'introdurre nel proprio ordinamento l'idea della *Benefit Corporation* statunitense ma come una veste di "accompagnamento" delle forme giuridiche societarie già previste nel nostro ordinamento.

*Comma 379: La società benefit, fermo restando quanto previsto nel codice civile, deve indicare, nell'ambito del proprio oggetto sociale, le finalità specifiche di beneficio comune che intende perseguire. Le società diverse dalle società benefit, qualora intendano perseguire anche finalità di beneficio comune, sono tenute a modificare l'atto costitutivo o lo statuto, nel rispetto delle disposizioni che regolano le modificazioni del contratto sociale o dello statuto, proprie di ciascun tipo di società; le suddette modifiche sono depositate, iscritte e pubblicate nel rispetto di quanto previsto per ciascun tipo di società dagli articoli 2252, 2300 e 2436 del codice civile. La società benefit può introdurre, accanto alla denominazione sociale, le parole: «Società benefit» o l'abbreviazione: «SB» e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni verso terzi.*

In ragione di una logica d'incentivazione "verso" tali organizzazioni aziendali, la legge italiana sembra aver volutamente lasciato degli spazi di manovra, dei "campi liberi" da riempire. L'idea sembra quella di voler ricevere utili *input* e proposte da parte delle realtà sociali, istituzionali, professionali e aziendali per poter poi introdurre concrete ed adeguate forme di attuazione, mutate dalle *best practices* di riferimento.

Notiamo, ad esempio, a proposito della *governance*, che mentre il Model Benefit Corporation Legislation (§102) raccomanda undici diverse definizioni<sup>31</sup>, la legislazione italiana ne adotta soltanto quattro<sup>32</sup>.

Di interessante utilità pratica risulta il comma 378 che guida nell'interpretazione della norma:

*Comma 378: Ai fini di cui ai commi da 376 a 382, si intende per: a) «beneficio comune»: il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società benefit, di uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti negativi, su una o più categorie di cui al comma 376; b) «altri portatori di interesse»: il soggetto o i gruppi di soggetti coinvolti, direttamente o indirettamente, dall'attività delle società di cui al comma 376, quali lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, pubblica amministrazione e società civile; c) «standard di valutazione esterno»: modalità e criteri di cui all'allegato 4 annesso alla presente legge, che devono essere necessariamente utilizzati per la valutazione dell'impatto generato dalla società benefit in termini di beneficio comune; d) «aree di valutazione»: ambiti settoriali, identificati nell'allegato 5 annesso alla presente legge, che devono essere necessariamente inclusi nella valutazione dell'attività di beneficio comune.*

Ancora, è stato introdotto un codice di comportamento, una lista di diritti e doveri cui gli amministratori di una Società *Benefit* devono adempiere, seppure allo stato ancora non appare chiaro cosa la legge intenda per “bilanciare” gli interessi dei soci con il perseguimento delle finalità di beneficio comune.

*Comma 380: La società benefit è amministrata in modo da bilanciare l'interesse dei soci, il perseguimento delle finalità di beneficio comune e gli interessi delle categorie indicate nel comma 376, conformemente a quanto previsto dallo statuto. La società benefit, fermo quanto disposto dalla disciplina di ciascun tipo di società prevista dal codice civile, individua il soggetto o i soggetti responsabili a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento delle suddette finalità.*

*Comma 381: L'inosservanza degli obblighi di cui al comma 380 può costituire inadempimento dei doveri imposti agli amministratori dalla legge e dallo statuto. In caso di inadempimento degli obblighi di cui al comma 380, si applica quanto disposto dal codice civile in relazione a ciascun tipo di società in tema di responsabilità degli amministratori.*

---

<sup>31</sup> Benefit Corporation, Benefit director, Benefit enforcement proceeding, Benefit officer, General public benefit, Independent, Minimum staturs vote, Publicity traded corporation, Specific public benefit, Subsidiaty, Third-party standard.

<sup>32</sup> La legge italiana definisce la Benefit Corporation (Società Benefit); il Benefit director, come “gli amministratori” della società (quindi asseconda sia una SpA, una Srl, ecc...), il General public benefit (attraverso il punto a del comma 378) e il Third-party standard (attraverso il punto c del comma 378).

Ciò che invece è chiaro è che la società dovrà preparare una relazione annuale da allegare al Bilancio di esercizio.

*Comma 382: Ai fini di cui ai commi da 376 a 384, la società benefit redige annualmente una relazione concernente il perseguimento del beneficio comune, da allegare al bilancio societario e che include: a) la descrizione degli obiettivi specifici, delle modalità e delle azioni attuati dagli amministratori per il perseguimento delle finalità di beneficio comune e delle eventuali circostanze che lo hanno impedito o rallentato; b) la valutazione dell'impatto generato utilizzando lo standard di valutazione esterno con caratteristiche descritte nell'allegato 4<sup>33</sup> annesso alla presente legge e che comprende aree di valutazione identificate nell'allegato 5<sup>34</sup> annesso alla presente legge; c) una sezione dedicata alla descrizione dei nuovi obiettivi che la società intende perseguire nell'esercizio successivo.*

Quali saranno questi *standard*? Analizzando il testo legislativo non è ancora del tutto chiaro. Tuttavia, molto interessante è l'individuazione dell'Autorità Garante della Concorrenza, come organo vigilante sul corretto perseguimento dell'oggetto sociale. La previsione non è di poco conto (e ne comprendiamo la *ratio*), poiché attraverso il marchio SB (Società *Benefit*) potrebbe risultare più facile ricorrere a pratiche di concorrenza sleale che, peraltro, anche con l'uso della certificazione *B-Corp*, possono già avvenire.

La legge punta molto anche sulla trasparenza, seguendo decisamente l'impostazione americana. Il legislatore italiano, infatti, impone degli obblighi sostanziali, prescrivendo che la pubblicazione della relazione annuale debba avvenire obbligatoriamente sul *web*. Ricordiamo, a questi fini, che il *Model Benefit Corporation Legislation*<sup>35</sup> (§ 402) che qualsiasi *Benefit Corporation* che non ha un proprio sito internet, deve provvedere a far avere una copia gratuita del proprio report a chiunque ne faccia richiesta.

La legge italiana inoltre, assoggettando le Società *Benefit* che non perseguono le finalità di beneficio comune alle disposizioni in materia di pubblicità ingannevole e alle disposizioni del codice del consumo, affida pieni poteri all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, che dovrà valutare il comportamento tenuto alla luce degli impegni assunti e dei criteri (*standard*) applicati dalla Società *Benefit*.

Come già argomentato, tali *standard*, ad oggi, più che dettare una linea da seguire, costruiscono dei recinti entro cui spetta agli operatori e alle istituzioni agire (si tratta dei "campi liberi" cui abbiamo accennato prima). L'immagine che segue, riprodotta dalla G.U., è l'allegato della legge ed indica tali *standard* oggettivi.

<sup>33</sup> Pagina seguente.

<sup>34</sup> L'allegato ne identifica quattro: Governance, lavoratori, stakeholder e ambiente.

<sup>35</sup> [http://benefitcorp.net/sites/default/files/Model%20Benefit%20Corp%20Legislation\\_2016.pdf](http://benefitcorp.net/sites/default/files/Model%20Benefit%20Corp%20Legislation_2016.pdf)

ALLEGATO A  
(Articolo 2, comma 1, lettera c))

STANDARD DI VALUTAZIONE ESTERNO

Lo *standard* di valutazione esterno utilizzato dalla società *benefit* deve essere:

1. esauriente e articolato nel valutare l'impatto della società e delle sue azioni nel perseguire la finalità di beneficio comune nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni e attività culturali e sociali, enti e associazioni e altri portatori di interesse;

2. sviluppato da un ente che non è controllato dalla società *benefit* o collegato con la stessa;

3. credibile perché sviluppato da un ente che:

a) ha accesso alle competenze necessarie per valutare l'impatto sociale e ambientale delle attività di una società nel suo complesso;

b) utilizza un approccio scientifico e multidisciplinare per sviluppare lo *standard*, prevedendo eventualmente anche un periodo di consultazione pubblica;

4. trasparente perché le informazioni che lo riguardano sono rese pubbliche, in particolare:

a) i criteri utilizzati per la misurazione dell'impatto sociale e ambientale delle attività di una società nel suo complesso;

b) le ponderazioni utilizzate per i diversi criteri previsti per la misurazione;

c) l'identità degli amministratori e l'organo di governo dell'ente che ha sviluppato e gestisce lo *standard* di valutazione;

d) il processo attraverso il quale vengono effettuate modifiche e aggiornamenti allo *standard*;

e) un resoconto delle entrate e delle fonti di sostegno finanziario dell'ente per escludere eventuali conflitti di interesse.

Notiamo come le indicazioni ivi contenute non si discostino molto dall'idea principale proposta da *B-Lab*. E tuttavia dobbiamo evidenziare che l'utilizzo dei più diffusi *standard* internazionali, GRI (*Global Reporting Initiative*), oppure l'ISO 26000 (*International Standardization Organization*), sembrerebbe senz'altro poter rispondere a tale dettato.

Se è così, allora, mentre è chiaro che un'istituzione come l'Antitrust ha ora il potere/compito di vigilare sul “*commitment*” auto-impostosi dalla società, rimane anche chiara una sostanziale libertà di ciascuna Società *Benefit* di poter utilizzare lo *standard* più consono alla sua vita aziendale.

Avvertiamo, però, il pericolo troppo elevato di una “frammentazione” e quindi riteniamo fortemente auspicabile che si provveda ad un adattamento italiano dei migliori modelli internazionali, realizzato magari con il contributo essenziale di noi commercialisti che, per conoscenza ed esperienza, siamo da sempre gli *standard setter* dei principi di valutazione e rendicontazioni aziendali.

## References

- ✓ [Legge di Stabilità \(Legge n. 208 del 28 Dicembre 2015\), commi dal 376 al 382](#)
- ✓ [Disegno di Legge \(Senato\) n. 1882](#)
- ✓ [Disegno di Legge \(Camera\) n.3321](#)
- ✓ [Model Benefit Corporation Legislation](#)
- ✓ <https://www.bcorporation.net/>
- ✓ [http://www.csрпиemonte.it/comunicazione/dwd/volume\\_benefit\\_web.pdf](http://www.csрпиemonte.it/comunicazione/dwd/volume_benefit_web.pdf)
- ✓ [B-Corp. Solo l'ultima tra le tante certificazioni di sostenibilità?](#)
- ✓ [B-Corp, la nuova frontiera della certificazione ambientale per le aziende. Lorenzo Brenna.](#)
- ✓ [Friedman, M. \(1970\). The social responsibility of business is to increase its profits. \*\*The New York Times Magazine\*\*, p. SM17](#)
- ✓ [Robson, R. \(2015\). A new look at Benefit Corporations: Game Theory and Game Changer. \*\*American Business Law Journal Vol. 52, Issue 3, pp. 501-555.\*\*](#)
- ✓ [Sabeti, H. \(2011\). The for-benefit enterprise. \*\*Harvard Business Review 89 \(11\), pp. 99-104.\*\*](#)
- ✓ [Wilburn, K. and Wilburn, R. \(2014\). The double bottom line: Profit and social benefit. \*\*Business Law and Ethics Corner 57, pp. 11-20\*\*](#)
- ✓ [Figge, F., & Hahn, T. \(2012\). Is green and profitable sustainable? Assessing the trade-off between economic and environmental aspects. \*\*International Journal of Production Economics, 140\(1\), 92-102.\*\*](#)
- ✓ [Cummings, B \(2012\). Benefit Corporations: how to enforce a mandate to promote the public interest. \*\*Columbia Law Review, Vol. 112, 581-586.\*\*](#)
- ✓ [Bisconti, A. \(2009\). The Double Bottom Line: Can Constituency Statutes Protect Socially Responsible Corporations Stuck in Revlon Land. \*\*Loyola of Los Angeles Law Review, Vol. 42.\*\*](#)
- ✓ [Hiller, J. S. \(2013\). The Benefit Corporation and Corporate Social Responsibility. \*\*Journal of Business Ethics, Vol. 118, 289-290.\*\*](#)
- ✓ [Deskins, M. \(2011\) Benefit Corporation legislation, version 1.0. A breakthrough in stakeholder rights? \*\*Lewis & Clark Law Review, Vol. 15.\*\*](#)
- ✓ [Cooney, K., Koushyar, J., Lee, M., Murray, H. \(2014\) Benefit Corporation and L3C adoption: A survey. \*\*Stanford Social Innovation Review\*\*](#)
- ✓ [Porter M. E., Kramer M. R., 2011. Creare Valore Condiviso. \*\*Harvard Business Review Italia gennaio/febbraio 2011, 68-85.\*\*](#)



**Leggi degli Stati Americani per ordine di adozione (Nomi degli Stati linkabili)**

<a href="#">Maryland</a>	<a href="#">Vermont</a>	<a href="#">New Jersey</a>	<a href="#">Virginia</a>	<a href="#">Hawaii</a>
<a href="#">California</a>	<a href="#">New York</a>	<a href="#">Louisiana</a>	<a href="#">South Carolina</a>	<a href="#">Illinois</a>
<a href="#">Massachusetts</a>	<a href="#">Pennsylvania</a>	<a href="#">Washington, D.C.</a>	<a href="#">Arkansas</a>	<a href="#">Delaware</a>
<a href="#">Nevada</a>	<a href="#">Oregon</a>	<a href="#">Rhode Island</a>	<a href="#">Colorado</a>	<a href="#">Utah</a>
<a href="#">Florida</a>	<a href="#">West Virginia</a>	<a href="#">Nebraska</a>	<a href="#">Connecticut</a>	<a href="#">Arizona</a>
<a href="#">Minnesota</a>	<a href="#">New Hampshire</a>	<a href="#">Idaho</a>	<a href="#">Montana</a>	<a href="#">Tennessee</a>



## LA RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO DI AZIENDA E LA NOZIONE DI “TRASFERIMENTO DI AZIENDA”

*Simone Carunchio*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. La cessione di azienda e la responsabilità del cessionario in ottica civilistica. Cenni. – 3. La responsabilità tributaria del cessionario di azienda. – 3.1. La normativa e la relativa interpretazione prima dell'intervento modificativo del 2015. – 3.2. Le modifiche apportate dal legislatore nel 2015.

## 1. Premessa

Il legislatore, attraverso l'articolo 16, comma 1, lett. g), del D. Lgs. n. 158/2015 (il cosiddetto 'Decreto Sanzioni'), ha modificato l'art. 14 del D. Lgs. n. 472/1997 (titolato: "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norma tributarie"). La modifica, concernente la portata applicativa della norma, si sostanzia nell'aggiunta di due nuovi commi alla disposizione appena citata (5-bis e 5-ter), la quale disciplina un istituto ben preciso, ovvero la 'responsabilità tributaria del cessionario di azienda', benché sia rubricato "cessione di azienda".

Il nuovo comma 5-bis in tal modo recita: "Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio". Si richiama, ma più oltre lo si approfondirà meglio, che il comma 4, del menzionato articolo 14 in esame, concerne l'ipotesi di cessione di azienda in frode dei crediti tributari (mentre il comma 5 contiene una presunzione di cessione fraudolenta, di cui, del pari, più oltre).

Se la previsione appena citata concerne alcune fattispecie ben precise, il novello comma 5-ter reca, invece, una generale norma di chiusura: "Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento".

Orbene, per poter apprezzare l'impatto della modifica, si reputa necessario riconsiderare i dibattiti che si sono generati a partire dall'interpretazione della norma in questione, poiché, a fronte di una certa apparente chiarezza della norma, la pratica ha generato una serie di interpretazioni contrastanti in merito ad alcuni temi ben precisi, tra i quali, oltre quelli che sono stati presi in considerazione dal legislatore della novella, anche quelli attinenti: al rapporto tra la normativa civilistica e quella tributaria; alla ratio e alla natura della norma; ai tratti caratteristici della solidarietà e della responsabilità del cessionario; alla notifica al cessionario dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento a carico del cedente; al rapporto tra la limitazione della responsabilità dell'acquirente, prevista dal comma 1 del citato articolo 14, e l'esclusione della medesima responsabilità in caso di richiesta del certificato

all'Amministrazione, prevista dal comma 3, passando per le limitazioni all'obbligazione del cessionario previste dal comma 2; al soggetto legittimato e al momento temporale della richiesta del certificato di cui sopra; alle previsioni concernenti la cessione in frode allo Stato e al beneficio della preventiva escussione del cedente a favore del concessionario; alle cessioni plurime e alle risoluzioni del contratto in cui è disposta la cessione dell'azienda.

Tali dibattiti, di cui i più importanti sono quelli attinenti ai rapporti tra il primi tre commi, al beneficio in caso di frode fiscale e alla nozione di trasferimento di azienda, si sono generati parallelamente ad alcune questioni civilistiche (soprattutto in merito alle condizioni di sussistenza della responsabilità solidale del cessionario), le quali anche meritano di essere almeno superficialmente trattate, preventivamente all'analisi tributaria, in quanto, talvolta, utili per dirimere le criticità sorte in seno a tale ultimo ambito.

Si anticipa che la novella legislativa in questione, da accogliere favorevolmente, se per alcuni aspetti certifica alcune delle conclusioni che erano state già raggiunte per via interpretativa, per altri apre il varco a nuove incertezze, ma fornendo al tempo stesso lo spunto per poterle risolvere. In questo senso le modifiche profilano definitivamente i confini dell'ambito applicativo dell'articolo 14, ovvero sia la nozione di 'trasferimento di azienda'.

## **2. La cessione di azienda e la responsabilità del cessionario in ottica civilistica. Cenni**

La responsabilità del cessionario di azienda è disciplinata nell'ambito del Titolo VIII, rubricato "Dell'azienda", del Libro V, del Codice Civile, "Del lavoro". Nel Titolo citato, nei rispettivi Capi, si tratta delle "Disposizioni generali", "Della ditta e dell'insegna" e, in ultimo, "Del marchio". È nel Capo I che è regolata, anche con riferimento specifico ai negozi tipici dell'usufrutto e dell'affitto, la cessione dell'azienda, o, per meglio dire, più oltre lo si approfondirà meglio, il trasferimento della proprietà e/o del godimento dell'azienda.

Nell'ordine, nel C. C., all'articolo 2555, è prevista in primo luogo la nozione di azienda: "L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa". Si tratta, dunque, di una universitas di cose che è stata qualificata quale bene mobile, ancorché comprendente beni immobili (normalmente strumentali).<sup>1</sup>

Per quanto attiene alla forma dei contratti per il trasferimenti del compendio o per il godimento dello stesso, all'articolo 2556, è previsto l'obbligo della forma scritta per le imprese soggette a registrazione<sup>2</sup>. Occorre evidenziare che tale forma scritta è comunque

---

<sup>1</sup> Cfr., tra le varie, l'importante Cass. n. 4886 del 1988 e L. De Rosa, A. Russo, M. Iori, *Operazioni straordinarie*, Milano 2014; G. Ferri, *manuale di diritto commerciale*, Milano 2006; V. Buonocore (a cura di), *Istituzioni di diritto commerciale*, Torino 2000.

<sup>2</sup> Vd. artt. 2195 e 2200. Si riportano i commi 1. Art. 2195. Imprenditori soggetti a registrazione: "Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti. Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo, e alle imprese che le

libera, ossia che sarebbe sufficiente la scrittura privata semplice, benché sia previsto che se si vuole rendere opponibile l'atto a terzi occorre redarlo in scrittura privata autenticata o in scrittura pubblica. Per le aziende che invece non afferiscono alle imprese soggette a registrazione è possibile anche un semplice accordo verbale<sup>3</sup>.

Norme specifiche sono poi dettate in ordine: al divieto di concorrenza cui soggiace l'alienante (articolo 2557)<sup>4</sup>; alla successione dei contratti da parte dell'acquirente (articolo 2558); alla cessione dei crediti relativi all'azienda, la quale ha sempre effetto nei confronti dei terzi al momento dell'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto di trasferimento o di godimento (articolo 2559); alla cessione dei debiti relativi all'azienda (articolo 2560).

Quest'ultima previsione (quella che in questa sede maggiormente interessa, in quanto si tratta di norma che concerne, tra l'altro, la responsabilità tributaria del cessionario per debiti nei confronti dell'amministrazione finanziaria) stabilisce che "1. L'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi abbiano consentito. 2. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori".

Considerando la laconicità dell'articolo in esame, è possibile dedurre facilmente il motivo per cui il legislatore ha voluto prevedere la responsabilità solidale tributaria del cessionario di azienda: è di palmare evidenza che nell'articolo 2560 appena citato non rientrerebbero in particolare le sanzioni a carico del cedente, le quali difficilmente potrebbero essere indicate nei libri contabili obbligatori. Sanzioni, occorre aggiungere, che sarebbero legate a violazioni concernenti il pagamento delle imposte (ossia il loro mancato versamento), il quale anche, per conseguenza difficilmente potrebbe essere stato rilevato in bilancio<sup>5</sup>. Già da queste prime notazioni è possibile cominciare a delineare la ratio della previsione tributaria, di cui approfonditamente più oltre, nella quale non è dato riscontrare tale detta condizione dell'annotazione dei debiti nelle scritture contabili.

Oltre queste norme, tutte contenute nel citato Capo I, del Titolo VIII, del C. C., è opportuno, ai fini tributari che interessano in questa sede (soprattutto alla luce della novella legislativa in esame), richiamare anche l'articolo 2112, rubricato "Mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda", il quale deve essere collegato, a mo' di completamento, con l'articolo 2558 sulla successione dei contratti precedentemente richiamato. Tale articolo 2112 prevede, in sostanza, che i diritti dei lavoratori non possono essere lesi in caso di trasferimento di azienda. Tale previsione, benché esulante dal tema in questione, la si richiama soprattutto perché sembrerebbe indicare al comma 5, ma ai soli fini giuslavoristici,

---

esercitano". Art. 2200. Società: "Sono soggette all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese le società costituite secondo uno dei tipi regolati nei Capi III e seguenti del Titolo V [snc e via di seguito] e le società cooperative, anche se non esercitano un'attività commerciale (artt. 2511 e ss.).

<sup>3</sup> Cfr. D. P. R. n. 131/1986, art. 3, a cui segue la presunzione ex art. 15, per quanto attiene all'applicazione dell'imposta di registro.

<sup>4</sup> Il quale è legato all'avviamento, di cui più oltre, e dunque alla valutazione dell'azienda.

<sup>5</sup> Si evidenzia che la solidarietà tra cedente e cessionario opera esclusivamente nei confronti dei terzi e non tra le parti in causa richiamate (cfr. Cass. n. 23780 del 2004). Ne consegue che il cessionario mantiene sempre il diritto di recesso nei confronti del cedente.

una nozione di trasferimento d'azienda comprendente: la cessione contrattuale di azienda, la fusione, l'usufrutto e l'affitto<sup>6</sup>.

Tale importante indicazione potrebbe indurre, dunque a chiedersi della nozione specifica di cessione di azienda. Mentre, per quanto attiene all'azienda è sufficiente ciò che è stato indicato finora, per quanto attiene a 'cessione'<sup>7</sup>, occorre richiamare che con tale termine il C. C., benché non espressamente, indica non tanto un contratto tipico quanto piuttosto una particolare forma obbligazionaria; la quale può dunque essere inserita nei contratti tipici più diversi, quali, a titolo di esempio: vendita, se il corrispettivo della cessione è in denaro; permuta, se il corrispettivo è in natura; liberalità, se oltre la mancanza di corrispettivo è individuabile anche il cosiddetto 'animus donandi'; ecc.

Se ne potrebbe dunque dedurre che, apparentemente, nel sistema de C. C., il trasferimento di azienda e la cessione di azienda si trovino in rapporto, rispettivamente, di genere a specie. Ma tale ricostruzione è smentita dall'interpretazione giurisprudenziale, la quale conclude per il contrario: il trasferimento di azienda è una specie del genere cessione di azienda<sup>8</sup>.

Ad ogni modo, quali che siano i rapporti tra queste categorie, qualora si assista a un mutamento nella titolarità dell'azienda, devono essere applicate le norme sulla responsabilità dell'acquirente solidale con quella del cedente.

### **3. La responsabilità tributaria del cessionario di azienda**

Trattando dell'argomento in oggetto, occorre in prima istanza richiamare che la novella legislativa del 2015 non ha inciso sulle norme sostanziali in ordine alla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, previste dall'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 (la cui applicazione è ancora, per alcuni versi, piuttosto incerta), ma sull'ambito applicativo delle stesse. Ne consegue che l'analisi dell'articolo citato rispecchia, nella sostanza, quanto finora affermato dall'Amministrazione, dalla Giurisprudenza e dalla Dottrina antecedenti alla novella richiamata.

Richiamare tali previsioni fornisce comunque l'occasione per tentare di fare il punto dello stato dell'arte e di proporre delle eventuali soluzioni interpretative in merito ai profili ancora incerti, tra i quali, in particolare, l'importanza del certificato in merito alle limitazioni all'obbligazione del cessionario, il beneficio della preventiva escussione del cedente in caso di

---

<sup>6</sup> Si evidenzia che è in corso una discussione parlamentare sulla modifica dell'articolo 29, comma 3, del D. Lgs. 276/2003, concernente l'ipotesi del subentro in appalto. La modifica è indirizzata a escludere che nel caso in cui l'appaltatore subentrante riassuma il personale già impiegato dall'appaltatore precedente debba essere applicato l'articolo 2112 del C. C.: ne consegue che in tale evenienza non sia possibile ravvisare un trasferimento di azienda.

<sup>7</sup> Cfr. S. Carunchio, *Cessione del "credito Iva" e relativa tassazione indiretta tra imposta di registro e Iva*, in *il fisco* n. 26/2015. Si evidenzia che la nozione di 'cessione' di cui si sta trattando è ai soli fini civilistici, in quanto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la nozione di 'cessione' deve essere intesa quale corrispettivo della nozione di 'trasferimento' ai fini civilistici di cui più oltre.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. n. 14169 del 2013: "Il trasferimento di ramo d'azienda, anche mediante conferimento, configura una successione a titolo particolare riconducibile al genus della cessione di azienda (v. per tutte Sez. 1 n. 792-10; Sez. 3<sup>a</sup> n. 23936-07; Sez. 5 n. 21229-06)".

frode fiscale (la quale fa venir meno le limitazioni che si analizzeranno) e l'ambito di applicazione della normativa in esame, ossia in presenza di quali istituti essa debba essere applicata.

### *3.1. La normativa e la relativa interpretazione prima dell'intervento modificativo del 2015*

Si reputa opportuno, per l'analisi che ci si propone, riportare compiutamente la norma come formulata precedentemente alla novella in esame. A partire dalla lettura norma sarà poi infatti possibile approfondire, con cognizione di causa, i suoi rapporti con l'articolo 2560, comma 2, del C. C., la sua natura, la sua ratio e le procedure in essa previste, nonché le presunzioni di frode e, in ultimo, gli effetti della novella legislativa.

D. Lgs. n. 472/1997, articolo 14, ante la riforma del 2015:

“1. Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo di azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.

5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante”.

Per quanto attiene ai **rapporti tra la norma tributaria e quella civilistica**, gli interpreti<sup>9</sup> concordano nell'affermare che l'art. 14 è speciale rispetto all'art. 2560. La specialità si concretizza in tre aspetti: il primo è che la responsabilità del cessionario per debiti tributari è indipendente dalla loro relativa iscrizione nei libri contabili; il secondo, che l'articolo 14 copre anche l'area delle cessioni di aziende non commerciali e il terzo che il legislatore fiscale distingue, più oltre lo si approfondirà meglio, la lecita cessione di azienda e quella in frode del Fisco (distinzione non rinvenibile nella disciplina codicistica). Inoltre si può aggiungere che le

<sup>9</sup> Cfr. R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999 e Cass. n. 14169 del 2013, Cass. n. 5979 del 2014, Cass. n. 11972 del 2015.

nature dei debiti sono completamente diverse: i debiti civilistici afferiscono all'azienda e all'impresa, mentre quelli tributari sono da riferire all'imprenditore.

Tale specialità si riflette **sulla ratio e sulla natura della norma**. Difatti, per quanto attiene alla ratio, essa è facilmente rinvenibile negli intenti anti-frode perseguiti dal legislatore<sup>10</sup>. Attraverso di essa si è tentato di evitare che, attraverso riorganizzazioni societarie, il credito del Amministrazione Finanziaria perdesse la garanzia creditoria, nei confronti dell'imprenditore, costituita dal compendio aziendale. Inoltre, come indicato precedentemente, in assenza di una tal norma il cessionario (il quale sarebbe civilmente responsabile esclusivamente per i debiti risultanti in bilancio ai sensi dell'articolo 2560) mai sarebbe passibile di responsabilità per debiti tributari in capo al cedente (i quali difficilmente sarebbero stati rilevati in bilancio).

Se questa è la ratio della norma, sulla quale non è dato di riscontrare voci discordanti, sulla sua natura, viceversa, qualche difficoltà interpretativa è più marcata, soprattutto a causa della sua collocazione nel D. Lgs. 472/1997, il quale, come noto, raggruppa le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative. La domanda è la seguente: può tale norma essere considerata a natura sanzionatoria? Se da una parte alcuni interpreti<sup>11</sup> si esprimono positivamente nel senso che lo scopo della norma è "latu senso sanzionatorio", pervenendo anche a domandarsi se una norma siffatta sia costituzionale<sup>12</sup>; dall'altra parte, in chiave più funzionalistica, altri interpreti<sup>13</sup> negano, viceversa, la natura sanzionatoria o para sanzionatoria della norma, giustificando la disposizione esclusivamente in chiave antielusiva.

La prima ipotesi sembrerebbe però avvalorata dai lavori preparatori parlamentari precedenti l'approvazione della norma in esame. Difatti la Commissione Parlamentare consultiva, nella seduta del 5 novembre 1997, esprimeva il parere che dovesse essere resa chiara la "estensione, al cessionario di azienda, dell'obbligazione che grava sul cedente non solo a titolo di sanzione, ma anche di imposta, al fine di evitare equivoci, e [la] precisazione che detta obbligazione è limitata all'importo risultante, alla data del trasferimento, degli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria". Se però questa prospettiva dovesse essere assunta occorrerebbe, effettivamente, domandarsi della costituzionalità della norma, in quanto essa si pone in deroga alla manifestazione personale della capacità contributiva, nonché, per quanto attiene alle sanzioni, al principio di personalità della pena. Inoltre è doveroso richiamare che i

<sup>10</sup> Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003; Cass. n. 5979 del 2014.

<sup>11</sup> Cfr. E. Grassi, *Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessioni di azienda in sede di procedure fallimentari*, in *il fisco* n. 42/1999; A. Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968 (anche se in riferimento alla normativa precedente: L. n. 4/1929, art. 19).

<sup>12</sup> Cfr. R. Lupi, *Diritto tributario (Parte Generale)*, Milano 1996, p. 251, nota 20: "Occorrerà quindi stabilire in concreto, in relazione alla singola disposizione di legge, se il collegamento fra la situazione del debitore principale e quella del responsabile sia sufficientemente forte da giustificare la responsabilità solidale ... è ridicolo, e perciò incostituzionale per vizio di ragionevolezza, attribuire a qualcuno la qualità di responsabile per imposte dovute da soggetti con cui è privo di qualsiasi rapporto e per fatti del tutto estranei alla sua sfera giuridica".

<sup>13</sup> Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003; R. Napolitano, *La responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Bollettino tributario*, 1984, p. 1400, (seppur in riferimento alla normativa precedente: L. n. 4/1929, art. 19).



costi della procedura per rendere efficaci le limitazioni alla corresponsabilità del cessionario sono a carico di quest'ultimo.

Ad ogni modo, concludendo che tale norma riconosce, in tale ipotesi, la ragion di Stato quale elemento soverchiante la libera circolazione dei beni (e considerando che l'impresa e l'azienda costituiscono sì patrimoni privati, ma di interesse generalizzato secondo l'articolo 41 della Costituzione), è normale che essa preveda una solidarietà rafforzata tra cedente e cessionario di azienda per quanto attiene ai debiti tributari, ancorché non risultanti dalle scritture contabili<sup>14</sup>.

Tale **solidarietà** – gli interpreti si trovano su questo punto concordi<sup>15</sup> – è definita quale **dipendente e successiva** (e non paritetica). Tali caratteristiche si evincono agevolmente dalla lettera della norma. Difatti l'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, al comma 1, dispone che “Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente”.

La **responsabilità solidale** che ne scaturisce è, pertanto, **oggettiva e sussidiaria**. Sussidiaria in quanto dipendente da quella del cedente, il quale deve essere escusso preventivamente, quale condizione di applicabilità dell'istituto<sup>16</sup>, e oggettiva in quanto, sempre a norma del citato comma 1, essa è: “entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo di azienda” e indipendente da qualsiasi comportamento soggettivo del cessionario<sup>17</sup>.

L'Amministrazione finanziaria si è premurata di sottolineare<sup>18</sup>, in primis, che la responsabilità tributaria del cessionario dell'azienda sorge anche nel caso in cui non si sia in presenza di un atto materiale di trasferimento ma esso sia presumibile, come per esempio nel caso previsto nell'articolo 15, comma 1, lettera *d*) del D. P. R. n. 131/1986, sull'imposta di registro, per il quale, in caso di accordo verbale di trasferimento di azienda (previsto nell'articolo 3 del medesimo decreto appena citato, in linea con le disposizioni civilistiche precedentemente riportate), esso, salvo prova contraria, è presumibile da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti, qualora la stessa attività commerciale sia continuata nello stesso locale o in parte di esso.

<sup>14</sup> Condizione viceversa indispensabile, come detto, nell'ambito della normativa civilistica.

<sup>15</sup> Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003; A. Fantozzi, *La solidarietà tributaria*, in A. Amatucci, *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994; E. Grassi, *inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessioni d'azienda effettuate in sede di procedure fallimentari*, in *il fisco* n. 42/1999; Cass. n. 255 del 2012; C. M. n. 180/E/1998.

<sup>16</sup> Se tale escussione non viene compiuta la responsabilità solidale del cessionario non può sorgere. Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 195/E/2008*; CTP Lucca, sentenza n. 45 del 2013; L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

<sup>17</sup> Cfr. S. Mogorovich, *La cessione di azienda*, in *Impresa c.i.* n. 5/1999; Cass. n. 5979 del 2014. Si rimarca che secondo alcuni interpreti la responsabilità in esame deve essere definita, inoltre, quale responsabilità soggettiva in quanto, seppur entro i limiti del valore aziendale, il cessionario “risponde personalmente, con il suo intero patrimonio, dei debiti tributari non soddisfatti”, nel senso che non è detto che tali debiti debbano essere soddisfatti con il compendio produttivo. Vd., in particolare, R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

<sup>18</sup> Cfr. C. M. n. 180/E/1998.

Inoltre, con riferimento al valore aziendale, l'Amministrazione ha tenuto a evidenziare che quello "da assumere quale limite alla responsabilità solidale del cessionario è quello accertato dal competente ufficio delle entrate o del registro ovvero, in mancanza di accertamento, quello dichiarato dalle parti"<sup>19</sup>.

Da quanto esposto, il tutto desumibile a partire dal comma 1 dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, si ricavano, insomma, le caratteristiche generali della particolare responsabilità tributaria del cessionario di azienda, la quale, in ottica temporale, è limitata, per quanto attiene alle sanzioni e alla relativa imposta<sup>20</sup>, a quelle "riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore"<sup>21</sup>.

Procedendo nell'analisi della norma, negli altri commi, dal 2 al 5, del medesimo articolo, sono previste due ipotesi tra loro estreme: la prima (commi 2 e 3) concernente una limitazione della suddetta responsabilità in caso di alcuni adempimenti che il cessionario può espletare; la seconda (commi 4 e 5) concernente invece l'ampliamento della medesima in caso di cessione d'azienda fraudolenta.

Il comma 3, prevedendo l'obbligo in capo agli enti impositori di rilasciare, su istanza dell'interessato, un **certificato**<sup>22</sup> riportante le contestazioni in corso [pertanto, occorrerebbe presumere: constatazioni già definite o contestazioni opposte in giudizio<sup>23</sup>] e quelle già definite, sulla base degli atti in loro possesso, liberatorio se non rilasciato entro quaranta giorni o se negativo, ha posto serie problemi di coordinamento con il comma 1 e con il comma 2.

---

<sup>19</sup> Cfr. C. M. n. 180/E/1998. Si rimarca, nonostante il breve richiamo contenuto nel testo e nella Circolare citata, che la valutazione aziendale sia uno dei temi più spinosi nell'ambito delle valutazioni accertative. In particolare, come noto, uno degli elementi che maggiormente causano contenzioso è quello della valutazione dell'avviamento.

<sup>20</sup> Occorre evidenziare che la maggioranza degli interpreti accomuna le imposte e le sanzioni. In realtà, a ben considerare la lettera della norma, si potrebbe concludere che il cessionario sia illimitatamente responsabile per il pagamento dell'imposta e che sia limitatamente responsabile esclusivamente per le sanzioni riferibili a violazioni commesse (o contestate o a sanzioni già irrogate) negli ultimi tre anni, compreso quello di cessione. Ad ogni modo questo tipo di interpretazione, risultando piuttosto vessatoria nei confronti del contribuente deve essere decisamente rigettata. Cfr. al proposito S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2003, in cui sono prospettati profili di incostituzionalità in relazione alla previsione concernente il pagamento dell'imposta, pertanto sarebbe giustificabile una responsabilità solidale esclusivamente per quanto attiene alle sanzioni.

<sup>21</sup> È appena il caso di rimarcare che, evidentemente, il cessionario non è responsabile per le imposte dirette dovute dal cedente sulla plusvalenza da cessione (e delle relative sanzioni in caso di violazione). Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003: "si deve tener presente che questi riferisce la solidarietà alla sola ipotesi oggettiva delle imposte e sanzioni che ineriscono l'azienda. La voluntas legis è chiara nella norma: si vuole evitare che attraverso l'escamotage della cessione, il cedente sottragga l'azienda – che costituisce la principale garanzia – al Fisco per evitare che quest'ultimo possa riscuotere i propri crediti".

<sup>22</sup> Con il Provvedimento del 25 giugno 2001, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato i modelli relativi all'istanza per la richiesta della certificato e alla certificazione stessa, la quale è titolata "certificazione dell'esistenza di contestazioni in caso di cessione di azienda".

<sup>23</sup> Cfr. Cass. n. 5979 del 2014.

Il comma 2, difatti, prevede che “L’obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell’amministrazione finanziaria e degli enti preposti all’accertamento dei tributi di loro competenza”. In questo caso occorrerebbe presumere, considerando la procedura di irrogazione delle sanzioni ex articolo 16 del D. Lgs. n. 472/1997, che la previsione abbia a oggetto delle constatazioni in corso, oltretutto, chiaramente, constatazioni o contestazioni di violazioni già definite.

La questione, in breve, è la seguente: il comma 2 (constatazioni in corso) deve essere coordinato con il precedente comma 1 o con il successivo comma 3 (constatazioni definite)? In altri termini: **la limitazione dell’obbligazione** ai debiti risultanti dagli atti in possesso dell’Amministrazione sussiste indipendentemente dal rilascio del certificato o, viceversa, è ad esso legata? Si anticipa che si potrebbe anche concludere che la soluzione sia ancora diversa, ovverosia che le tre fattispecie individuate nei tre commi siano tra loro completamente indipendenti. Tale problematica, occorre evidenziarlo, ruota attorno ai concetti di constatazione e di contestazione della violazione; e pertanto ad essi è necessario fare riferimento per proporre una soluzione.

A parere dell’Amministrazione e della Giurisprudenza di legittimità il comma 2 deve essere coordinato con il comma 3, ossia: la limitazione dell’obbligazione (alla constatazione in corso) sussiste solo ed esclusivamente nel caso in cui l’interessato richieda il rilascio del certificato (che però dovrebbe attestare le constatazioni definite).

L’Amministrazione<sup>24</sup> si esprime in questo modo: “Il comma 2 prevede un’ulteriore limitazione della responsabilità del cessionario ... Di conseguenza, secondo quanto espressamente previsto dal comma 3, gli uffici e gli enti ... sono tenuti a rilasciare all’interessato che ne faccia richiesta un certificato (in bollo da lire 20.000 e previo pagamento dei previsti tributi speciali) in ordine all’esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti alla data della richiesta”. Successivamente è specificato, in modo ultroneo, in quanto lo si dovrebbe dare per scontato, che “Nel certificato devono essere enunciate anche le violazioni commesse nell’anno in cui è avvenuta la cessione o nel biennio precedente e già constatate dall’ufficio”.

È di palmare evidenza che il legame tra il comma 2 e il comma 3 è attuato in maniera piuttosto apodittica.

La posizione della Giurisprudenza<sup>25</sup> è invece presentata in maniera decisamente più articolata: “se in linea generale la mera adozione degli atti di iniziativa del procedimento di accertamento impositivo ... non è «ex se» sufficiente ad individuare un debito per sanzione od imposta, laddove tale attività non si concludano con la «constatazione» del presupposto impositivo (generalmente documentata in apposito processo verbale definito, appunto, di «constatazione»: PVC) ovvero della infrazione della norma tributaria ... tuttavia la specialità della norma in esame e le sue finalità antielusive inducono a ritenere corretta la soluzione

<sup>24</sup> C. M. n. 180/E/1998.

<sup>25</sup> Cass. n. 5979 del 2014.

interpretativa fornita dal Giudice di merito volta ad estendere al cessionario la responsabilità solidale per il debito del cedente, relativo a violazione «commessa» nel triennio ma accertata in esito a procedimento definito soltanto in data successiva al trasferimento dell'azienda. Il comma 1 dell'art. 14 ... mira a fondare una responsabilità oggettiva ... ancorando tale responsabilità alla condotta omissiva dello stesso cessionario il quale non ha ritenuto di assolvere all'onere di diligenza, informandosi preventivamente presso gli Uffici finanziari della eventuale esposizione debitoria del cedente ... La disposizione del comma 1 viene a regolare, infatti, una ipotesi autonoma rispetto a quella della successiva disposizione del comma 2 (le cui modalità applicative trovano disciplina nel comma 3) che limita, invece, la responsabilità solidale del cessionario «al debito risultante, alla data del trasferimento, degli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria», intendendo tal caso favorire (limitandone ulteriormente la responsabilità) il cessionario che abbia preventivamente comunicato l'operazione di cessione di azienda agli Uffici finanziari, richiedendo l'attestazione della posizione debitoria del cedente. Risulta infatti evidente in tal caso che, quando anche il cedente avesse «commesso delle violazioni finanziarie» nel triennio in questione, ma queste non fossero ancora emerse all'atto del trasferimento di azienda (essendosi limitato l'Ufficio a compiere, come nel caso di specie, soltanto attività di acquisizione dati), alcun debito fiscale a carico del cedente potrebbe risultare dagli atti dell'Amministrazione finanziaria in difetto di alcuna «constatazione» della violazione o del presupposto impositivo, e dunque il cessionario, in base a tale attestazione negativa rilasciata dall'Ufficio, non potrebbe essere chiamato in seguito a rispondere (a differenza della ipotesi regolata dal comma 1) anche per debiti d'imposta o per sanzioni tributarie relativi a fatti «commessi» dal cedente nel triennio precedente ed accertati solo successivamente alla cessione di azienda”.

L'articolazione proposta, in ogni modo, non rende facile l'interpretazione del passo riportato. A ben considerare, infatti, seppur viene esplicitamente affermato che la fattispecie regolata dal comma 2 sia collegata al comma 3, il quale ne contiene le modalità applicative, nel testo è anche affermato che attraverso la procedura prevista nel comma 3, ossia attraverso il rilascio del certificato, la limitazione dell'obbligazione del cessionario è ulteriormente rafforzata rispetto alla fattispecie del comma 2, in quanto la responsabilità sarebbe riferibile solo ed esclusivamente alle violazioni già constatate, allorquando nel caso del comma 2 la constatazione potrebbe ancora essere in corso. Si evidenzia che, invece, nella fattispecie del comma 1 è sufficiente la commissione da parte del cedente della violazione, purché contestata nell'arco temporale del triennio, ma anche se commessa precedentemente, affinché pervenga a esistenza la responsabilità solidale del cessionario.

Insomma, dalla lettura dell'importante sentenza della Corte di cassazione richiamata, la questione in oggetto non è risolvibile definitivamente, anche a causa della poca sistematicità lessicale dell'articolo 14. Ma sembra che se ne possa desumere che i tre commi possano anche essere considerati separatamente, oltreché in collegamento fra di loro.

Tale ultima interpretazione è quella assunta nella Dottrina più recente<sup>26</sup>: “Occorre però segnalare che recentemente la Corte di cassazione [sentenza n. 5979 del 2014], sebbene con un’isolata pronuncia, ha affermato che i commi 2 e 3 dell’art. 14 sono collegati fra loro. Secondo il collegio di legittimità, infatti, il limite temporale legato alla data del trasferimento è vincolato alla richiesta del certificato. Di fatto, si tratterebbe di una norma incentivante ... La posizione della Corte tuttavia pare non particolarmente in linea con la norma e con l’interpretazione della stessa Amministrazione. Ed infatti, la garanzia voluta dal Legislatore legata alla data del trasferimento, contenuta nel comma 2, non è esplicitamente subordinata alla richiesta del citato certificato, disciplinato solo nel successivo comma 3. Dal tenore letterale, infatti, si evince che solo chi ha esercitato tale facoltà («su richiesta dell’interessato») può ottenere un immediato effetto liberatorio della responsabilità, ma non per questo si può affermare che esista a prescindere un’obbligazione del cessionario senza alcuna limitazione”.

In conclusione, considerato quanto espresso dall’Amministrazione, dalla Giurisprudenza e dalla Dottrina, in merito al problema in esame, si potrebbe concludere che una corretta interpretazione possa tenere distinte le tre fattispecie regolate nei primi tre diversi commi dell’articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, per cui: nel comma 1 è prevista una responsabilità solidale piuttosto estesa in quanto essa sorge per il semplice fatto che nel triennio il cedente abbia commesso delle violazioni tributarie o siano ad esso contestate anche se commesse precedentemente (limitazione temporale); nel comma 2 è specificato che l’obbligazione è limitata al debito risultante dagli atti dell’Amministrazione (dunque in ordine a constatazioni in corso) alla data del trasferimento dell’azienda (prima limitazione oggettiva); nel comma 3 è specificato che, qualora il cessionario si attivi per la richiesta del certificato, detto certificato debba contenere, tra l’altro, l’indicazione delle constatazioni definite e che, in caso di riscontro negativo il cessionario debba considerarsi liberato (seconda limitazione oggettiva), benché vi possano essere delle constatazioni in corso, delle quali, se non richiedesse il certificato, risponderrebbe.

Orbene, avendo tentato di chiarificare queste prime problematiche, sulle quali il Legislatore del 2015 che ha modificato la norma non è intervenuto, è possibile continuare nella lettura dell’articolo 14, specificando previamente che:

- I) Legittimato a richiedere il rilascio del certificato è “l’interessato” e che dunque esso può essere sia il cessionario sia il cedente sia il cessionario in fieri; ne consegue che la richiesta può essere effettuata anche prima della cessione ma che, in tale ultimo caso, “il cessionario non può ritenersi esonerato da responsabilità

<sup>26</sup> Cfr. L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014. Occorre rimarcare che a parere dell’autrice l’Amministrazione finanziaria interpreta mantenendo separato l’ambito di applicazione dei tre commi, mentre la Corte di cassazione si pone in contrasto con tale presunta interpretazione affermando che il comma 2 e 3 sono dipendenti fra loro. A parere di chi scrive, come detto, l’interpretazione della posizione dell’Amministrazione e della Giurisprudenza sono diametralmente opposte a quella indicata nell’articolo appena citato. Cfr., inoltre, A. Borgoglio, *Cessionario d’azienda senza responsabilità solidale se il certificato dei carichi pendenti è negativo*, in *il fisco* n. 6/2016.

con riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato ... e quella in cui avviene il trasferimento dell'azienda"<sup>27</sup>.

- II) Nel certificato devono essere indicati le seguenti informazioni: l'esistenza di contestazioni in corso [evvrosia di constatazioni definite]; le contestazioni già definite per le quali i debiti sono ancora aperti; le violazioni commesse nell'anno in cui avviene la cessione e nei due precedenti<sup>28</sup>.

Orbene, se tale è l'inquadramento delle limitazioni della responsabilità previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 14, come già precedentemente annunciato, i commi 4 e 5 del medesimo articolo prevedono, viceversa, delle ipotesi in cui le limitazioni vengono completamente meno. Si tratta di ipotesi di **cessioni di azienda in frode alla legge tributaria**.

Se nel comma 4 è richiamata esplicitamente una delle forme di cessione di azienda in frode alla legge tributaria (la cosiddetta 'cessione di azienda spezzatino') per cui i soggetti si accordano per non cedere in una volta tutto il compendio aziendale ma per cedere singolarmente ogni singolo bene strumentale, la disposizione ha comunque una portata generale, per cui in essa è possibile farvi rientrare anche l'ipotesi del conferimento di azienda e della successiva cessione di quote sociali in tal modo ottenute.

Non è certamente questa la sede per approfondire queste vastissime tematiche, ma è sufficiente richiamare che, per quanto concerne la prima ipotesi, in linea di massima, indipendentemente dall'imposizione o dall'esenzione dell'operazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, occorre versare, per ogni singolo trasferimento, l'imposta di registro nella misura fissa di 200 €<sup>29</sup>, mentre per la cessione dell'intero complesso aziendale si applicherà l'imposta di registro, ordinariamente, nella misura del 3%<sup>30</sup>. Il risparmio è piuttosto evidente!

---

<sup>27</sup> C. M. n. 180/E/1998. Cfr., inoltre, senza che a questa conclusione vengano apportate critiche, R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999. Tale ultimo autore precisa, altresì, che il certificato può esplicare i suoi propri effetti nei confronti di chiunque voglia acquisire l'azienda. Si evidenzia, inoltre, che, a parere dell'Amministrazione, probabilmente indotta da esigenze di tutela del cedente, la richiesta del certificato debba essere accompagnata da un benestare scritto dello stesso. Se così dovesse essere sarebbe allora decisamente consigliabile che l'istanza venga presentata da quest'ultimo per evitare farraginosità burocratiche. In merito a quest'ultimo punto cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003, il quale critica negativamente questa presa di posizione dell'Amministrazione.

<sup>28</sup> Cfr. C. M. n. 180/E/1998; S. Mogorovich, *La cessione di azienda*, in *Impresa c. i.* n. 5/1999.

<sup>29</sup> In merito alle cessioni di immobili, cfr. FNC, *Il contratto di rent to buy: inquadramento civilistico e tributario*, Newsletter n. 7/2105 (a cura di G. Trinchese e S. Carunchio), in cui è analizzato tutto il sistema di imposizione dei trasferimenti immobiliari.

<sup>30</sup> A norma dell'art. 9, Parte I, Tariffa allegata al D. P. R. n. 131/1986. Se questa è la 'ordinaria' imposizione indiretta della cessione di azienda, si rammenta che essa varia a seconda della struttura del contratto. Difatti, se la struttura del contratto prevede una distinzione di tutti i cespiti si possono prevedere altri due metodi impositivi a norma dell'art. 23 del Decreto medesimo: in un primo caso è ipotizzabile l'inventario dei cespiti ma poi è indicato un corrispettivo complessivo e pertanto si deve applicare l'aliquota più elevata su tutto il corrispettivo (presumibilmente quella prevista nell'articolo 1 della Parte I della Tariffa); in un secondo caso, se per ogni cespite è indicato il suo valore, allora per ogni categoria occorre applicare la relativa misura d'imposta (quella sugli immobili, quella per la cessione dei crediti ex art. 6, Parte I, Tariffa – 0,50%, - quella sui beni mobili in genere ex art. 9, Parte I – 3% -, quella sui beni mobili registrati ex art. 7. Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 18/E/2013*, § 6.57.

Mentre per quanto concerne la seconda ipotesi, a fronte dell'imposizione indiretta appena richiamata ai fini dell'imposta di registro per la cessione dell'azienda, è sufficiente richiamare che il conferimento di azienda, operazione 'fuori campo IVA', deve essere assoggettato a imposta di registro in misura fissa e che la cessione di partecipazioni, pur rientrando nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (qualora ne ricorrano le condizioni) ne è esente, è sempre assoggettata a imposizione indiretta in misura fissa<sup>31</sup>. Anche in questo caso il risparmio fiscale è evidente.

Occorre però sottolineare che la cessione fraudolenta non implica, considerata a sé stante, il venire meno delle limitazioni della responsabilità del cessionario, è necessario che essa sia stata attuata in frode dei crediti tributari che siano venuti a esistenza prima della cessione stessa. Una cessione fraudolenta può, in ogni caso, essere la spia che permette di ravvisare comportamenti illeciti precedenti all'operazione stessa<sup>32</sup>.

È di palmare evidenza, ad ogni modo, che se le operazioni appena richiamate non dovessero essere riqualificate dall'Amministrazione in cessione di azienda, esse non potrebbero generare la responsabilità solidale del cessionario in esame. Quanto appena detto implica che la prova dell'intento fraudolento è a carico dell'Amministrazione.

Sul tenore letterale del comma 4 in esame si è però venuta a creare una diatriba interpretativa. Secondo quanto dato rilevare nei documenti dell'Amministrazione, infatti, nel caso di frode, oltre al venir meno delle limitazioni di cui ai commi da 1 a 3, verrebbe meno anche il beneficio della previa escussione del cedente<sup>33</sup>.

Tale impostazione non è stata accolta una parte della Dottrina: "In realtà, si potrebbe sostenere che la sussidiarietà non rappresenta propriamente una limitazione della responsabilità, attenendo piuttosto alla natura della responsabilità stessa, per cui essa rimarrebbe tale"<sup>34</sup>.

Altra parte della dottrina, viceversa, è del parere opposto e concorda con l'impostazione dell'Amministrazione: "A noi sembra condivisibile la prima opinione [quella della decadenza dal beneficio] perché tra le limitazioni dell'art. 14 espressamente prevede per garantire il cessionario rientra proprio il beneficium excussionis. L'esistenza di questo beneficio, costituisce una vera e propria limitazione per il creditore ... Se poi si considera", da una parte, che la disposizione di cui al comma 4 ha degli indubbi connotati sanzionatori – proprio perché è stato posto in essere dolosamente un progetto preordinato a frodare il Fisco – e dall'altra parte che comunque il beneficio di cui si discute rappresenta pur sempre una sorta di garanzia

<sup>31</sup> D. P. R. n. 131/1986, artt. 5 e 40 e D. P. R. n. 633/1972, art. 10, n. 8-ter.

<sup>32</sup> Cfr. al proposito C. M. n. 180/E/1998, nella quale l'Amministrazione richiama l'art. 97 del D. P. R. n. 602/1973, in ordine agli atti compiuti dal debitore per evitare il pagamento delle somme iscritte a ruolo. Attualmente l'art. 97 citato è stato abrogato e i riferimenti devono essere traslati sugli artt. 13-15 del D. Lgs. n. 471/1997.

<sup>33</sup> C. M. n. 180/E/1998: "Il cessionario il cessionario risponderà pertanto solidamente (ma senza più il beneficio della previa escussione del cedente)"

<sup>34</sup> R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

patrimoniale per il cessionario, ci sembra che il beneficium non dovrebbe poter essere invocato dal cessionario nell'ipotesi di acquisto di azienda al fine di frodare l'amministrazione finanziaria"<sup>35</sup>.

Chi scrive propende per aderire al primo indirizzo, in quanto dalla lettera della norma sembra evidente che il comma 4 effettui un riferimento solo ed esclusivamente alle limitazioni; limitazioni che nei precedenti commi sono indicate in modo inequivoco (triennialità, valore dell'azienda, debito risultante dagli atti degli uffici), senza che tale locuzione sia mai utilizzata in riferimento al beneficio in questione, il quale dunque rimarrebbe pienamente efficace (anche perché non è detto che il cessionario sia a conoscenza dell'intento fraudolento eventuale del cedente). Inoltre, a sostegno di tale interpretazione, è opportuno che si tenga a mente che la norma viola il principio di capacità contributiva, la quale si manifesta in primo luogo in capo al cedente.

La norma si chiudeva, prima dell'intervento del legislatore del 2015, con il comma 5: "La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante".

Tale presunzione semplice ha come primo effetto quello di invertire l'onere della prova, la quale dunque, in quest'ipotesi, risulta a carico del contribuente.

Tale inversione dell'onere della prova non si produce, a parere dell'Amministrazione, nel caso in cui la violazione non è "suscettibile di radicare l'azione corrispondente"<sup>36</sup>. Tale impostazione è sorretta da un presunto ampliamento della lettera della norma e non è stata accolta dalla Dottrina: "In verità, il riferimento alle violazioni di natura penale serve probabilmente (e semplicemente) ad individuare le violazioni di un certo rilievo e, di conseguenza, ad evitare che la presunzione di legge si attivi anche in presenza di violazioni di scarsa entità o di modesta importanza"<sup>37</sup>.

Non sembra non si possa aderire a questa posizione dottrinarina, la quale, benché più sfavorevole al Contribuente, è certamente più rispettosa della lettera della norma.

Attorno alla norma in tal modo strutturata (sino al 2015), gli interpreti hanno successivamente indagato i suoi **ambiti applicativi**. Un primo attinente all'ambito di sussistenza della responsabilità solidale del cessionario in caso di cessioni plurime successive nel tempo e in caso di risoluzione del contratto di cessione di azienda. Un secondo concernente l'effettiva conoscenza dell'accertamento a carico del cedente e, pertanto, i diritti notificatori e la susseguente impostazione del litisconsorzio in contenzioso. Un terzo concernente il campo applicativo della norma in esame, in primo luogo interrogandosi in merito alla sua applicazione nell'ambito delle procedure concorsuali e in secondo luogo, più in generale, in

---

<sup>35</sup> S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003. Cfr., altresì, L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione d'azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

<sup>36</sup> C. M. n. 180/E/1998.

<sup>37</sup> R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.



ordine alla nozione di cessione e di trasferimento di azienda (sulla falsariga degli interpreti civilistici).

La prima questione, quella delle **cessioni plurime** susseguentisi nel tempo in maniera ravvicinata, attiene in particolare alla facoltà di un terzo creditore di chiedere il soddisfacimento delle sue proprie pretese a uno dei cessionari ‘intermedi’. Tale soluzione sembrerebbe doversi negare in quanto il cessionario ‘intermedio’ non potrebbe qualificarsi, al momento dell’esercizio della pretesa del terzo, né quale acquirente né quale alienante<sup>38</sup>.

Per quanto attiene all’altra ipotesi prospettata - quella di una eventuale **risoluzione del contratto** nel quale è inserita una cessione di azienda – in ordine alla sussistenza della responsabilità del cessionario in merito a vicende non ordinarie nella circolazione dell’azienda, rileva un’importante e isolata ordinanza della Giurisprudenza di legittimità del 2015<sup>39</sup>. In tale arresto, la Corte, aderendo alle ipotesi interpretative dell’Amministrazione, la quale aveva notificato la cartella di pagamento anche al cessionario, afferma che, nel caso specifico, trattandosi di risoluzione per transazione e non per inadempimento, l’efficacia della risoluzione non poteva esplicitare i suoi effetti retroattivamente nei confronti di terzi<sup>40</sup>, e che quindi la pretesa erariale poteva giustamente indirizzarsi anche nei confronti di detto cessionario.

Da queste motivazioni, per individuare la sussistenza della responsabilità tributaria del cessionario di azienda nei confronti dell’Amministrazione terza, se ne potrebbe dedurre che occorra considerare le regole sulla risoluzione dei contratti contenute nel codice civile agli articoli 1453 e ss.; per cui in ipotesi di inadempimento (caso opposto a quello trattato nell’ordinanza citata poco su), per legge, gli effetti sono ex tunc, pertanto il cessionario non risulterebbe essere corresponsabile.

L’ordinanza appena richiamata concede lo spunto per pervenire alla seconda questione indicata, quella concernente **l’effettiva conoscenza, da parte del cessionario**, dell’esecuzione dell’accertamento a carico del cedente, in modo che possa esercitare il proprio **diritto alla difesa**, al quale – è possibile evincere dal testo riportato – era stata notificata una cartella di pagamento.

In Dottrina si è evidenziato, sin dall’entrata in vigore dell’articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, che, dal momento che il cessionario è responsabile, oltretutto delle sanzioni, anche per il pagamento dell’imposta, egli potrebbe essere raggiunto in primo luogo dalla sola cartella di pagamento, benché a norma dell’articolo 16 del Decreto citato, l’atto di contestazione della violazione “dev’essere notificato anche ai coobbligati solidali”<sup>41</sup>. Si è aggiunto che, qualora

---

<sup>38</sup> Cfr. A. Mauro, M. Schepis, *Responsabilità dei debiti solidale con plurime cessioni di azienda*, in *Quotidiano del commercialista Eutekne*, 18 dicembre 2016, per cui il ragionamento è da considerarsi coerente con il sistema civilistico, ma non pare che nel sistema tributario la conclusione possa appalesarsi quale differente.

<sup>39</sup> Cass. n. 11972 del 2015.

<sup>40</sup> Cfr. C. C., art. 1458.

<sup>41</sup> Cfr. R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

ciò dovesse avvenire, sia la Giurisprudenza di legittimità<sup>42</sup> che quella di costituzionalità, hanno stabilito che, ancorché la pratica amministrativa non possa considerarsi legittima, il contribuente solidale mantiene il diritto di impugnare la cartella “sotto tutti i profili”. Tale legittimità della pratica amministrativa può però, più attualmente, essere messa in dubbio attraverso la considerazione della normativa che si è andata precisando nel tempo: “Tale circostanza potrebbe ravvisare la duplice omissione sia della notifica dell’atto presupposto e sia di allegazione prevista dall’art. 7 dello Statuto del Contribuente”<sup>43</sup>.

L’impostazione richiamata, in ordine alla rapporto tra la cartella di pagamento e il presupposto atto impositivo, per la quale sarebbe invalida la notificazione della cartella di pagamento non proceduta dalla notifica dell’avviso di accertamento o di quella non contenente l’allegazione dello stesso, trova conferma nella Giurisprudenza di legittimità<sup>44</sup>, la quale, con specifico riferimento alla responsabilità tributaria del cessionario di azienda, ha recentemente mutato la propria originaria impostazione. Tale impostazione originaria, superata dalla normativa, è ancora rinvenibile in alcune recenti pronunce: “È da aggiungere che questa Corte ha ritenuto legittima la richiesta di pagamento al condebitore solidale senza previa notifica nei suoi confronti di alcun avviso”<sup>45</sup>. Si ripete che tale impostazione debba essere considerata superata.

Nonostante ciò, passando alla seconda parte della questione, quella legata al litisconsorzio, nella medesima sentenza è però confermato che, ai sensi dell’articolo 14, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992, “deve ritenersi che non sussiste alcuna ragione di economia processuale per escludere l’intervento adesivo dipendente nel giudizio tributario e, come nella specie, nel corso del giudizio di secondo grado”; conclusione che assume tutto il suo valore anche in considerazione della normativa più recente in merito ai rapporti intercorrenti tra avviso di accertamento e cartella di pagamento in caso di presenza del condebitore solidale: “Alla luce di tali considerazioni, l’omessa notifica dell’atto prodromico alla cartella impedisce al cessionario di partecipare tempestivamente al giudizio, la cui conclusione, evidentemente, può provocare conseguenze irreversibili ... A prescindere, dunque, dall’attività difensiva svolta dal cedente non pare possa essere messa in discussione la sussistenza del diritto di difesa in capo al cessionario sin dalla notifica dell’atto di accertamento”<sup>46</sup>.

In breve, per concludere su questa seconda questione, si può ritenere che il cessionario solidale ha diritto affinché gli sia notificato sia l’avviso di accertamento sia la cartella di pagamento (la quale, a sua volta, deve contenere il primo in allegato). Egli è, pertanto, legittimato a impugnare autonomamente sia l’uno che l’altra. Nel caso, viceversa, in cui si sia attivato giurisdizionalmente prima il cedente, il cessionario medesimo ha diritto d’intervenire volontariamente nel processo in adesione dipendente.

<sup>42</sup> Cfr. Cass. n. 12000 del 1993 e C. Cost. n. 348 del 1987.

<sup>43</sup> Cfr. L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

<sup>44</sup> Cfr. Cass. n. 15188 del 2013, Cass. n. 8934 del 2014 e Cass. n. 9177 del 2014.

<sup>45</sup> Cfr. Cass. n. 255 del 2012, nella quale è richiamata la Cass. n. 10638 del 1997.

<sup>46</sup> Cfr. L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

Passando alla terza e ultima questione interpretativa in merito all'ambito di applicazione dell'articolo 14 - quella concernente l'estensione dell'ambito di applicazione della disposizione in esame (strettamente connessa alla novella del 2015) -, occorre in primo luogo richiamare un documento dell'Amministrazione piuttosto risalente, ma ancora efficace, anche se superato dalla modifica appena menzionata (la quale lo conferma in toto), in ordine alla legge fallimentare. Alla domanda di un Tribunale territoriale in merito all'applicazione dell'articolo 14 in commento in sede di **procedure concorsuali**, così si espresse il Ministero delle Finanze: "si ritiene di escludere la possibilità di assoggettare le cessioni di azienda in argomento alla disciplina stabilita dalla surrichiamata disposizione"<sup>47</sup>.

Le motivazioni a sostegno di detta conclusione dell'Amministrazione, ad avviso di chi scrive<sup>48</sup>, sono piuttosto condivisibili. Esse, in primo luogo, fanno convergere sia la ratio dell'articolo 14 che la ratio alla base delle procedure concorsuali: "la ratio e la stessa lettera della norma sembrano di univoco significato, nel senso di essere riferite esclusivamente alle cessioni su base volontaria o negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici, quali appunto le vendite di che trattasi ... Evidentemente il legislatore tributario, nella sua valutazione prenormativa, ha inteso scongiurare all'istituto fallimentare possibili ostacoli, che potessero frustrare le finalità stesse del fallimento con conseguente pregiudizio soprattutto per la massa dei creditori". In secondo luogo l'argomentazione motivazionale è espressa secondo il metodo 'a contrario': "ove si accedesse alla tesi opposta ... si finirebbe per configurare sistematicamente in concreto ... una sorta di responsabilità «esclusiva» (e non solidale) in capo al cessionario dei beni del fallimento; responsabilità che sicuramente non è quella delineata dalla norma". Il riferimento è all'articolo 51 del R. D. n. 267/1942 (legge fallimentare), tuttora in vigore, per cui non è possibile iniziare o proseguire azioni individuali esecutive o cautelari sui beni fallimentari.

Il secondo aspetto concernente l'interpretazione dell'ambito di applicazione dell'articolo 14 in commento, come detto, concerne la **nozione di 'cessione di azienda'**. Si tratta di uno degli aspetti più importanti da dirimere per individuare con precisione quando sorge la responsabilità solidale dipendente del cessionario di azienda e a quali istituti essa si estenda.

Si è già indicato che nel Codice Civile, agli articoli 2555 e seguenti, l'usufrutto e l'affitto di azienda sono specificamente regolati nella normativa in ordine alla cessione di azienda. Si è altresì indicato che ai fini giuslavoristici di difesa dei diritti dei lavoratori, nell'articolo 2112, comma 5, ai tre istituti appena richiamati è aggiunto quello della fusione<sup>49</sup>.

Tale difficoltà nel definire la nozione di cessione di azienda è stata subito, al momento dell'introduzione dell'articolo 14, avvertita anche nella Dottrina tributaria, giustamente in relazione all'estensione della responsabilità in oggetto.

---

<sup>47</sup> R. M. n. 112/E/1999.

<sup>48</sup> Nella medesima direzione: E. Grassi, *Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessione di azienda effettuate in sede di procedure fallimentari*, in *il fisco* n. 42/1999.

<sup>49</sup> Si evidenzia che ai fini della fusione e della scissione di società, la responsabilità per debiti tributari è regolata dall'art. 15 del D. Lgs. n. 472/1997.

La discussione ebbe origine da un pronunciamento della D. R. E. del Piemonte in cui veniva escluso che la norma potesse trovare applicazione in caso di conferimento d'azienda<sup>50</sup>. Tale interpretazione fu considerata troppo legata al dato letterale della norma e dalla maggior parte degli interpreti rigettata<sup>51</sup>. Si evidenzia che anche nella Giurisprudenza di legittimità il conferimento è stato fatto rientrare nel genus della cessione di azienda in quanto trasferimento<sup>52</sup>.

In breve, secondo la Dottrina citata, dovrebbero considerarsi inclusi nella nozione di cessione di azienda: la vendita, il conferimento, la permuta, la datio in solutum, l'acquisto delle nuda proprietà, la donazione; ne dovrebbero, viceversa, essere considerati esclusi: l'acquisto mortis causa, l'affitto, l'usufrutto, l'usucapione, la vendita fallimentare.

Ciò che desta maggiori perplessità di questa ricostruzione dottrinarica attiene all'affitto e all'usufrutto. La motivazione che viene apportata si basa su di una interpretazione civilistica piuttosto risalente (basata su una nozione di cessione riferibile alla sola traslazione della proprietà) che attualmente sembrerebbe essere stata del tutto superata<sup>53</sup>. Si deve infatti considerare che la nozione di trasferimento d'azienda ha soppiantato, a livello generale, quella di cessione d'azienda, la quale, lo si ribadisce, è una delle obbligazioni che può essere presente nei più diversi contratti tipici (e atipici) inter vivos, mentre con 'trasferimento, si dovrebbe indicare un mutamento del soggetto imprenditore indipendentemente dal titolo per cui esercita.

Dal momento che tale ultimo punto appena trattato - quello concernente l'ambito di applicazione dell'articolo 14, ossia la nozione di 'cessione di azienda' e il caso particolare delle procedure fallimentari - è stato preso in considerazione dal legislatore del 2015, si rinvia la trattazione al paragrafo seguente, in cui saranno puntualizzati i detti argomenti.

### *3.2. Le modifiche apportate dal legislatore nel 2015*

Con l'articolo 16, unico comma, lett. g), del D. Lgs. n. 158/2015, il legislatore, come detto precedentemente, è intervenuto in modifica dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 con l'aggiunta di due commi. Il primo sulle procedure fallimentari, il secondo sulla definizione della nozione di 'cessione di azienda'. Alla luce del sistema delineato nel paragrafo precedente, nel seguito si apprezzerà l'impatto della nuova normativa.

Il primo è il comma 5-bis: "Salva l'applicazione del comma 4 [il quale, lo si richiama, concerne la cessione fraudolenta dell'azienda, nel qual caso vengono meno tutte le limitazioni

<sup>50</sup> D. R. E. Piemonte, Circolare n. 6/1998.

<sup>51</sup> Cfr. R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999; S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003.

<sup>52</sup> Cfr. Cass. n. 21229 del 2006 e Cass. n. 14169 del 2013.

<sup>53</sup> L'interpretazione risalente sarebbe espressa in Cass. n. 2386 del 1958. Che l'affitto e l'usufrutto di azienda rientrino attualmente nella nozione di trasferimento o cessione di azienda è confermato da: L. De Rosa, A. Russo, M. Iori, *Operazioni straordinarie*, Milano 2014; G. Ferri, *manuale di diritto commerciale*, Milano 2006; V. Buonocore (a cura di), *Istituzioni di diritto commerciale*, Torino 2000.

alla responsabilità solidale del cessionario previste nei commi precedenti, ma non il beneficio della preventiva escussione del cedente], la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del predetto decreto o di un procedimento della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio”.

Si tratta, risulta evidente, della definizione normativa di una questione già parzialmente risolta a livello interpretativo attraverso un documento di prassi del 1999 precedentemente citato<sup>54</sup>. Occorre sottolineare che la parzialità della precedente interpretazione era dovuta al fatto, molto semplicemente, che numerosi tra gli istituti previsti attualmente nella Legge Fallimentare (R. D. n. 267/1942) a quel tempo non erano ancora stati previsti, né era stata prevista la procedura da sovraindebitamento di cui alla L. n. 3/2012. Orbene, attraverso la modifica riportata, il legislatore ha evidentemente inteso allargare, con la chiarezza della forza di legge, l'ambito di disapplicazione dell'articolo 14. Pertanto se ne può dedurre, senza poter approfondire in questa sede le questioni legate alle procedure richiamate, che, in tutte le ipotesi previste nel Regio Decreto (procedure concorsuali e istituti di composizione negoziata della crisi) e nell'ipotesi disciplinata dalla L. n. 3/2012 (gestione della crisi da sovraindebitamento), in caso si effettui una cessione di azienda, la normativa sulla corresponsabilità tributaria del cessionario debba essere disapplicata, a meno che non sia ravvisabile una frode fiscale.

Se con il comma 5-bis il legislatore ha voluto limitare l'ambito di applicazione dell'articolo 14, con il comma 5-ter, viceversa, ha tentato di definirne l'ambito applicativo, in un certo senso ampliandolo: “Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento”.

Attraverso questa previsione, da una parte si è stabilito che il conferimento rientra nella nozione di trasferimento di azienda, mentre dall'altra parte viene riproposta l'annosa questione di cosa si voglia intendere per ‘cessione di azienda’ e per ‘trasferimento di azienda’ stesso, benché, seppur indirettamente, alla luce di quanto espresso precedentemente, ne venga indicata una soluzione .

Secondo quanto finora anticipato (ossia: che non paiono ben definiti i rapporti tra i due concetti, per cui non è chiaro se la cessione di azienda sia una specie del genere trasferimento o viceversa; che non è chiaro in quali fattispecie contrattuali tipiche sia ravvisabile una cessione o un trasferimento – il riferimento è in particolare all'affitto e all'usufrutto di azienda), e secondo quanto è possibile desumere dalla novella norma, sembrerebbe potersi concludere che il trasferimento di azienda si verifichi nel caso in cui vi sia un cambiamento nella titolarità d'esercizio della stessa e che la cessione sia un'obbligazione particolare che è possibile ravvisare nei più diversi negozi, indipendentemente dalla traslazione della proprietà. In questa direzione interpretativa, l'affitto e l'usufrutto rientrerebbero a pieno titolo nella

---

<sup>54</sup> R. M. n. 112/E/1999.

definizione di trasferimento di azienda – nozione che quindi assumerebbe un connotato di generalità più ampio di quello di cessione – esattamente con quanto previsto nel giuslavoristico articolo 2112 del codice civile. Si evidenzia che in tali ipotesi si assisterà a un doppio trasferimento: il primo al momento della stipula del contratto e il secondo al momento del suo scioglimento.

In sostanza l'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 risulterebbe applicabile nelle seguenti ipotesi (salvo nell'evenienza del comma 5-bis, ossia nel caso in cui tali negozi siano inseriti in uno dei casi previsti per le società in crisi, a meno che non sia ravvisabile un intento fraudolento):

- La vendita
- il conferimento
- la permuta
- la datio in solutum
- l'acquisto delle nuda proprietà
- la donazione
- l'affitto
- l'usufrutto

In tutte queste ipotesi è possibile ravvisare quell'elemento di accordo tra le parti che manca nell'usucapione e nell'acquisto mortis causa. In questi ultimi due casi difatti è assente la figura del cedente d'azienda.

Per concludere si può affermare che l'intervento legislativo - da potersi accogliere con favore, benché nella sua portata innovativa piuttosto limitato, in quanto le questioni che si è voluto dirimere erano già state in parte risolte per via interpretativa - rende chiaro con forza di legge quale sia l'ambito applicativo dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda.



## ISTRUZIONI PER L'ACCESSO AI FINANZIAMENTI PER I PROFESSIONISTI

*Giulia Caminiti*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Come si ricerca un bando/avviso pubblico. – 3. Analisi dei fabbisogni del professionista – 4. Quali sono i requisiti per l’accesso ad un finanziamento pubblico. – 5. Come si prepara la domanda e quale documentazione occorre allegare. - 6. Come vengono valutate le domande. – 7. Come si rendicontano i progetti finanziati. – 8. Schema riepilogativo dei bandi attivi.

## 1. Premessa

In questo nuovo appuntamento, prendendo spunto da uno studio del 2014, realizzato dalla Fondazione, dalla quale risulta che il 18,5% della categoria svolge tra le attività professionali nell’esercizio di consulenza specialistica, finanza agevolata, si vogliono fornire istruzioni pratiche operative in grado di supportare tutti quei commercialisti che intendono accedere ai finanziamenti europei sia direttamente che per il tramite delle proprie aziende clienti.

Le istruzioni sono anche il frutto dell'accordo con [Finanziamenti News](#), la testata giornalistica ha chiesto alla Fnc di predisporre una ricerca sui siti istituzionali e non che si occupano di fornire informazioni sui fondi europei.

Si intende predisporre un breve e pratico documento dal quale si possa desumere, come si ricerca un bando, come si prepara la domanda e quale documentazione occorre allegare, come vengono valutate e rendicontate le domande.

Infine si predisporrà il solito schema riepilogativo con i bandi attivi per i professionisti.

Si vogliono continuare a fornire informazioni agli iscritti sulle possibilità d’accesso ai fondi europei, ed anche su come si può materialmente predisporre una domanda di finanziamento.

La Fnc ha iniziato questo percorso con il quale s'intende fornire quante più notizie utili e pratiche per l'accesso ai fondi europei.

## 2. Come si ricerca un bando/avviso pubblico

Esistono oggi molte occasioni di finanziamento cui i potenziali beneficiari non accedono a causa anche e soprattutto di barriere all’accesso alle informazioni. I professionisti potrebbero essere interessati a farsi una prima idea delle opportunità di finanziamento per poi rivolgersi, se del caso, alle necessarie strutture di supporto; invece questo primo passo gli è precluso a causa dell’eccesso di informazioni, da un lato, e delle modalità in cui queste informazioni sono organizzate all’interno dei siti internet. Quest’ultimi dunque presentano evidenti limiti sia in termini di informazioni che siano effettivamente fruibili per il beneficiario sia in termini di tempo necessario per accedere alle informazioni.



Si è cercato di capire quali sono le principali difficoltà nel reperire informazioni sul web circa i finanziamenti europei ed i bandi ad essi relativi. Si è cercato di mettere a punto soluzioni che riducano le difficoltà, la tempistica e l'onerosità di tale tipo di ricerca, passando attraverso il potenziamento dei servizi offerti in tal senso.

Sono stati passati in rassegna: in primo luogo, i siti web istituzionali ed in seconda battuta i principali siti web relativi ai programmi di finanziamento ed alle call in generale.

Le principali difficoltà nelle quali incorre chi esegue una ricerca via web sui finanziamenti europei sono relative a: scarsa conoscenza dei programmi di finanziamento europei (diretti ed indiretti), anche da parte di coloro che potrebbero esserne potenziali beneficiari; difficoltà nel reperire informazioni circa i bandi attivi ed a orientarsi tra le stesse; confusione e ridondanza delle informazioni fornite; necessità, per accedere alle informazioni rilevanti, di un certo background di conoscenze. In particolare: caos nella presentazione delle informazioni sui programmi e, ancora di più, sulle call; difficoltà nell'arrivare agli avvisi di proprio interesse. Difficoltà nel capire se si è tra i beneficiari ammissibili o meno.

In generale nella ricerca effettuata si riscontra: una sufficiente attenzione nella presentazione dei Programmi Tematici dedicati alla ricerca ed alla mobilità degli studenti (Horizon 2020, Erasmus+) la presenza di informazioni su call europee, poca attenzione verso programmi e finanziamenti orientati verso settori non strettamente collegati al sito istituzionale studiato.

In generale, i siti web consultati offrono notizie ed indicazioni più adatte a chi ha già una conoscenza di fondo della materia, piuttosto che a coloro che se ne avvicinano per la prima volta o ne hanno un'idea vaga. Ancora, alcuni siti offrono informazioni più dettagliate e complete, ma a fronte di un abbonamento a pagamento al sito stesso.

Sembra evidente la necessità di: Colmare le lacune, di tipo generale, circa i Programmi Tematici e i Fondi Strutturali Europei; Organizzare le informazioni sulle call europee utilizzando un qualche sistema che permetta di selezionare i bandi e le informazioni di proprio interesse, magari attraverso un sistema di filtri, in maniera tale da rendervi possibile l'orientamento anche da parte di un soggetto non esperto.

La predisposizione di un servizio di informazione (sia generale sui finanziamenti europei, sia particolare sulle call e le opportunità) rivolto a professionisti, studenti, ricercatori, imprenditori e soggetti istituzionali, che sia completo e di semplice utilizzo. La predisposizione di percorsi formativi, workshop, infoday, etc., rivolti a ricercatori, imprenditori, manager, soggetti istituzionali, studenti, etc.

Potrebbe rappresentare una soluzione il sito [Finanziamenti News](#), che permette una consultazione dei bandi e delle call di finanziamento attraverso un sistema di filtraggio

intuitivo ed efficace volto ad evidenziare i risultati della ricerca catalogandoli in base: - area di localizzazione - settore merceologico - soggetto beneficiario - ambito d'investimento.

Con questo strumento il professionista/potenziale beneficiario ha la sicurezza di essere indirizzato ed informato in merito a call/domanda e finanziamenti effettivamente fruibili.

Promuove un'informazione precisa, chiara, costante, puntuale e soprattutto perfettamente orientata al progetto imprenditoriale del potenziale beneficiario. Snellisce le procedure per la documentazione, ottimizzando i tempi di lavoro, migliora il posizionamento sul mercato ampliando la possibile cerchia di potenziali partner e clienti.

### **3. Analisi dei fabbisogni del professionista**

È opportuno sottolineare come non tutti i bandi/avvisi pubblici siano accessibili ai professionisti. La Raccomandazione 6 maggio 2003, n. 2003/361/CE della Commissione UE relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese considera (Allegato, Titolo I) all'articolo 1, definisce impresa ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. In particolare sono considerate tali le entità che esercitano un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitino un'attività economica.

Ai sensi dell'articolo 2 dell'Allegato sono micro, piccole e medie imprese quelle imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR o il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR. In particolare, si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di EUR. È microimpresa un'impresa che occupa meno di 10 persone con un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di EUR

***I liberi professionisti sono equiparati alle imprese nell'accesso ai fondi europei:*** lo prevede il comma 475 del maxi emendamento alla Legge di Stabilità 2016, che recepisce una direttiva europea. In pratica, possono accedere come le PMI ai Piani Operativi Regionali e Nazionali dei Fondi Sociali Europei (FSE) e del Fondo Europeo di Sviluppo Regionale (FESR), rientranti unicamente nella programmazione 2014-2020.

I fondi vengono erogati direttamente, oppure attraverso Stati e Regioni. La norma inserita in Legge di Stabilità rende coerente la legislazione italiana con le direttive comunitarie, superando le interpretazioni diverse su base regionale (che in alcuni casi chiedono, per l'accesso ai fondi, l'iscrizione alla Camera di Commercio).

Quanto detto implica che sebbene l'accesso ai fondi europei sia libero e diretto, quello ai fondi nazionali dedicati alle imprese, non legati al FSE ed al FESR, dipende da un'espressa indicazione contenuta, per l'appunto, nel bando stesso.

Questo rappresenta, evidentemente, un gap importante che necessita di essere ridotto, perché lascia i professionisti esclusi da numerosi interventi.

Nell'ambito, però, degli innumerevoli bandi/avvisi pubblici destinati anche ai professionisti, è opportuno che questi rispondano ai loro fabbisogni, incentrati maggiormente, sui seguenti temi: **formazione e occupazione, investimenti, accesso al credito**. Trattasi di temi molto cari alla categoria e fondamentali per garantire un costante e fondamentale sviluppo della professione.

**FORMAZIONE E OCCUPAZIONE:** la formazione rappresenta uno degli elementi fondamentali nella strategia di crescita professionale, da qui la necessità di poter contare su un'offerta formativa che sia in grado di adattarsi alle mutevoli esigenze del sistema produttivo, accrescere e aggiornare le proprie competenze, abilità e conoscenze e sostenere la capacità competitiva dei sistemi produttivi. Pertanto sarà opportuno garantire la diffusione della Formazione continua, migliorare la competitività degli studi professionali, nonché le competenze delle lavoratrici e dei lavoratori coinvolti nei percorsi professionali, favorire opportunità formative in grado di valorizzare il capitale umano attraverso percorsi professionalizzanti, il tutto a forte beneficio dei professionisti.

Dalla formazione all'occupazione il passo è certamente breve e diretto, le esigenze dei professionisti sono appunto quelle di sostenere l'imprenditorialità e il lavoro autonomo finanziando l'avvio di nuove attività economiche e il consolidamento di attività neoimprenditoriali. Fondamentale è innovare, potenziare e diversificare il sistema produttivo e creare occupazione stabile.

**INVESTIMENTI:** promuovere sviluppare e realizzare nuovi modelli di attività professionali soprattutto allo scopo di aprirsi all'internazionalizzazione, sostenendo pertanto la capacità di crescita su mercati regionali, nazionali ed europei.

**ACCESSO AL CREDITO:** è fondamentale favorire e agevolare le modalità di sistema di accesso al credito, creare quindi maggiori opportunità, e diminuire i costi delle garanzie e dei finanziamenti.

#### **4. Quali sono i requisiti per l'accesso ad un finanziamento pubblico**

Il professionista/potenziale beneficiario per poter accedere ad un finanziamento, una volta ricercato il bando/avviso pubblico dovrà necessariamente studiarlo approfonditamente.

L'avviso pubblico contiene tutte le informazioni necessarie, obbligatorie, indispensabili per poter presentare una domanda di finanziamento.

L'avviso è fonte normativa, dallo stesso si è in grado di comprendere:

- *la finalità e gli obiettivi*, fondamentali per capire se il progetto che il professionista intende presentare rientra tra gli scopi richiesti;
- *gli interventi finanziabili e le risorse disponibili*, anche in questo caso nell'avviso è indicata la somma complessiva per i progetti finanziabili, distinguendo altresì le varie tipologie di finanziamento e le misure del Programma Operativo al quale si riferiscono. Tale informazione ci permette di conoscere quali sono, potenzialmente, il numero massimo di progetti che verranno finanziati. A titolo d'esempio se l'ammontare totale delle risorse disponibili è pari a € 10 milioni ed ogni progetto ammesso non può superare i 150 mila euro, l'avviso finanzierà un massimo di 10 milioni/150 mila = **circa 67 progetti**. Questo tipo d'informazione è utile per comprendere la portata del finanziamento e la capienza finanziaria del bando pubblico, in questo modo ogni professionista interessato potrà decidere se "tentare la sorte" o aspettare un avviso con caratteristiche finanziarie differenti.
- *articolazione, modalità attuative e di finanziamento*, è il fulcro dell'avviso pubblico, ogni professionista che vuole presentare domanda non può non conoscere quali sono le modalità d'attuazione del progetto, quali contenuti deve avere, cosa evidenziare. In molti casi ci saranno anche delle previsioni obbligatorie, sui contenuti che ogni domanda dovrà avere per essere ammessa a finanziamento.
- *soggetti ammessi alla presentazione e soggetti beneficiari*, importante il distinguo tra le due categorie. Nei progetti di formazione i soggetti ammessi alla presentazione delle domande sono nella quasi totalità dei casi le agenzie di formazione accreditate ed anche gli ordini professionali con sedi accreditate. I soggetti beneficiari sono invece i professionisti che intendono usufruire del finanziamento pubblico.
- *termini, modalità e presentazione della domanda/progetto*, ai fini dell'ammissibilità è fondamentale rispettare i dettami dell'avviso pubblico rispetta alle modalità di presentazione e di scadenza della domanda. Capita che le domande siano escluse perché non rispettati i parametri ed i criteri di presentazione. attenzione va posta alla scadenza della domanda, alla dicitura da apporre sulla busta nel caso di invio cartaceo) ed anche alla modalità di consegna. Insomma la lettura approfondita dell'avviso eviterà d'incorrere in errori formali che causano esclusione della domanda dalla valutazione
- *ammissibilità e valutazione*, nella stesura della domanda/progetto è importante rispettare i parametri ed i criteri stabiliti nella griglia di valutazione, non solo quest'ultima, dotata di parametri numerici, consentirà di sapere se la proposta

raggiunge il punteggio minimo di valutazione, al di sotto del quale la domanda non potrà nemmeno rientrare tra le ammissibili e non finanziabili. Si rinvia al paragrafo n. 6 per una informativa più dettagliata.

- *misura del finanziamento*, esistono diverse possibilità di agevolazioni: contributi in c/interessi, contributo in c/capitale, prestito agevolato, contributo a fondo perduto. Di norma queste sono le misure di finanziamento per le domande i cui beneficiari sono liberi professionisti.

## **5. Come si prepara la domanda e quale documentazione occorre allegare**

Una volta accertata la compatibilità del professionista ai requisiti richiesti dal bando/avviso pubblico, la fase pratica entra nel vivo, perché è questo il momento di leggere attentamente il bando e scoprire quali sono le istruzioni che vengono date per la preparazione/compilazione della domanda.

La specificazione fatta risponde alla tipologia di bando/avviso pubblico che viene scelto. Perché in alcuni casi sono previsti dei moduli on line che il professionista è tenuto a compilare, ed in altri, invece il bando/avviso pubblico consente la stesura della domanda e non la semplice compilazione.

È fondamentale leggere con attenzione, studiare e comprendere ciò che il testo del bando/avviso pubblico ci richiede, è opportuno non tralasciare nessun elemento perché anche la più piccola delle indicazioni è indispensabile per una corretta stesura.

Bisogna centrare l'argomento che ci viene richiesto di approfondire, mai dilungarsi o fare premesse inutili e dannose, è importante dare contezza, a chi esamina le domande, della padronanza della materia trattata.

Occorre controllare, chiaramente, la data di scadenza del bando per preparare la documentazione da allegare con la dovuta attenzione.

La domanda deve essere presentata online o in via cartacea, a seconda di ciò che richiede il bando compilando la modulistica disponibile a partire dal giorno successivo a quello di pubblicazione dell'avviso/bando.

Il formulario, che rappresenta la parte principale di preparazione della domanda dovrà essere compilato accuratamente in tutte le sue parti, e una volta firmato inviato insieme alla documentazione che il bando prevede come obbligatoria.

Le domande devono contenere le seguenti informazioni:

- a) dati anagrafici,

- b) informazioni sull'attività,
- c) descrizione del progetto con indicazione delle date di inizio e fine,
- d) riferimento all'ubicazione del progetto,
- e) elenco obbligatorio e vincolante dei costi previsti per il progetto,
- f) tipologia dell'aiuto.

## **6. Come vengono valutate le domande**

La selezione delle domande avviene per singola tranche, con riferimento ai progetti presentati entro i termini stabiliti da ogni singolo bando. Le domande sono sottoposte al processo di selezione, articolato in quattro fasi:

- la prima fase riguarda la verifica dei requisiti di ammissibilità della candidatura;
- la seconda fase riguarda la valutazione di merito dei progetti candidati;
- la terza fase riguarda gli esiti della selezione;
- la quarta fase riguarda la comunicazione degli esiti della selezione.

Nella prima fase l'istruttoria di ammissibilità e valutazione è eseguita dalla struttura indicata nel bando, che avrà facoltà di richiedere le integrazioni e i chiarimenti ritenuti necessari. Le domande sono ritenute ammissibili solo se:

- a) pervenute secondo le modalità indicate nell'avviso/bando pubblico;
- b) presentate da beneficiari in possesso dei requisiti richiesti dall'avviso/bando;
- c) relative ad interventi aventi le caratteristiche indicate nel bando.

Le domande ammesse saranno sottoposte a valutazione (seconda fase). La struttura di valutazione procede all'esame di merito dei singoli interventi che compongono il progetto sulla base dei seguenti criteri.

### **FATTORI DETERMINANTI IL BISOGNO A CUI L'INTERVENTO INTENDE RISPONDERE:**

- Incidenza dell'innovazione tecnologica di prodotti e processi produttivi
- Incidenza della qualificazione e dell'innovazione del rapporto con i mercati
- Incidenza dell'innovazione organizzativa e del modello di impresa
- Incidenza dell'adeguamento all'evoluzione normativa
- Incidenza delle politiche di gestione e sviluppo delle risorse umane.

## OBIETTIVI DELL'INTERVENTO ED IMPATTI ATTESI SUI DESTINATARI

- Coerenza degli obiettivi professionali dell'intervento
- Modalità di identificazione dei destinatari dell'intervento

## PRIORITÀ DI FINANZIAMENTO ASSEGNABILI ALL'INTERVENTO

- Contributo dell'intervento alla strategia di sviluppo definita dagli strumenti di programmazione regionale/nazionale;
- Schemi di integrazione con interventi sostenuti da Fondi Interprofessionali;
- Schemi di integrazione con interventi sostenuti dal FSE/FESR e da altri fondi.

## QUALITÀ DEL PROGETTO

- Architettura complessiva del progetto
- Specificazione ed adeguatezza dei contenuti
- Specificazione ed adeguatezza dei metodi di intervento
- Coerenza della durata oraria e del carico di lavoro
- Qualità delle risorse professionali previste per la realizzazione dell'intervento
- Specificazione ed adeguatezza delle modalità di valutazione didattica dell'intervento

Con la terza fase e quarta fase, esito e comunicazione della valutazione, viene data comunicazione dell'approvazione o del rigetto della domanda indicandone i motivi.

### **7. Come si rendicontano i progetti finanziati**

È importante fornire indicazioni utili, semplici ed esaustive dell'insieme delle regole che governano le procedure di gestione, certificazione periodica della spesa e rendicontazione delle attività finanziate da fondi europei.

Occorre altresì conoscere la normativa europea e nazionale di riferimento, descritta e citata nell'avviso pubblico, considerata la base dalla quale partire per poter rendicontare un progetto e non subire tagli di alcun genere.

A titolo puramente esemplificativo, di seguito sono elencati alcuni punti indispensabili, che ogni professionista/beneficiario deve conoscere per poter rendicontare il proprio progetto.

1. Aspetti generali afferenti la gestione e rendicontazione: come ad esempio pubblicizzazione, la conservazione della documentazione, la delega e gli aiuti di stato.

2. Gestione finanziaria. Procedure e documentazione richiesta per l'erogazione di anticipazioni e acconti e per la rilevazione trimestrale dei pagamenti del beneficiario. Tracciabilità dei flussi finanziari e clausole da inserire nella polizza fideiussoria (in caso di

richiesta di anticipo). Modalità attraverso le quali il soggetto beneficiario può effettuare storni che implicano sia variazioni progettuali, sia variazioni economiche.

3. Procedura informatica. le regioni si sono dotate di un sistema informatico regionale messo a disposizione dei soggetti beneficiari dei finanziamenti. occorre conoscere gli adempimenti successivi all'approvazione della domanda, i contenuti minimi della convenzione e dei documenti da presentare per la firma del disciplinare.

4. Gestione delle attività corsuali, nei casi di soggetti (Organismi Formativi accreditati/Aziende/altro) che svolgono attività formative per i liberi professionisti. Conoscenza degli adempimenti preliminari all'avvio dell'attività formativa e le modalità specifiche di avvio, inizio, svolgimento e conclusione relativamente ai corsi.

5. Iter procedurale e principi generali afferenti la rendicontazione delle spese, l'ammissibilità dei costi e la definizione dei costi non ammissibili.

6. Questioni generali afferenti la rendicontazione della spesa. Importanti sono le disposizioni relative alle modalità di controllo della domanda di rimborso, al conguaglio e agli storni, alle imposte e tasse al cofinanziamento privato, ai contributi in natura e alle spese dei soggetti partner, all'esposizione dei costi indiretti.

7. Ammissibilità dei costi per singola tipologia e modalità di controllo. Per ogni singola voce o per categorie omogenee di voci di spesa la documentazione che il beneficiario deve produrre in sede di verifica, nonché gli eventuali massimali di costo e i vincoli relativi all'esposizione della spesa.

### **8. Schema riepilogativo di bandi attivi**

Si riporta per opportuna informazione uno schema riepilogativo dei bandi attivi, per i liberi professionisti:

<b>BANDI NAZIONALI</b>	<b>BANDI REGIONALI</b>
<b>1.Fondo di Garanzia</b> <a href="#">(link di collegamento)</a>	<b>1. Fondo di Garanzia Regione Basilicata</b> <a href="#">(link di collegamento)</a>
<b>2.Mef-Superammortamento</b>	<b>2. Attività professionali regione Friuli</b> <a href="#">(link di collegamento professionisti)</a> <a href="#">(link di collegamento stp)</a>
<b>3. Mise - Selfemployment</b>	<b>3. Microcredito Regione Puglia</b>



<a href="#"><u>(link di collegamento)</u></a>	<a href="#"><u>(link di collegamento)</u></a>
	<b>4. Provincia Autonoma di Bolzano Fondo di rotazione finanziamenti agevolati e liquidità</b> <a href="#"><u>(link di collegamento)</u></a>
	<b>5. Regione Molise Fondo di Garanzia</b> <a href="#"><u>(link di collegamento)</u></a>



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili



OSSERVATORIO ECONOMICO

Roma, 15 maggio 2016

## OSSERVATORIO ECONOMICO

APRILE 2016

Tommaso Di Nardo, Fabrizio Muratore, Paola Samà, Gianluca Scardocci



*A cura della*

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**



## INDICE

Osservatorio Economico aprile 2016 .....	3
Quadro Macroeconomico e pil italia.....	6
Previsioni economiche .....	7
Clima di fiducia e congiuntura.....	8
Movimprese – Anno 2016.....	9
Partite iva – aperture mensili – marzo.....	10
entrate tributarie mensili - marzo.....	11
Statistiche contenzioso tributario iv trimestre 2015 .....	12
Fabbisogno statale - febbraio.....	13
Debito pubblico - febbraio .....	14
prestiti bancari e sofferenze - marzo .....	15



## OSSERVATORIO ECONOMICO APRILE 2016

### IL FMI RIVEDE AL RIBASSO LA CRESCITA DEL PIL 2016

**Clima di fiducia e indicatori congiunturali altalenanti delineano uno scenario molto incerto per l'economia italiana. Produzione e Occupazione sembrano in ripresa, mentre la fiducia dei consumatori ad aprile è in leggero calo. Sul fronte macroeconomico, il Fmi e l'Ocse hanno ridimensionato le prospettive di crescita del Pil italiano nel 2016 abbassando le stime invernali da 1,3 a 1%. Intanto, il governo, in sede di presentazione del DEF 2016, ha previsto una crescita 2016-2017 all'1,2% e ha presentato un piano di politica economica per spingere il Pil 2017 all'1,4%. Migliora leggermente il saldo movimprese nel primo trimestre dell'anno pur restando negativo, mentre continua la crescita delle società di capitali a scapito delle società di persone. Prosegue il calo dei fallimenti in atto dal 2015 con un -5,4% nel primo trimestre 2016. A marzo le nuove aperture di partite iva sono calate dello 0,9% rispetto a un anno prima, mentre prosegue a ritmi serrati la crescita delle entrate tributarie che a febbraio sono aumentate del 3,7% rispetto a un anno prima. In ripresa la concessione dei prestiti all'economia da parte del sistema bancario, ma risultano in lieve aumento a marzo le sofferenze bancarie (+3,9%).**

**Quadro macroeconomico 2015.** Secondo il Documento di Economia e Finanza (DEF) 2016, il Pil italiano crescerà dell'1,2% nel 2016 e nel 2017 dopo lo 0,8% fatto registrare nel 2015. Il debito pubblico resterà sostanzialmente stabile nel 2016 al 132,4% del Pil (132,6% nel 2015) e calerà di circa 2 punti nel 2017 (130,3%). Il deficit pubblico sarà pari al 2,3% nel 2016 e calerà al 1,4% nel 2017. Nel DEF il governo ha programmato una maggiore crescita del Pil nel 2017 di 0,2 punti in seguito alle politiche di crescita programmate che porteranno il deficit 2017 all'1,8% e il debito pubblico 2017 al 130,9%. È prevista, dunque, una manovra sul 2017 pari a 0,4 punti in meno di avanzo primario nei conti pubblici. Nel 2016, le entrate totali delle Pubbliche Amministrazioni risulteranno in calo di 0,6 punti sul 2015 al 47,2% e in ulteriore calo nel 2017 di 0,3 punti al 46,9%. Le uscite totali, caleranno nel 2016 di 0,8 punti a 49,6% e nel 2017 di ulteriori 1,2 punti a 48,4%. La spesa per interessi cala di 0,2 punti nel 2016 e di ulteriori 0,2 punti nel 2017. La pressione fiscale pari al 43,3% nel 2015, calerà al 42,8% nel 2016 e al 42,7% nel 2017.

**Previsioni economiche 2016-2017.** Secondo l'Outlook di aprile del Fondo Monetario Internazionale, la crescita mondiale nel 2016 sarà pari al 3,1%. In questo modo, il Fondo opera una revisione al ribasso di 0,3 punti rispetto all'Outlook di gennaio. Stessa cosa per il 2017 anche se la crescita è prevista al 3,8%. Il Fondo rivede al ribasso anche la crescita 2016 del Pil italiano (-0,3%) che adesso è prevista all'1%. Più contenuta la revisione sul 2017 (-0,1%) con una stima pari a 1,1%. Le revisioni al ribasso riguardano quasi tutti i grandi Paesi tranne Cina e India, in particolare, per il Giappone il Fondo ha operato una revisione al ribasso sulla crescita 2016 di 0,5 punti percentuali. Le recenti revisioni al ribasso sulla crescita italiana 2016 di Ocse e Fmi che fissano la stima all'1% nel 2016 tradiscono l'ottimismo del Governo che nel Def ha previsto una crescita dell'1,2%.



**Clima di fiducia.** Dopo il marginale rialzo registrato a marzo il clima di fiducia dei consumatori è calato ad aprile (-0,7). In particolare, si registra una diminuzione congiunturale del clima di fiducia economico (-2,2) e del clima di fiducia corrente (-1,1 congiunturale). Rispetto a un anno prima, la fiducia dei consumatori è in aumento del 5,7%, con il clima di fiducia corrente in crescita dell'8,7%. Positivo il clima di fiducia delle imprese sia congiunturale (+2,5) che tendenziale (+0,7). In particolare, il clima di fiducia delle imprese delle costruzioni è in crescita del 2,8% su marzo e del 7,9% rispetto a aprile 2015.

**Congiuntura.** Il tasso di inflazione è in lieve aumento a marzo rispetto al mese precedente (+0,2%) ed è diminuito dello 0,2% in termini tendenziali. In lieve diminuzione il tasso di disoccupazione a marzo (-0,2%) che si attesta all'11,4% (-1% rispetto a marzo 2015), e il tasso di disoccupazione giovanile (36,7% con un calo di 0,5 punti su febbraio e di 5,6 punti su marzo 2015). In calo a febbraio la produzione industriale (-0,6%), mentre il tendenziale resta positivo (+2,2%).

**Movimprese.** Nel primo trimestre del 2016, il saldo demografico delle imprese è risultato negativo per 12.681 unità. Le nuove iscrizioni sono state 114.660 a fronte di 127.341 cancellazioni. Il tasso di crescita dello stock di imprese al 31 marzo 2016 è negativo (-0,2%) ed è leggermente migliore rispetto al tasso di crescita del primo trimestre 2015 (-0,3%). Le società di capitali continuano a crescere a ritmi più elevati rispetto alle altre forme giuridiche (+0,88% contro il -0,5% delle società di persone e il -0,65% delle ditte individuali). Nel primo trimestre, le nuove società di capitali sono state 30.382 contro 16.899 cancellazioni, mentre le nuove società di persone sono state 8.814 contro 14.127 cancellazioni. Lo stock complessivo di società di capitali al 31 marzo 2016 ha superato il milione e mezzo (1.552.886), mentre lo stock complessivo di imprese ha superato i 6 milioni (6.038.891).

**Fallimenti.** Nel primo trimestre 2016, il numero dei fallimenti è diminuito del 5,4% rispetto al 2015. Il numero complessivo di imprese fallite è stato pari a 3.396 contro le 3.588 del primo trimestre 2015, (-5,4%) e con un tasso di fallimento pari a 5,6. Gli andamenti regionali, rispetto al primo trimestre dell'anno precedente, sono molto differenziati: si va dal -31,5% dell'Abruzzo al -21,4% della Campania e della Basilicata, al +24,6% della Toscana e al +20,0% del Molise, mentre in Lombardia si registra -9,0% e in Umbria -10,7%.

**Partite Iva.** Nel mese di marzo, le nuove aperture di Partite Iva sono aumentate dello 0,3% rispetto a febbraio 2016 mentre il dato tendenziale fa registrare una diminuzione dello 0,9%. Le società di persone, hanno fatto registrare un calo nell'ultimo mese (-8,6%), mentre è più marcato il trend negativo annuale (-19,1), in diminuzione le società di capitali (-3,3%) mentre le persone fisiche sono in lieve aumento 0,3%. A Marzo il 22,4 % 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 marzo sono aumentate dello 0,9% su febbraio, mentre nel periodo gennaio-marzo 2016 si registra una crescita delle imposte dirette del 2,3% sullo stesso periodo 2015. A livello tendenziale nel periodo gennaio-marzo 2016 si registrano sensibili aumenti dell'Irpef (+3,7%) e delle imposte indirette (+5,4%). Il totale



delle entrate tributarie nel periodo gennaio-marzo 2016 si attesta su 97.972 euro in aumento del 3,7% sullo stesso periodo del 2015.

**Contenzioso tributario.** Nel quarto trimestre 2015, sulla base dei dati diffusi dal Mef a marzo, i ricorsi pervenuti alle CTP sono diminuiti del 11,9% rispetto allo stesso trimestre del 2015, mentre gli appelli pervenuti alle CTR sono diminuiti del 4,9%. Nello stesso periodo i ricorsi definiti presso le CTP sono diminuiti del 10,0% e gli appelli definiti presso le CTR sono aumentati del 3%. Il saldo è dunque negativo per le CTP (-18.925), con le giacenze al 31 dicembre che si riducono del 16,7% e positivo, invece, per le CTR (+2.469), con le giacenze che salgono dell'11,1%. Nel complesso, sommando ricorsi e appelli le giacenze complessive si sono ridotte del 7,2%. Riguardo gli esiti dei procedimenti definiti, in generale, quelli a favore del contribuente sono stati pari al 33,9% del totale, rispetto al 32,8% fatto registrare nello stesso periodo del 2014 e al 32,1% del 2013. In particolare, gli esiti definiti presso le CTP a favore del contribuente sono stati pari al 32,8% in aumento di 0,6 rispetto allo stesso periodo del 2014, mentre quelli definiti presso le CTR sempre a favore del contribuente sono aumentati del 2,4% risultando pari a 40,8%. Nel periodo considerato sono in lieve aumento gli esiti favorevoli all'ufficio 44,8% contro il 44,1% dello stesso periodo del 2014. Sono, invece, sensibilmente aumentati gli esiti con giudizio intermedio (dall'8,4% a 11,2%).

**Fabbisogno statale.** Nel mese di febbraio il fabbisogno statale è risultato pari a -369 milioni di euro. Le entrate totali sono aumentate del 17% su febbraio 2015, mentre le spese totali sono aumentate del 17,5%. Il saldo del bilancio statale è stato pari a -31.895 milioni di euro.

**Debito Pubblico.** 2.214,9 miliardi il debito pubblico complessivo a gennaio in aumento rispetto a gennaio 1,1% (+1,1% rispetto a gennaio 2015) di cui 2.099 miliardi a carico delle Amministrazioni centrali (e +1,0% su gennaio e +2,0% su febbraio 2015) e 92,1 miliardi a carico delle Amministrazioni locali (+0,1% su gennaio e -6,0% su febbraio 2015). Il debito delle Regioni a febbraio è diminuito dell'1,4% su gennaio ed è diminuito del 10,8% su febbraio 2015, quello dei Comuni è aumentato dello 0,8% su gennaio e del 3,2% su febbraio 2015.

**Prestiti bancari e sofferenze.** I prestiti a marzo restano stabili rispetto a febbraio, mentre fanno registrare un +1,0% in termini tendenziali. In diminuzione i prestiti alle amministrazioni pubbliche (-0,5%) ed i prestiti alle imprese (-0,4%). A marzo, le sofferenze totali sono in lieve aumento (+0,4%) su base mensile, mentre risultano in aumento del 3,9% su base annuale. Il "tasso di sofferenza" ovvero il rapporto tra sofferenze e prestiti è in lieve aumento a marzo, si porta a 8,4% rispetto all'8,3% di febbraio e all'8,1% di marzo 2015. In particolare, il tasso risulta in lieve aumento e pari a 17,7% rispetto a febbraio per le sofferenze verso le imprese mentre è stabile il trend rispetto a marzo 2015: +17,6%.



## QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA

### Quadro Macroeconomico 2015-2017

Valori in mld. di euro e in percentuale del pil

VOCE/ANNO	2015		2016 <sup>^</sup>		2017 <sup>^</sup>	
PIL Tasso di crescita		0,80%		1,20%		1,20%
PIL	1.636	100,0%	1.672	100,0%	1.716	100,0%
Debito pubblico	2.169	132,6%	2.214	132,4%	2236	130,3%
Entrate totali PA	782	47,8%	789	47,2%	805	46,9%
Uscite totali PA	825	50,4%	828	49,6%	830	48,4%
Deficit pubblico	-43	-2,6%	-39	-2,30%	-24	-1,4%
Spesa per interessi	68	4,2%	66	4,0%	65	3,8%
Pressione fiscale	708	43,3%	716	42,8%	733	42,7%

Istat 1 marzo 2016; <sup>^</sup>Def 8 aprile 2016 pp.5,21 Sezione I, pp.2-3 Sezione II.

### PIL – IV 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	387.533	0,1%	1,0%
Consumi delle famiglie	234.022	0,3%	0,9%
Consumi delle PA	78.082	0,6%	-0,2%
Investimenti in macch. eattr.	29.325	-0,1%	0,0%
Investimenti in mezzi di trasp.	3.428	8,7%	29,0%
Investimenti in costruzioni	32.427	0,9%	0,9%
Importazioni	108.432	1,0%	5,4%
Esportazioni	118.269	1,3%	2,6%

Istat, 4 marzo 2016

### Valore aggiunto –IV 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	350.557	0,1%	0,8%
Agricoltura, silv. e pesca	7.277	-0,1%	8,4%
Industria in senso stretto	65.379	-0,1%	1,1%
Costruzioni	16.206	0,8%	0,7%
Commercio, alberghi, trasp. ecom.	85.745	0,0%	0,3%
Credito, att.imm. serv. prof.li	99.477	0,1%	0,9%
Altre attività dei servizi	76.581	0,2%	0,3%

Istat, 4 marzo 2016



## PREVISIONI ECONOMICHE

### Congiuntura internazionale – Real GDP (PIL reale)

*Outlook IMF April 2016*

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

<sup>^</sup>Differenze su stime precedenti (WEO January 2016)

### Previsioni PIL Italia 2015-2016-2017

*Stime del tasso di crescita del Prodotto interno lordo*

Data	FONTE	2015	2016	2017
18.03.15	OCSE	+0,6	+1,3	
<b>10.04.15</b>	<b>MEF</b>	<b>+0,7</b>	<b>+1,3</b>	
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	
<b>30.09.15</b>	<b>MEF</b>	<b>+0,9</b>	<b>+1,3</b>	
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
18.02.2016	OCSE	+0,6	+1,0	+1,4
<b>08.04.2016</b>	<b>MEF</b>	<b>+0,8</b>	<b>+1,2</b>	<b>+1,2</b>
12.04.2016	Fondo Monetario Internazionale	+0,8	+1,0	+1,1





## CLIMA DI FIDUCIA E CONGIUNTURA

### Indicatori del Clima di Fiducia

*Dati mensili ISTAT - Aprile 2016*

Indicatore	Indice	Var. Cong.	Var. Tend.
Fiducia dei Consumatori	114,2	-0,7	5,7
Clima di Fiducia Economico	140,5	-2,2	4,9
Clima di Fiducia Personale	104,8	-0,9	5,9
Clima di Fiducia Corrente	110,0	-1,1	8,7
Clima di Fiducia Futuro	120,2	-0,4	1,2
Fiducia delle Imprese	102,7	2,5	0,7
Imprese Manifatturiere	102,7	0,5	-1,3
Imprese delle Costruzioni	121,2	2,8	7,9
Imprese dei Servizi	107,8	4,2	3,3
Imprese del Commercio	102,0	-2,9	-4,5

*Istat, 27 Aprile 2016*

### 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)	Mar	99,6	0,2	-0,2
Produzione industriale (indice)	Feb	92,9	-0,6	+2,2
Produzione Costruzioni (indice)	Feb	67,5	0,3	0,6
Commercio al dettaglio (indice)	Feb	95,5	0,3	2,7
Fatturato dell'industria	Feb	93,7	0,1	-0,2
Ordinativi dell'industria	Feb	99,9	0,7	3,8
Esportazioni Area Euro (valore)	Feb	19.364	1,8	8,3
Esportazioni Extra UE (valore)	Mar	14.946	-0,3	-5,2
Tasso di disoccupazione	Mar	11,4	-0,2	-1
Tasso di disoccupazione (15-24)	Mar	36,7	-0,5	5,4

*Istat, Aprile 2016*



## MOVIMPRESE – ANNO 2016

### Natimortalità delle imprese per forma giuridica. I trimestre 2016

Forme giuridiche	Iscrizioni	Cessazioni	Saldo	Stock 31.03.2016	Tasso di crescita I tr. 2016	Tasso di crescita I tr. 2015
<b>Società di capitali</b>	30.382	16.899	13.483	1.552.886	0,9%	0,8%
<b>Società di persone</b>	8.814	14.127	-5.313	1.055.050	-0,5%	-0,5%
<b>Ditte individuali</b>	72.899	93.829	-20.930	3.220.687	-0,7%	-0,8%
<b>Altre forme</b>	2.565	2.486	79	210.268	0,0%	0,2%
<b>TOTALE</b>	<b>114.660</b>	<b>127.341</b>	<b>-12.681</b>	<b>6.038.891</b>	<b>-0,2%</b>	<b>-0,3%</b>

Fonte: Movimprese, 18 Aprile 2016

### Procedure fallimentari aperte nel primo trimestre del 2016, per regione Variazioni % con lo stesso periodo del 2015

Regione	Procedure aperte		Tasso di fallimento*
	Num.	Var.% 16/15	
<b>Abruzzo</b>	61	-31,5%	4,1
<b>Basilicata</b>	11	-21,4%	1,9
<b>Calabria</b>	75	-12,8%	4,1
<b>Campania</b>	250	-21,4%	4,4
<b>Emilia Romagna</b>	269	8,0%	5,8
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	64	14,3%	6,1
<b>Lazio</b>	393	-13,6%	6,2
<b>Liguria</b>	63	-20,3%	3,4
<b>Lombardia</b>	684	-9,0%	7,2
<b>Marche</b>	109	0,9%	6,3
<b>Molise</b>	18	20,0%	5,1
<b>Piemonte</b>	223	-0,4%	5,0
<b>Puglia</b>	174	9,4%	4,6
<b>Sardegna</b>	76	-2,6%	4,5
<b>Sicilia</b>	202	1,5%	4,4
<b>Toscana</b>	299	24,6%	7,2
<b>Trentino Alto Adige</b>	49	4,3%	4,5
<b>Umbria</b>	67	-10,7%	7,0
<b>Valle d'Aosta</b>	5	0,0%	3,8
<b>Veneto</b>	304	-10,6%	6,2
<b>ITALIA</b>	<b>3.396</b>	<b>-5,4%</b>	<b>5,6</b>

Fonte: Unioncamere-Infocamere, Movimprese, 18 Aprile 2016

\*Numero di procedure fallimentari aperte ogni 1.000 imprese registrate



## PARTITE IVA – APERTURE MENSILI – MARZO

### Partite Iva – Nuove attività

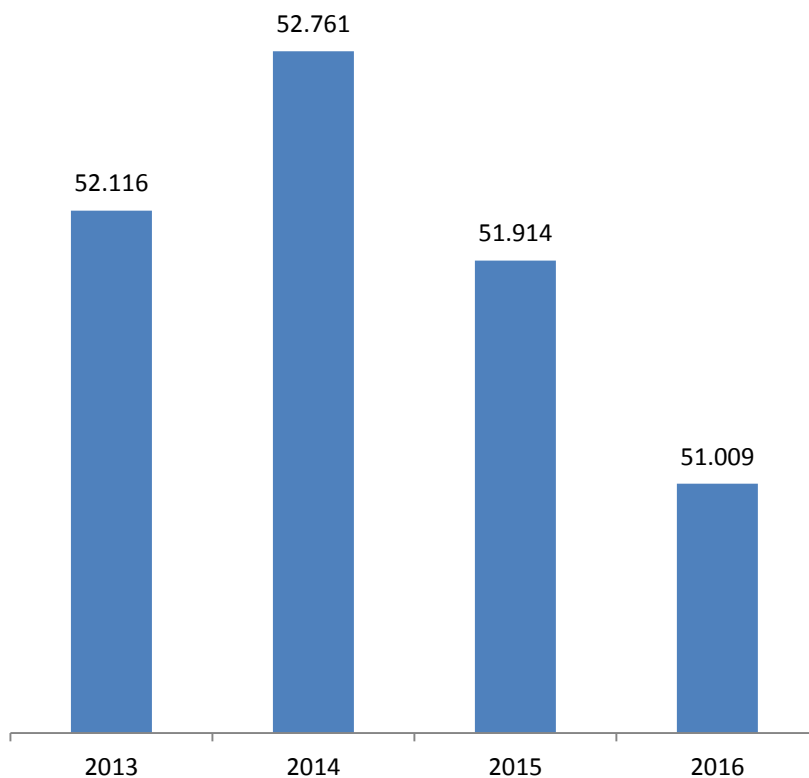
*Dati mensili*

<b>ENTRATE</b>	<b>Marzo 2016</b>	<b>Var. % Cong.</b>	<b>Var. % Tend.</b>
<b>Persone fisiche</b>	36.519	0,3%	-0,9%
<b>Società di persone</b>	2.716	-8,6%	-19,1%
<b>Società di capitali</b>	11.432	-3,3%	-3,7%
<b>Non residenti</b>	168	-9,2%	-10,2%
<b>Altre forme giuridiche</b>	174	8,1%	-10,8%
<b>Totale</b>	<b>51.009</b>	<b>-1,0%</b>	<b>-2,7%</b>

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

### Andamento mensile delle Nuove attività Mese di Marzo.

*Anni 2013-2016*





## ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - MARZO

### Entrate Tributarie - Dati mensili MEF

Valori in milioni di euro

ENTRATE	Marzo 2016	Var. % Tend.	Gen-Mar. 2016	Var. %
Imposte dirette	13.285	0,9%	51.764	2,3%
Imposte indirette	16.392	13,3%	40.377	5,4%
Tributi locali	2.163	4,6%	5.831	5,2%
<b>Totale</b>	<b>31.840</b>	<b>7,2%</b>	<b>97.972</b>	<b>3,7%</b>

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze - 10 Aprile 2016

### Dettaglio principali Entrate Tributarie

Valori in milioni di euro

Imposte dirette	Marzo 2016	Var. % Tend.	Gen-Mar. 2016	Var. %
IRPEF	12.064	2,0%	46.256	3,7%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore pubblico	5.168	-3,0%	20.030	-0,1%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore privato	5.553	6,7%	22.192	8,0%
di cui IRPEF - Ritenute lavoratori autonomi	1.102	3,1%	3.275	1,5%
IRES	252	-19,0%	783	16,2%
Imposta di Registro	416	17,5%	1.184	13,2%
IVA	9.728	12,3%	23.234	13,2%
di cui Iva da scambi interni	8.809	16,9%	1.276	-85,5%
BOLLO	333	8,8%	1.033	-7,0%
Imposte sostitutive	549	-31,1%	2.325	-31,2%
Tasse e imposte ipotecarie	137	14,2%	362	7,1%
Concessioni governative	323	-6,1%	413	-17,2%
Tasse automobilistiche	76	94,9%	187	-9,7%
Successioni e donazioni	55	10,0%	160	3,2%
Diritti catastali e di scritturato	58	13,7%	154	6,9%
Accisa sui prodotti energetici	1.993	5,5%	5.079	2,2%
Imposta sull'energia elettrica e addizionali	393	50,6%	806	17,2%
Accisa sul gas naturale per combustione	401	116,8%	953	23,4%
Imposta sul consumo sui tabacchi	911	6,2%	2.495	4,0%
Addizionale regionale IRPEF	829	17,1%	1.763	16,1%
Addizionale comunale IRPEF	244	18,4%	525	17,7%
IRAP	1.014	-6,0%	3.245	1,1%
IRAP privati	191	-34,1%	604	-4,1%
IRAP PA	823	4,3%	2.641	2,4%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze - 10 Maggio 2016



## STATISTICHE CONTENZIOSO TRIBUTARIO IV TRIMESTRE 2015

### Ricorsi CTP e Appelli CTR – IV trimestre 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto al IV trimestre 2014

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	45.705	-11,9%	18.311	4,9%	64.016	-7,7%
Ricorsi/Appelli definiti	64.630	-10,0%	15.842	3,0%	80.472	-7,7%
Saldo (pervenuti – definiti)	-18.925	-4,9%	2.469	19,2%	-16.456	-7,7%
Giacenze al 30-9-2015	386.990	-12,6%	143.854	11,1%	530.844	-7,2%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –31 Marzo 2016

### Ricorsi CTP e Appelli CTR – Primi quattro trimestri anno 2015

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

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	188.287	44,5%	68.614	60,2%	256.901	48,4%
Ricorsi/Appelli definiti	244.021	38,8%	54.292	39,2%	298.313	38,8%
Saldo (pervenuti – definiti)	-55.734	22,4%	14.322	273,9%	-41.412	-0,7%
Giacenze al 31.12.2014	386.990	-16,7%	143.854	12,9%	530.844	-10,3%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –31 Marzo 2016

### Esiti dei Ricorsi CTP e degli Appelli CTR

Valori assoluti e composizione percentuale rispetto al totale

ESITI	CTP			CTR			Totale		
	IV-15	IV-14	IV-13	IV-15	IV-14	IV-13	IV-15	IV-14	IV-13
Favorevoli all'ufficio	44,8%	44,1%	45,2%	45,4%	46,2%	37,0%	44,9%	44,4%	45,0%
Giudizio intermedio	11,2%	10,2%	10,1%	8,4%	9,1%	10,9%	10,6%	10,0%	10,2%
Favorevoli al contr.	32,2%	31,6%	30,9%	40,8%	38,4%	44,8%	33,9%	32,8%	32,1%
Conciliazione	0,9%	1,0%	0,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,7%	0,9%	0,9%
Altri esiti	10,9%	13,1%	12,9%	5,4%	6,3%	7,3%	9,8%	11,9%	11,8%
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 –31 Marzo 2016



## FABBISOGNO STATALE - FEBBRAIO

### Fabbisogno Amministrazioni Centrali Febbraio 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. % stesso Mese anno prec.
Entrate tributarie	27.549	3,4%
Altre entrate	5.214	282,3%
<b>Totale entrate</b>	<b>32.763</b>	<b>17,0%</b>
Spese correnti	58.462	7,6%
Spese in c/cap.	6.196	841,6%
<b>Totale spese</b>	<b>64.658</b>	<b>17,5%</b>
Saldo di bilancio	-31.895	18,2%
Saldo di tesoreria	21.386	15,3%
<b>Fabbisogno</b>	<b>-369</b>	<b>61,1%</b>
Dismissioni	0	----
<b>Fabbisogno netto</b>	<b>10.509</b>	<b>24,5%</b>

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

### Saldi mensili del Bilancio statale

Valori in milioni di euro

	Saldi		
	2014	2015	2016
<b>Gen</b>	13.589	14.537	23.761
<b>Feb</b>	-19.924	-26.994	-31.895

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



## DEBITO PUBBLICO - FEBBRAIO

### Debito delle Amministrazioni Pubbliche Febbraio 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
<b>Monete e depositi</b>	177.257	-1,4%	3,5%
<b>Titoli a breve termine</b>	118.513	-0,9%	-10,0%
<b>Titoli a medio e lungo termine</b>	1.748.214	1,4%	3,0%
<b>Prestiti di IFM</b>	128.206	2,1%	-0,9%
<b>Altre passività</b>	42.670	-0,3%	2,3%
<b>DEBITO A. P.</b>	2.214.858	1,1%	2,0%
<i>di cui Amm. centrali</i>	2.122.177	1,1%	2,4%
<i>di cui Amm. locali</i>	92.060	0,1%	-6,0%
<i>di cui Enti di previdenza</i>	622	8,2%	281,6%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito - 15 Aprile 2016

### Debito delle amministrazioni locali Febbraio 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
<b>Regioni</b>	30.437	-1,4%	-10,8%
<b>Province</b>	7.849	0,9%	-1,4%
<b>Comuni</b>	42.398	0,8%	-3,2%
<b>Altri enti</b>	11.433	1,7%	-5,4%
<b>Totale</b>	92.060	0,1%	-6,0%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito - 15 Aprile 2016



## PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - MARZO

### 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 Mese anno prec.
<b>Prestiti totali</b>	<b>2.355.233</b>	<b>0,0%</b>	<b>1,0%</b>
<i>di cui ad amministrazioni pubbliche</i>	272.182	-0,5%	0,5%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	788.534	-0,4%	-2,6%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	518.513	0,3%	4,5%
<i>di cui credito al consumo</i>	82.246	0,8%	36,0%
<i>di cui prestiti per l'acquisto di abitazioni</i>	361.620	0,1%	0,8%
<b>Sofferenze totali</b>	<b>196.963</b>	<b>0,4%</b>	<b>3,9%</b>
<i>di cui al valore di realizzo</i>	83.634	0,7%	3,4%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	139.517	0,4%	3,4%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	37.368	0,3%	6,4%

Fonte: Moneta e banche, Banca d'Italia, 10 Maggio 2016

### Sofferenze bancarie nei confronti dei residenti in Italia

Rapporti percentuali sofferenze/prestiti

Voci	Marzo 2016	Febbraio 2016	Marzo 2015
<b>Totale</b>	<b>8,4%</b>	<b>8,3%</b>	<b>8,1%</b>
<b>Amministrazioni pubbliche</b>	0,2%	0,2%	0,2%
<b>Società non finanziarie</b>	17,7%	17,6%	16,7%
<b>Famiglie consumatrici</b>	7,2%	7,2%	7,1%

Fonte: Moneta e banche, Banca d'Italia, 10 Maggio 2016







## CHECK LIST – UNICO SP E UNICO SC. ANNO D'IMPOSTA 2015

La presente check list di ausilio alle operazioni di compilazione dei mod. Unico SP ed Unico SC si compone come segue:

- **CHECK LIST N. 1 UNICO SP** – relative alla compilazione dei quadri presenti nel modello in questione
- **CHECK LIST N. 2 UNICO SC** - relative alla compilazione dei quadri presenti nel modello in questione

**L'OPERATORE POTRÀ UTILIZZARE LA MEDESIMA CHECK LIST PER LA COMPILAZIONE SIA DELL'UNA CHE DELL'ALTRA DICHIARAZIONE, SEGUENDO LE BREVI E SEMPLICI ISTRUZIONI FORNITE POCO SOPRA**

## CHECK LIST N. 1

### IL MODELLO UNICO-SP/2016

ANNO D'IMPOSTA 2015	
DENOMINAZIONE	
TIPOLOGIA DI DICHIARAZIONE <sup>1</sup>	<input type="checkbox"/> ORDINARIA <input type="checkbox"/> INTEGRATIVA <input type="checkbox"/> INTEGRATIVA A FAVORE

<sup>1</sup> **NOVITÀ** Nel Frontespizio, sezione "Tipo di dichiarazione", la casella "Dichiarazione integrativa" deve essere compilata indicando il codice 2 nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione (art. 1, commi 634 -636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190);

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa art. 1, co. 94c. DPR 322/98	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Nella sezione "Firma della dichiarazione", la casella "Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario" contiene l'indicazione della richiesta del contribuente che le comunicazioni riguardanti possibili anomalie presenti nella dichiarazione (art. 1, commi 634 -636, della legge n. 190 del 2014) e la comunicazione delle anomalie riscontrate automaticamente nei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore, siano inviate all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Quadri compilati:
	RA RB RD RE RF RG RH RI RJ RK RL RM RN RO RP RQ RS RT RU RV TR TX RX FC OP
N. moduli POA:	
	<input type="checkbox"/> Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazioni all'intermediario <input checked="" type="checkbox"/> Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	FIRMA DEL DICHIARANTE
<b>VISTO DI CONFORMITÀ</b> Riservato al C.A.E. o al professionista	Voto di conformità rilasciato ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 relativo a Redditi/POA Codice fiscale del responsabile del C.A.E. _____ Codice fiscale del professionista _____
<b>CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA</b> Riservato al professionista	<div style="border: 2px solid green; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>OPZIONE ESERCITATA DAL CONTRIBUENTE</b> </div> Critture contabili _____ FIRMA DEL PROFESSIONISTA

IL CONTRIBUENTE ACCONSENTE A CHE L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA INVII ALL'INTERMEDIARIO LE INFORMAZIONI RELATIVE ALLA SUA POSIZIONE <sup>2</sup>	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
TIPOLOGIA	<input type="checkbox"/> Associazione <input type="checkbox"/> Snc <input type="checkbox"/> Sas <input type="checkbox"/> Ss
PERIODO D'IMPOSTA	Dal _____ al _____
OPERAZIONI STRAORDINARIE	<input type="checkbox"/> Fusione <input type="checkbox"/> Scissione <input type="checkbox"/> Trasformazione omogenea
CANONE RAI	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
VISTO DI CONFORMITÀ	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
CONTABILITÀ	<input type="checkbox"/> ORDINARIA (Quadro F) <input type="checkbox"/> SEMPLIFICATA (quadro G/E)
STUDI DI SETTORE/PARAMETRI	<input type="checkbox"/> STUDI DI SETTORE – CODICE _____ <input type="checkbox"/> PARAMETRI
DICHIARAZIONE IVA	<input type="checkbox"/> IN FORMA UNIFICATA <input type="checkbox"/> IN FORMA AUTONOMA – DATA INVIO _____

<sup>2</sup> **NOVITÀ:** Direttamente collegata con la compilazione di cui alle righe precedenti, l'intermediario, a sua volta, accetta di ricevere le predette comunicazioni telematiche barrando la casella "Ricezione altre comunicazioni telematiche", inserita nel riquadro "Impegno alla presentazione telematica".

<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'incaricato		Soggetto che ha predisposto la dichiarazione
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazioni		Ricezione altre comunicazioni telematiche <input checked="" type="checkbox"/>
Riservato all'incaricato	Data dell'impegno	giorno mese anno	FIRMA DELL'INCARICATO

**OPZIONE ESERCITATA  
DALL'INTERMEDIARIO**

COMPILAZIONE DEL QUADRO RF		IMPORTO
UTILE/ PERDITA (in caso di compilazione del quadro RF)	<input type="checkbox"/> UTILE	
	<input type="checkbox"/> PERDITA	
VARIAZIONI IN AUMENTO	<input type="checkbox"/> Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio <input type="checkbox"/> Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b)) <input type="checkbox"/> Redditi determinati con criteri non analitici <input type="checkbox"/> Redditi di immobili non costituenti beni strumentali nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività <input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10 e costi derivanti dall'attività di agriturismo <input type="checkbox"/> Ricavi non annotati <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Studi di settore</li> <li>○ Parametri</li> </ul> <input type="checkbox"/> Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis, 93, 94) <input type="checkbox"/> Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5) <input type="checkbox"/> Interessi passivi indeducibili Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1) <input type="checkbox"/> Oneri di utilità sociale <input type="checkbox"/> Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR <input type="checkbox"/> Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili <input type="checkbox"/> Minusvalenze relative a partecipazioni esenti <input type="checkbox"/> Ammortamenti non deducibili <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Artt. 102, 102bis, 103 TUIR</li> <li>○ Art. 104 TUIR</li> </ul>	

	<input type="checkbox"/> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4) <input type="checkbox"/> Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6) <input type="checkbox"/> Svalutazioni e accantonamenti <input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5 <input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati <input type="checkbox"/> Altre variazioni in aumento	
VARIAZIONI IN DIMINUZIONE <sup>3</sup>	<input type="checkbox"/> Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	

<sup>3</sup> **NOVITÀ:** Tra le variazioni in diminuzione al rigo RF46 è stata aggiunta la colonna 1 per indicare le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del TUIR qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. d), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147).

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)

Plusvalenze da cessione di aziende o territori a fiscalità privilegiata

RF46 →

– delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del TUIR qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole; tale importo va evidenziato anche in **colonna 1**.  
 Per tali componenti positivi si applica la disposizione dell'art. 58 del TUIR, che ne prevede l'esenzione in mi-

Tra le variazioni in diminuzione al rigo RF47 è stata aggiunta la colonna 1 per indicare gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del TUIR, qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 del TUIR ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. e), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147).

RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti

a fiscalità privilegiata

Tra le variazioni in diminuzione al rigo RF52 è stata aggiunta la colonna 1 per indicare la quota delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'art. 110 del TUIR, eccedenti il valore normale (art. 5 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147).

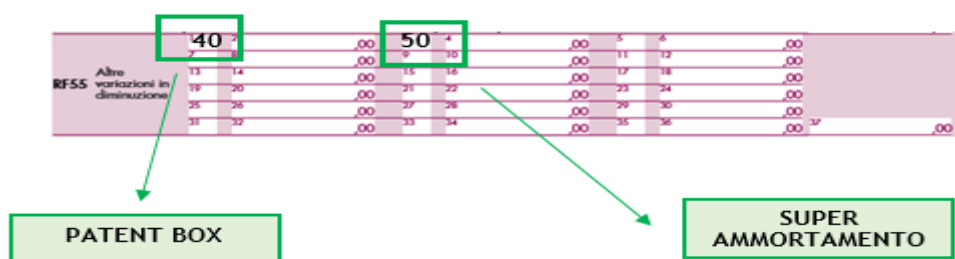
RF52 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati

	<input type="checkbox"/> Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))	
	<input type="checkbox"/> Utili distribuiti da società di persone o da GEIE	
	<input type="checkbox"/> Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente	
	<input type="checkbox"/> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	
	<input type="checkbox"/> Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))	
	<input type="checkbox"/> Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	
	<input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	
	<input type="checkbox"/> Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	
	<input type="checkbox"/> Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	
	<input type="checkbox"/> Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)	
	<input type="checkbox"/> Quota esclusa degli utili distribuiti	
	<input type="checkbox"/> Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	
	<input type="checkbox"/> Reddito detassato	
	<input type="checkbox"/> Applicazione IAS/IFRS	
	<input type="checkbox"/> Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)	
	<input type="checkbox"/> Rimanenze	
	<input type="checkbox"/> In misura piena In misura limitata	
	<input type="checkbox"/> Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	
	<input type="checkbox"/> Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)	

	<input type="checkbox"/> Reddito minimo <input type="checkbox"/> Perdite non compensate <input type="checkbox"/> Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti <input type="checkbox"/> Altre variazioni in diminuzione <sup>4</sup>	
<b>COMPILAZIONE DEL QUADRO RG</b>		<b>IMPORTO</b>
VERIFICARE L’ESISTENZA DEI SEGUENTI ELEMENTI POSITIVI DI REDDITO	<input type="checkbox"/> Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell’art. 85 <sup>5</sup> <input type="checkbox"/> Altri proventi considerati ricavi <input type="checkbox"/> Ricavi non annotati nelle scritture contabili <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Studi di settore</li> <li>○ Parametri</li> </ul> <input type="checkbox"/> Plusvalenze patrimoniali e rate di plusvalenze precedenti <input type="checkbox"/> Sopravvenienze attive <input type="checkbox"/> Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale	

<sup>4</sup> **NOVITÀ:** Tra le “Altre variazioni in diminuzione”, rigo RF55, è stato previsto,

- il codice 40, per indicare l’ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell’art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. “Patent box”)
- il codice 50, per indicare il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento (art. 1, commi 91 e 92, della legge 28 dicembre 2015, n. 208).



<sup>5</sup>Sono ammesse alla tenuta della contabilità semplificata e, quindi, determinano il reddito ai sensi dell’art. 66 del TUIR, le società che non hanno optato per il regime di contabilità ordinaria e che, nel periodo d’imposta precedente, hanno conseguito ricavi per un ammontare non superiore: - a euro 400.000, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi; - a euro 700.000, per le imprese aventi per oggetto altre attività. Ai fini del computo di detti limiti, i ricavi vanno assunti secondo il principio di competenza. Per le imprese che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all’ammontare dei ricavi relativi all’attività prevalente, a condizione che i ricavi siano annotati distintamente; in mancanza si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

**ATTENZIONE: IN CASO DI SUPERAMENTO VERIFICARE SE NEL 2016 È STATA ADOTTATA LA CONTABILITÀ ORDINARIA ED IL METODO DI LIQUIDAZIONE DELL’IVA MENSILE.**



	<input type="checkbox"/> Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93) <input type="checkbox"/> Altri componenti positivi di reddito (consultare le istruzioni per il codice corretto) <sup>6</sup>	
<p>VERIFICARE L'ESISTENZA DEI SEGUENTI ELEMENTI NEGATIVI DI REDDITO</p>	<input type="checkbox"/> Rimanenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale <input type="checkbox"/> Rimanenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93) <input type="checkbox"/> Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci <input type="checkbox"/> Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo <input type="checkbox"/> Quote di ammortamento <input type="checkbox"/> Presenza di super-ammortamenti <input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46 <input type="checkbox"/> Altri proventi considerati ricavi <input type="checkbox"/> Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali <input type="checkbox"/> Altri componenti negativi (consultare le istruzioni per il codice corretto) <sup>7</sup>	

<sup>6</sup> **NOVITÀ:** Tra gli "Altri componenti positivi", rigo RG10, le varie voci di componenti positivi sono state codificate per un maggior dettaglio. Analogamente sono state codificate le varie componenti negative del rigo RG22 "Altri componenti negativi".

	1	2	3	4	5	6	
Altri componenti positivi	7	8	,00	9	10	,00	11
RG10	13	14	,00	15	16	,00	17
componenti	19	20	,00	21	22	,00	23
positivi	25	26	,00	27	28	,00	29
	31	32	,00				33
							,00
RG11							,00
RG12							,00
RG13							,00
RG14							,00
RG15							,00
RG16							,00
RG17							,00
RG18							,00
RG19							,00
RG20							,00
RG21							,00
Spese esentate							1
il valore normale							2
							,00
RG22	7	8	,00	9	10	,00	11
Altri componenti	13	14	,00	15	16	,00	17
negativi	19	20	,00	21	22	,00	23
	25	26	,00	27	28	,00	29
	31	32	,00	33	34	,00	35
							36
							,00
							37
							,00

<sup>7</sup> **NOVITÀ:** Tra gli "Altri componenti negativi", rigo RG22, è stato previsto, tra gli altri, il codice 27, per indicare il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento (art. 1, commi 91 e 92, della legge 28 dicembre 2015, n. 208).

PRESENZA DI ACE	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO	
<b>COMPILAZIONE QUADRO RE</b>		<b>IMPORTO</b>
VERIFICARE L'ESISTENZA DEI SEGUENTI ELEMENTI POSITIVI DI REDDITO	<input type="checkbox"/> Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art. 85 <input type="checkbox"/> Altri proventi considerati ricavi <input type="checkbox"/> Plusvalenze patrimoniali <input type="checkbox"/> Ricavi non annotati nelle scritture contabili <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Studi di settore</li> <li><input type="checkbox"/> Parametri</li> </ul>	
VERIFICARE L'ESISTENZA DEI SEGUENTI ELEMENTI NEGATIVI DI REDDITO	<input type="checkbox"/> Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46 <sup>8</sup> <input type="checkbox"/> Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili <input type="checkbox"/> Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio <input type="checkbox"/> Spese relative agli immobili <input type="checkbox"/> Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato <input type="checkbox"/> Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica <input type="checkbox"/> Interessi passivi <input type="checkbox"/> Consumi	

RG22 Altri componenti negativi	27	0,00	3	4	0,00	5	6	0,00
19	20	0,00	21	22	0,00	23	24	0,00
25	26	0,00	27	28	0,00	29	30	0,00
31	32	0,00	33	34	0,00	35	36	0,00

<sup>8</sup> **NOVITÀ:** Nei righe RE7 e RE8 è stata inserita la colonna 1 per indicare la maggiore quota di ammortamento e la maggiore quota dei canoni di locazione finanziaria fiscalmente deducibili ai sensi dei commi 91 e 92 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, meglio note come "super ammortamento"

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 (L. 208/2015)	0,00	0,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 (L. 208/2015)	0,00	0,00

	<input type="checkbox"/> Spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande <sup>9</sup> <input type="checkbox"/> Spese per partecipazione a corsi e convegni (50%) <input type="checkbox"/> Spese di rappresentanza <input type="checkbox"/> Minusvalenze patrimoniali <input type="checkbox"/> Altre spese documentate	
--	--	--

**QUADRO RA e QUADRO RB**

DA COMPILARE NEL CASO NON CI SIANO VARIAZIONI:

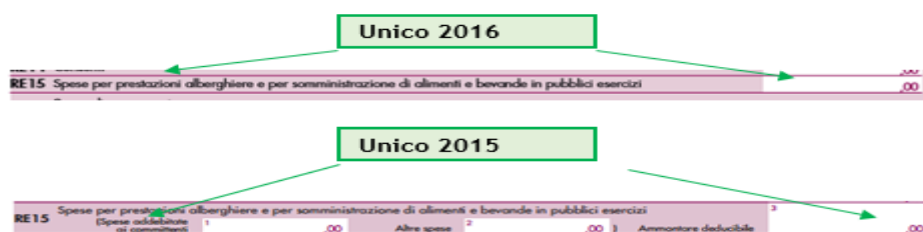
IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE LA SITUAZIONE DEI TERRENI DICHIARATA LO SCORSO ANNO NON È VARIATA. SI IMPEGNA A COMUNICARE LE EVENTUALI VARIAZIONI, CHE DOVESSERO AVVENIRE DOPO LA PRESENTE COMUNICAZIONE. IL SOTTOSCRITTO DICHIARA DI ESSERE INFORMATO DEL FATTO CHE: - la presentazione della Dichiarazione IMU va effettuata entro il 30 GIUGNO 2015 per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto nel 2014; - che la stessa va presentata entro 90 giorni dalla variazione.

Firma del cliente .....

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE LA SITUAZIONE DEI FABBRICATI DICHIARATA LO SCORSO ANNO NON È VARIATA. SI IMPEGNA A COMUNICARE LE EVENTUALI VARIAZIONI CHE DOVESSERO AVVENIRE DOPO LA PRESENTE COMUNICAZIONE.

Firma del cliente .....

<sup>9</sup> **NOVITÀ:** Tra le *spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande*, rigo RE15, è stata eliminata l'indicazione delle spese integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura (art. 10, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175).



DA COMPILARE IN CASO DI MODIFICA DELLA SITUAZIONE IMMOBILIARE						
ACQUISTI O VENDITE						
Cat. fabbricato o dati del terreno	Ubicazione	Acquisto/ Vendita	Immobile vincolato	Data	Allegato	locato <sup>10</sup>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>

INVESTIMENTI E ATTIVITÀ FINANZIARIE	
<input type="checkbox"/> √	<p>Barrare la casella per segnalare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gli <b>investimenti all'estero</b></li> <li>• e le <b>attività estere di natura finanziaria</b>, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, detenuti nel periodo d'imposta 2014, a prescindere dall'importo degli investimenti e delle attività.</li> </ul> <p>Barrare anche qualora tali soggetti detengano gli investimenti e le attività per il tramite di <b>società ed altre entità giuridiche nei casi in cui ne risultino i "titolari effettivi" ai sensi della normativa antiriciclaggio.</b></p>
I DATI DA INDICARE	

<p><b>COSA SI DETIENE:</b></p> <p><input type="checkbox"/> ATTIVITÀ FINANZIARIE ESTERE NON RESIDENTI, COMPRESI I TITOLI PUBBLICI ITALIANI EMESSI ALL'ESTERO</p> <p><input type="checkbox"/> IMMOBILI ALL'ESTERO, IN QUALSIASI PAESE, LOCATI OPPURE TENUTI A DISPOSIZIONE</p> <p><input type="checkbox"/> BENI MOBILI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE ECONOMICA (GIOIELLI E PREZIOSI, OPERE D'ARTE, YATCH)</p>
---

<sup>10</sup> **ATTENZIONE:** il canone di locazione deve essere regolarmente fatturato con le seguenti modalità e riportato nel quadro di reddito corretto (RF-RG-RE):

- Locazione ad uso abitativo esente art. 10, DPR 633/72 (salvo opzione)
- Altre locazioni soggette ad IVA 22% (salvo opzione)

- ATTIVITÀ FINANZIARIE ITALIANE (EMESSE DA RESIDENTI, COMPRESI I TITOLI DEGLI ENTI ED ORGANISMI INTERNAZIONALI EQUIPARATI AI TITOLI DI STATO). Barrare solo se vi è stata la cessione o il rimborso, suscettibili di generare plusvalenze imponibili
- POLIZZE DI ASSICURAZIONE SULLA VITA. Segnalare solo quando il contratto non è concluso per il tramite di un intermediario finanziario italiano o le prestazioni non sono pagate per il tramite di un intermediario finanziario italiano.

(EMESSE)

Nota bene - Per i **conti correnti e i libretti di risparmio detenuti** in Paesi non collaborativi e cioè diversi da quelli inclusi nel seguente elenco:

**TABELLA STATI WHITE LIST (DM 04.09.96 e succ. modif.)**

Albania, Algeria, Argentina, Australia, Austria, Bangladesh, Belgio, Bielorussia, Brasile, Bulgaria, Canada, Cina, Cipro, Corea del Sud, Costa d'Avorio, Croazia, Danimarca, Ecuador, Egitto, Emirati Arabi, Uniti, Estonia, Fed. Russa, Filippine, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Islanda, Israele, Jugoslavia, Kazakistan, Kuwait, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Macedonia, Malta, Marocco, Mauritius, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Pakistan, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Rep. Ceca, Rep. Slovacca, Romania, Singapore, Slovenia, Spagna, Sri Lanka, Stati Uniti, Sud Africa, Svezia, Tanzania, Tailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Turchia, Ucraina, Ungheria, Venezuela, Vietnam, Zambia

**TABELLA STATI E TERRITORI con**

**un adeguato scambio di informazione con l'Italia**

Arabia Saudita, Armenia, Azerbaijan, Etiopia, Georgia, Ghana, Giordania, Moldova, Mozambico, Oman, Qatar, San Marino (con effetto dal 2014), Senegal, Siria, Uganda, Uzbekistan

occorre indicare anche l'**ammontare massimo che l'attività ha raggiunto nel corso del periodo d'imposta.**

**LA CONSISTENZA E IL PERIODO:**

- CONSISTENZA DEGLI INVESTIMENTI E DELLE ATTIVITÀ ALL'INIZIO DEL PERIODO D'IMPOSTA (OVVERO AL PRIMO GIORNO DI DETENZIONE)
- CONSISTENZA DEGLI INVESTIMENTI E DELLE ATTIVITÀ ALLA FINE DEL PERIODO D'IMPOSTA (OVVERO AL TERMINE DEL PERIODO DI DETENZIONE DELLO STESSO)
- IL PERIODO DI POSSESSO DELLE ATTIVITÀ

**I VALORI DELL'IMPOSTA PATRIMONIALE ESTERA**

- DATI RELATIVI ALL'IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI DETENUTI ALL'ESTERO (IVIE)
- DATI RELATIVI ALL'IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO (IVAFE)

**CRITERI DI VALORIZZAZIONE:** per quanto riguarda i criteri di valorizzazione nell'RW si deve fare riferimento ai criteri utilizzati per la determinazione della base imponibile dell'Ivie e dell'Ivafe, anche se non dovuta.

Il controvalore in euro degli investimenti e delle attività espressi in valuta da indicare nel nuovo quadro RW va calcolato, per tutti i dati in esso riportati, sulla base del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei Titoli I e II del TUIR.

**CRITERI DI DETERMINAZIONE PER PAESE - Circolare n.28/E/2012**

ELENCO PAESI UE E SEE		
PAESE (COLONNA 1)	IMPOSTA PRESA A RIFERIMENTO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELL'IMMOBILE (COLONNA 2)	IMPOSTE PATRIMONIALI DETRAIBILI (COLONNA 3)
AUSTRIA	Grundsteuer	Grundsteuer
BELGIO	-----	Précompte immobilier/ Onroerende Voorheffing
BULGARIA	Danak varhu nedvizhimite imoti (Данък върху недвижимите имоти)	Danak varhu nedvizhimite imoti (Данък върху недвижимите имоти)
CIPRO	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)
DANIMARCA	- Lov om statslig, kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat; - Kommunal og amtskommunal grundskyld	- Lov om statslig, kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat; - Kommunal og amtskommunal grundskyld
ESTONIA	Maamaks	Maamaks
FINLANDIA	Kiinteistövero/ Fastighetsskatt	Kiinteistövero/ Fastighetsskatt
FRANCIA	-----	- Tax foncière - Impôt de Solidarité sur la Fortune
GERMANIA	Grundsteuer	Grundsteuer
GRECIA	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)
IRLANDA	-----	The rates
ISLANDA	Fasteignagjöld	Fasteignagjöld
LETTONIA	Nekustamā īpašuma nodoklis	Nekustamā īpašuma nodoklis
LITUANIA	Nekilnojamojo turto mokestis	Nekilnojamojo turto mokestis
LUSSEMBURGO	Impôt foncier	Impôt foncier
MALTA	-----	-----
NORVEGIA	Eiendomsskatt	- Eiendomsskatt - Formuesskatt
OLANDA	Onroerendzaak belasting	Onroerendzaak belasting

PAESE (COLONNA 1)	IMPOSTA PRESA A RIFERIMENTO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELL'IMMOBILE (COLONNA 2)	IMPOSTE PATRIMONIALI DETRAIBILI (COLONNA 3)
POLONIA	Podatek od nieruchomości	Podatek od nieruchomości
PORTOGALLO	Imposto Municipal sobre Imóveis	Imposto Municipal sobre Imóveis
REGNO UNITO	Council tax	-----
REP. Ceca	Daň z nemovitostí	Daň z nemovitostí
ROMANIA	Taxa pe cladiri	Taxa pe cladiri
SLOVACCHIA	Dan z nehnuteľnosti	Dan z nehnuteľnosti
SLOVENIA	- Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča - Davek na premoženje - Davek na nepremično premoženje večje vrednosti	- Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča - Davek na premoženje - Davek na nepremično premoženje večje vrednosti
SPAGNA	Impuesto sobre Bienes Inmuebles	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
SVEZIA	- Fastighetsskatt - Kommunal Fastighetsavgift	- Fastighetsskatt - Kommunal Fastighetsavgift
UNGHERIA	Építmenyadó	Építmenyadó

**DICHIARAZIONE DEL CLIENTE PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW  
(INVESTIMENTI ALL'ESTERO E/O TRASFERIMENTI MASSIMI)**

Il sottoscritto \_\_\_\_\_, nato/a a \_\_\_\_\_ il  
\_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_, in qualità di \_\_\_\_\_ della ditta/società  
\_\_\_\_\_ con P.IVA \_\_\_\_\_

**DICHIARA**

- di approvare espressamente la compilazione di tutti i dati iscritti nel quadro RW relativo alla Dichiarazione dei redditi UNICO PF 2015 (anno 2014);

Firma \_\_\_\_\_

oppure

Con la sottoscrizione della presente scheda, il contribuente dichiara:

- di **non possedere alcun bene all'estero** e quindi chiede allo Studio di non provvedere alla compilazione del quadro RW, essendo stato informato dallo Studio stesso sulle conseguenze e sulle sanzioni che sono comminate dall'Amministrazione Finanziaria in caso di incompleta, errata o infedele compilazione dei dati relativi al quadro RW.

Firma \_\_\_\_\_

Luogo e data \_\_\_\_\_

- di aver aderito allo **SCUDO FISCALE** e di essere quindi esonerato dalla presentazione del modulo RW per le attività finanziarie e patrimoniali oggetto di operazioni di rimpatrio fisico o giuridico, dando atto che le medesime attività sono rispettivamente detenute in Italia o oggetto di deposito custodia, amministrazione o gestione presso un intermediario residente.

Firma \_\_\_\_\_

Luogo e data \_\_\_\_\_

di avere aderito all'**ISTITUTO DELLA COLLABORAZIONE VOLONTARIA**.

**COMPILAZIONE DEL QUADRO RO**

**SEZIONE I**

Riportare l'elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentanti in carica alla data di presentazione della dichiarazione:

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,  
CF. \_\_\_\_\_,  
DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_  
DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,  
CF. \_\_\_\_\_,  
DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_  
DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,  
CF. \_\_\_\_\_,  
DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_  
DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,  
CF. \_\_\_\_\_,  
DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_  
DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOTA BENE: VERIFICARE CON VISURA CAMERALE AGGIORNATA

**SEZIONE II**

Indicare i dati relativi ai soci o associati o ai membri del GEIE alla chiusura dell'esercizio

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,  
CF. \_\_\_\_\_,  
DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_



DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

Indicare l'importo delle ritenute a questi imputate e riattribuite alla società o associazione dichiarante e i maggiori redditi dei terreni e dei fabbricati: \_\_\_\_\_

## CHECK LIST N. 2

### IL MODELLO UNICO-SC/2016

ANNO D'IMPOSTA 2015	
DENOMINAZIONE	
TIPOLOGIA DI DICHIARAZIONE <sup>11</sup>	<input type="checkbox"/> ORDINARIA <input type="checkbox"/> INTEGRATIVA <input type="checkbox"/> INTEGRATIVA A FAVORE
IL CONTRIBUENTE ACCONSENTE A CHE L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA INVII ALL'INTERMEDIARIO LE INFORMAZIONI RELATIVE ALLA SUA POSIZIONE <sup>12</sup>	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO

<sup>11</sup> **NOVITÀ** Nel Frontespizio, sezione "Tipo di dichiarazione", la casella "Dichiarazione integrativa" deve essere compilata indicando il codice 2 nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione (art. 1, commi 634 -636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190);

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi Quadro AC	Ira Stadi di settore	Quadro VO Parametri	Consolidato Trasparenza	Trust	Correttiva nel termine	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa ad. 2° co. 8° let. DPR 322/98	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Nella sezione "Firma della dichiarazione", la casella "Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario" contiene l'indicazione della richiesta del contribuente che le comunicazioni riguardanti possibili anomalie presenti nella dichiarazione (art. 1, commi 634 -636, della legge n. 190 del 2014) e la comunicazione delle anomalie riscontrate automaticamente nei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore, siano inviate all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Quadri compilati:																											
	RA	RB	EH	EL	ET	EF	RI	EK	RM	RN	PN	RO	RD	RS	RL	RJ	RV	RK	RZ	FC	TR	CE						
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario										<input type="checkbox"/>										Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario							
	FIRMA DEL DICHIARANTE																											
	FIRMA PER ATTESTAZIONE																											

<sup>12</sup> **NOVITÀ:** Direttamente collegata con la compilazione di cui alle righe precedenti, l'intermediario, a sua volta, accetta di ricevere le predette comunicazioni telematiche barrando la casella "Ricezione altre comunicazioni telematiche", inserita nel riquadro "Impegno alla presentazione telematica".

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'incaricato		Società che ha predisposto la dichiarazione	
		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione			
	<input type="checkbox"/>			
	Ricezione altre comunicazioni telematiche			
	<input type="checkbox"/>			
	Data dell'impegno		FIRMA DELL'INCARICATO	
	giorno	me	anno	

TIPOLOGIA	<input type="checkbox"/> SRL <input type="checkbox"/> SAA <input type="checkbox"/> SPA
PERIODO D'IMPOSTA	Dal _____ al _____
OPERAZIONI STRAORDINARIE	<input type="checkbox"/> Fusione <input type="checkbox"/> Scissione <input type="checkbox"/> Trasformazione omogenea
CANONE RAI	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
VISTO DI CONFORMITÀ	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
STUDI DI SETTORE/PARAMETRI	<input type="checkbox"/> STUDI DI SETTORE - CODICE _____ <input type="checkbox"/> PARAMETRI
DICHIARAZIONE IVA	<input type="checkbox"/> IN FORMA UNIFICATA <input type="checkbox"/> IN FORMA AUTONOMA - DATA INVIO _____
<p>La società ha adottato regole particolari per la determinazione del reddito?</p> <p>(Esempi: regime "Tonnage Tax" previsto dall'art. 155 Tuir, reddito per le società agricole e per le società che esercitano attività di produzione e cessione di energia da fonti rinnovabili, ecc..)</p>	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO ATTENZIONE! In questo caso dovranno essere seguite regole particolari per la determinazione del reddito, da indicare in dichiarazione.

COMPILAZIONE DEL QUADRO RF		IMPORTO
UTILE/ PERDITA	<input type="checkbox"/> UTILE	
	<input type="checkbox"/> PERDITA	
VARIAZIONI IN AUMENTO	<input type="checkbox"/> Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio <input type="checkbox"/> Ci sono quote di plusvalenze rateizzate derivanti dalle precedenti dichiarazioni? <input type="checkbox"/> Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b)) <input type="checkbox"/> Redditi determinati con criteri non analitici <input type="checkbox"/> Redditi di immobili non costituenti beni strumentali nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività <input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10 e costi derivanti dall'attività di agriturismo <input type="checkbox"/> Ricavi non annotati <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Studi di settore</li> <li>○ Parametri</li> </ul>	

	<input type="checkbox"/> Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis, 93, 94)	
	<input type="checkbox"/> Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)	
	<input type="checkbox"/> Interessi passivi indeducibili Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	
	<input type="checkbox"/> Oneri di utilità sociale	
	<input type="checkbox"/> Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR	
	<input type="checkbox"/> Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	
	<input type="checkbox"/> Minusvalenze relative a partecipazioni esenti	
	<input type="checkbox"/> Ammortamenti non deducibili <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Artt. 102, 102bis, 103 TUIR</li> <li>○ Art. 104 TUIR</li> </ul>	
	<input type="checkbox"/> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	

	<input type="checkbox"/> Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6) <input type="checkbox"/> Svalutazioni e accantonamenti <input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5 <input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati <input type="checkbox"/> Altre variazioni in aumento	
VARIAZIONI IN DIMINUZIONE <sup>13</sup>	<input type="checkbox"/> Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da	

<sup>13</sup> **NOVITÀ:** Tra le variazioni in diminuzione al **rigo RF41** è stata prevista la **nuova colonna 1** per indicare le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo da enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazioni, integralmente deducibili nell'esercizio in cui sono rilevati in bilancio (art. 16 del decreto legge 27 giugno 2015, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 132).

RF41 Quote delle svalutazioni e delle perdite su crediti

,00

Tra le variazioni in diminuzione al **rigo RF46** è stata **aggiunta la colonna 1** per indicare le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del TUIR qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. d), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147)

Tra le variazioni in diminuzione al **rigo RF47** è stata **aggiunta la colonna 1** per indicare gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del TUIR, qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 del TUIR ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. e), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147).

RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)

Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata

(

,00)

,00

	<p>acquisire a tassazione in quote costanti</p> <p><input type="checkbox"/> Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))</p> <p><input type="checkbox"/> Utili distribuiti da società di persone o da GEIE</p> <p><input type="checkbox"/> Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente</p> <p><input type="checkbox"/> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico</p> <p><input type="checkbox"/> Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))</p> <p><input type="checkbox"/> Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in</p>	
--	---	--

Tra le variazioni in diminuzione al **rigo RF50, colonna 1**, va indicata la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che non concorre a formare il reddito (art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190)

RF50 Reddito esente e detassato

€<sup>1</sup> \_\_\_\_\_,00<sup>2</sup> \_\_\_\_\_,00

Tra le variazioni in diminuzione al **rigo RF52 è stata aggiunta la colonna 1** per indicare la quota delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'art. 110 del TUIR, eccedenti il valore normale

RF52 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati

Spese eccedenti il valore normale  
€<sup>1</sup> \_\_\_\_\_,00<sup>2</sup> \_\_\_\_\_,00

	<p>partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)</p> <p><input type="checkbox"/> Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati</p> <p><input type="checkbox"/> Proventi degli immobili di cui al rigo RF10</p> <p><input type="checkbox"/> Differenze su cambi (art. 110, comma 3)</p> <p><input type="checkbox"/> Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)</p> <p><input type="checkbox"/> Quota esclusa degli utili distribuiti</p> <p><input type="checkbox"/> Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati</p> <p><input type="checkbox"/> Reddito detassato</p> <p><input type="checkbox"/> Applicazione IAS/IFRS</p> <p><input type="checkbox"/> Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)</p> <p><input type="checkbox"/> Rimanenze</p> <p><input type="checkbox"/> In misura piena In misura limitata</p>	
--	--	--



	<input type="checkbox"/> Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5 <input type="checkbox"/> Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA) <input type="checkbox"/> Reddito minimo <input type="checkbox"/> Perdite non compensate <input type="checkbox"/> Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti <input type="checkbox"/> Altre variazioni in diminuzione <sup>14</sup>	
--	---	--

<sup>14</sup> **NOVITÀ:** Tra le "Altre variazioni in diminuzione", rigo RF55,

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37				
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00

sono stati previsti, tra gli altri:

- **il codice 40**, per indicare l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "Patent box");
- **il codice 47**, per indicare la variazione fiscale conseguente all'applicazione del comma 7 dell'art. 110 del TUIR alle transazioni intercorse tra l'impresa residente e le proprie stabili organizzazioni all'estero (nonché tra queste ultime e le altre imprese del medesimo gruppo) per le quali è stata esercitata l'opzione per l'esenzione degli utili e delle perdite ai sensi dell'art. 168-ter del TUIR;
- **il codice 50**, per indicare, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi e le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR (art. 1, commi 91 e 92, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208)

**QUADRO RA e QUADRO RB**

DA COMPILARE NEL CASO NON CI SIANO VARIAZIONI:

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE LA SITUAZIONE DEI TERRENI DICHIARATA LO SCORSO ANNO NON È VARIATA. SI IMPEGNA A COMUNICARE LE EVENTUALI VARIAZIONI, CHE DOVESSERO AVVENIRE DOPO LA PRESENTE COMUNICAZIONE. IL SOTTOSCRITTO DICHIARA DI ESSERE INFORMATO DEL FATTO CHE: - la presentazione della Dichiarazione IMU va effettuata entro il 30 GIUGNO 2015 per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto nel 2014; - che la stessa va presentata entro 90 giorni dalla variazione.

Firma del cliente .....

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE LA SITUAZIONE DEI FABBRICATI DICHIARATA LO SCORSO ANNO NON È VARIATA. SI IMPEGNA A COMUNICARE LE EVENTUALI VARIAZIONI CHE DOVESSERO AVVENIRE DOPO LA PRESENTE COMUNICAZIONE.

Firma del cliente .....

**DA COMPILARE IN CASO DI MODIFICA DELLA SITUAZIONE IMMOBILIARE**

**ACQUISTI O VENDITE**

Cat. fabbricato o dati del terreno	Ubicazione	Acquisto/ Vendita	Immobile vincolato	Data	Allegato	locato <sup>15</sup>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato	<input type="checkbox"/>

<sup>15</sup> ATTENZIONE: il canone di locazione deve essere regolarmente fatturato con le seguenti modalità e riportato nel quadro di reddito corretto (RF-RG-RE):

- Locazione ad uso abitativo esente art. 10, DPR 633/72 (salvo opzione)
- Altre locazioni soggette ad IVA 22% (salvo opzione)

<input type="checkbox"/>	<b>INVESTIMENTI E ATTIVITÀ FINANZIARIE<sup>16</sup></b>
<input type="checkbox"/> ✓	Barrare la casella per segnalare: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>gli investimenti all'estero<sup>17</sup></b></li> </ul>

<sup>16</sup> **NOVITÀ:** Per i soggetti non residenti, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (7 ottobre 2015), è stata prevista la possibilità di compilare il quadro RT. In particolare sono stati inseriti i riquadri RT30 e RT69 destinati all'indicazione delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR e contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del medesimo testo unico emessi o stipulati da società residenti in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato incluso nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, del TUIR qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 del TUIR ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. b), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147)

SEZIONE II Plusvalenze assoggettate a imposta sostitutiva del 26%	RT21 Totale dei corrispettivi		,00
	RT22 Totale dei costi o dei valori di acquisto		,00
	RT23 Plusvalenze (RT21 - RT22) (ovvero Minusvalenze <sup>1</sup> ,00 )	<sup>2</sup>	,00
	RT24 Eccedenza minusvalenze		,00
	RT25 Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari (di cui anni precedenti <sup>1</sup> ,00 )	<sup>2</sup>	,00
	RT26 Differenza (RT23 col. 2 - RT24 - RT25 col. 2)		,00
	RT27 Imposta sostitutiva (26% dell'importo di rigo RT26)		,00
	RT28 Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata		,00
	RT29 IMPOSTA SOSTITUTIVA DOMUTA		,00
		RT30 Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato	
SEZIONE III Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate	RT61 Totale dei corrispettivi delle cessioni		,00
	RT62 Totale dei costi o dei valori di acquisto		,00
	RT63 Plusvalenze (RT61 - RT62) (ovvero Minusvalenze <sup>1</sup> ,00 )	<sup>2</sup>	,00
	RT64 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti		,00
	RT65 Differenza (RT63 col. 2 - RT64)		,00
	RT66 Imponibile		,00
	RT67 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)		,00
		RT69 Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato	

<sup>17</sup> **NOVITÀ:** È stata eliminata la sezione VIII "Affrancamento del costo o del valore di acquisto dei titoli, quote, diritti, valute estere, metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, strumenti finanziari, rapporti e crediti alla data del 30 giugno 2014" destinata ai contribuenti che hanno esercitato l'opzione per l'affrancamento del valore delle attività alla data del 30 giugno 2014 e versato l'imposta sostitutiva, nella misura del 20 per cento, entro il 17 novembre 2014 (art. 3, comma 15, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66).

È stata eliminata la sezione IV riservata alla determinazione del reddito delle imprese estere collegate residenti o localizzate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato per effetto dell'abrogazione dell'art. 168 del TUIR (art. 8, comma 3, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147).

Nella sezione I sono state inserite le caselle denominate: - "Art. 167, comma 8-quater" ed "Esimente", che devono essere compilate al fine di segnalare, da parte dei contribuenti che non hanno applicato la disciplina dell'art. 167 del TUIR, che, pur sussistendo le esimenti di cui al comma 5 dell'art. 167 del TUIR, non è stata presentata istanza di interpello disapplicativo oppure è stata presentata ma non è stata ottenuta risposta favorevole (art. 8, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147); - "Art. 168-ter, comma 4", che deve essere barrata, da parte dei contribuenti, qualora per le stabili organizzazioni all'estero non ricorrano le esimenti di cui ai commi 5, lettere a) o b), o 8-ter dell'art. 167 del TUIR (nei casi in cui l'impresa residente nel territorio dello Stato abbia optato per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili alle proprie stabili organizzazioni all'estero);

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>e le attività estere di natura finanziaria</b>, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, detenuti nel periodo d'imposta 2014, a prescindere dall'importo degli investimenti e delle attività.</li> </ul> <p>Barrare anche qualora tali soggetti detengano gli investimenti e le attività per il tramite di <b><u>società ed altre entità giuridiche nei casi in cui ne risultino i "titolari effettivi" ai sensi della normativa antiriciclaggio.</u></b></p>
<b>I DATI DA INDICARE</b>	
<p><b>COSA SI DETIENE:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> ATTIVITÀ FINANZIARIE ESTERE NON RESIDENTI, COMPRESI I TITOLI PUBBLICI ITALIANI EMESSI ALL'ESTERO</li> <li><input type="checkbox"/> IMMOBILI ALL'ESTERO, IN QUALSIASI PAESE, LOCATI OPPURE TENUTI A DISPOSIZIONE</li> <li><input type="checkbox"/> BENI MOBILI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE ECONOMICA (GIOIELLI E PREZIOSI, OPERE D'ARTE, YATCH)</li> <li><input type="checkbox"/> ATTIVITÀ FINANZIARIE ITALIANE (EMESSE DA RESIDENTI, COMPRESI I TITOLI DEGLI ENTI ED ORGANISMI INTERNAZIONALI EQUIPARATI AI TITOLI DI STATO). Barrare solo se vi è stata la cessione o il rimborso, suscettibili di generare plusvalenze imponibili POLIZZE DI ASSICURAZIONE SULLA VITA. Segnalare solo quando il contratto non è concluso per il tramite di un intermediario finanziario italiano o le prestazioni non sono pagate per il tramite di un intermediario finanziario italiano.</li> </ul>	

**SEZIONE I**

**Dati identificativi del soggetto non residente o della stabile organizzazione**

Art. 167, comma 8-bis		Art. 167, comma 8-quinquies		FCI	Denominazione			1
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Codice identificativo estero			Data di chiusura esercizio			2
Art. 168 ter, comma 4		Elemento		Stile legale della società o della stabile organizzazione, indirizzo	Cod. Stato estero			3
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Stile della stabile organizzazione, indirizzo			Cod. Stato estero			4
				Tipologia controllo	Controllo indiretto	Codice fiscale controllante		5
				8	9	10		6
							N. progressivo stabile organizz.	7
							11	8

Nota bene - Per i **conti correnti e i libretti di risparmio detenuti** in Paesi non collaborativi e cioè diversi da quelli inclusi nel seguente elenco:

**TABELLA STATI WHITE LIST (DM 04.09.96 e succ. modif.)**

Albania, Algeria, Argentina, Australia, Austria, Bangladesh, Belgio, Bielorussia, Brasile, Bulgaria, Canada, Cina, Cipro, Corea del Sud, Costa d'Avorio, Croazia, Danimarca, Ecuador, Egitto, Emirati Arabi, Uniti, Estonia, Fed. Russa, Filippine, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Islanda, Israele, Jugoslavia, Kazakistan, Kuwait, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Macedonia, Malta, Marocco, Mauritius, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Pakistan, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Rep. Ceca, Rep. Slovacca, Romania, Singapore, Slovenia, Spagna, Sri Lanka, Stati Uniti, Sud Africa, Svezia, Tanzania, Tailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Turchia, Ucraina, Ungheria, Venezuela, Vietnam, Zambia

**TABELLA STATI E TERRITORI con**

**un adeguato scambio di informazione con l'Italia**

Arabia Saudita, Armenia, Azerbaijan, Etiopia, Georgia, Ghana, Giordania, Moldova, Mozambico, Oman, Qatar, San Marino (con effetto dal 2014), Senegal, Siria, Uganda, Uzbekistan

occorre indicare anche **l'ammontare massimo che l'attività ha raggiunto nel corso del periodo d'imposta.**

**LA CONSISTENZA E IL PERIODO:**

- CONSISTENZA DEGLI INVESTIMENTI E DELLE ATTIVITÀ ALL'INIZIO DEL PERIODO D'IMPOSTA (OVVERO AL PRIMO GIORNO DI DETENZIONE)
- CONSISTENZA DEGLI INVESTIMENTI E DELLE ATTIVITÀ ALLA FINE DEL PERIODO D'IMPOSTA (OVVERO AL TERMINE DEL PERIODO DI DETENZIONE DELLO STESSO)
- IL PERIODO DI POSSESSO DELLE ATTIVITÀ

## I VALORI DELL'IMPOSTA PATRIMONIALE ESTERA

- DATI RELATIVI ALL'IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI DETENUTI ALL'ESTERO (IVIE)
- DATI RELATIVI ALL'IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO (IVAFE)

**CRITERI DI VALORIZZAZIONE:** per quanto riguarda i criteri di valorizzazione nell'RW si deve fare riferimento ai criteri utilizzati per la determinazione della base imponibile dell'Ivie e dell'Ivafe, anche se non dovuta.

Il controvalore in euro degli investimenti e delle attività espressi in valuta da indicare nel nuovo quadro RW va calcolato, per tutti i dati in esso riportati, sulla base del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei Titoli I e II del TUIR.

### CRITERI DI DETERMINAZIONE PER PAESE - Circolare n.28/E/2012

ELENCO PAESI UE e SEE		
PAESE (COLONNA 1)	IMPOSTA PRESA A RIFERIMENTO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELL'IMMOBILE (COLONNA 2)	IMPOSTE PATRIMONIALI DETRAIBILI (COLONNA 3)
AUSTRIA	Grundsteuer	Grundsteuer
BELGIO	-----	Précompte immobilier/ Onroerende Voorheffing
BULGARIA	Danak varhu nedvizhimite imoti (Данък върху недвижните имоти)	Danak varhu nedvizhimite imoti (Данък върху недвижните имоти)
CIPRO	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)
DANIMARCA	- Lov om statslig, kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskatt; - Kommunal og amtskommunal grundskyld	- Lov om statslig, kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskatt; - Kommunal og amtskommunal grundskyld
ESTONIA	Maamaks	Maamaks
FINLANDIA	Kiinteistövero/ Fastighetsskatt	Kiinteistövero/ Fastighetsskatt
FRANCIA	-----	- Tax foncière - Impôt de Solidarité sur la Fortune
GERMANIA	Grundsteuer	Grundsteuer
GRECIA	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)	Foros akinitis periousias (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)
IRLANDA	-----	The rates
ISLANDA	Fasteignagjöld	Fasteignagjöld
LETTONIA	Nekustamā īpašuma nodoklis	Nekustamā īpašuma nodoklis
LITUANIA	Nekilnojamojo turto mokestis	Nekilnojamojo turto mokestis
LUSSEMBURGO	Impôt foncier	Impôt foncier
MALTA	-----	-----
NORVEGIA	Eiendomsskatt	- Eiendomsskatt - Formuesskatt
OLANDA	Onroerendzaak belasting	Onroerendzaak belasting

PAESE (COLONNA 1)	IMPOSTA PRESA A RIFERIMENTO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELL'IMMOBILE (COLONNA 2)	IMPOSTE PATRIMONIALI DETRAIBILI (COLONNA 3)
POLONIA	Podatek od nieruchomości	Podatek od nieruchomości
PORTOGALLO	Imposto Municipal sobre Imóveis	Imposto Municipal sobre Imóveis
REGNO UNITO	Council tax	-----
REP. Ceca	Daň z nemovitostí	Daň z nemovitostí
ROMANIA	Taxa pe cladiri	Taxa pe cladiri
SLOVACCHIA	Dan z nehnuteľnosti	Dan z nehnuteľnosti
SLOVENIA	- Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča - Davek na premoženje - Davek na nepremično premoženje večje vrednosti	- Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča - Davek na premoženje - Davek na nepremično premoženje večje vrednosti
SPAGNA	Impuesto sobre Bienes Inmuebles	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
SVEZIA	- Fastighetsskatt - Kommunal Fastighetsavgift	- Fastighetsskatt - Kommunal Fastighetsavgift
UNGHERIA	Építményadó	Építményadó

**DICHIARAZIONE DEL CLIENTE PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW**

**(INVESTIMENTI ALL'ESTERO E/O TRASFERIMENTI MASSIMI)**

Il sottoscritto \_\_\_\_\_, nato/a a  
 \_\_\_\_\_ il \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, in qualità di  
 \_\_\_\_\_ della ditta/società \_\_\_\_\_ con  
 P.IVA \_\_\_\_\_



DICHIARA

- di approvare espressamente la compilazione di tutti i dati iscritti nel quadro RW relativo alla Dichiarazione dei redditi UNICO PF 2016 (anno 2015);

Firma \_\_\_\_\_

oppure

Con la sottoscrizione della presente scheda, il contribuente dichiara:

- di **non possedere alcun bene all'estero** e quindi chiede allo Studio di non provvedere alla compilazione del quadro RW, essendo stato informato dallo Studio stesso sulle conseguenze e sulle sanzioni che sono comminate dall'Amministrazione Finanziaria in caso di incompleta, errata o infedele compilazione dei dati relativi al quadro RW.

Firma \_\_\_\_\_

Luogo e data \_\_\_\_\_

- di aver aderito allo **SCUDO FISCALE** e di essere quindi esonerato dalla presentazione del modulo RW per le attività finanziarie e patrimoniali oggetto di operazioni di rimpatrio fisico o giuridico, dando atto che le medesime attività sono rispettivamente detenute in Italia o oggetto di deposito custodia, amministrazione o gestione presso un intermediario residente.

Firma \_\_\_\_\_

Luogo e data \_\_\_\_\_

- di avere aderito **all'ISTITUTO DELLA COLLABORAZIONE VOLONTARIA.**

**COMPILAZIONE DEL QUADRO RO**

**SEZIONE I**

Riportare l'elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentanti in carica alla data di presentazione della dichiarazione:

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOTA BENE: VERIFICARE CON VISURA CAMERALE AGGIORNATA

## SEZIONE II

Indicare i dati relativi ai soci o associati o ai membri del GEIE alla chiusura dell'esercizio

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

NOME COGNOME \_\_\_\_\_,

CF. \_\_\_\_\_,

DATA E LUOGO NASCITA \_\_\_\_\_

DATA CARICA \_\_\_\_\_

Indicare l'importo delle ritenute a questi imputate e riattribuite alla società o associazione dichiarante e i maggiori redditi dei terreni e dei fabbricati: \_\_\_\_\_



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti

# IL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

Riflessioni intorno al libro  
“IL RE FISCO È NUDO”

di

Alessandro Giovannini

ROMA, 26 maggio 2016

ore 14.30-17.30

SALONE DELLA FONDAZIONE NAZIONALE  
DEI COMMERCIALISTI

Piazza della Repubblica, 68 - Roma

DIRETTA STREAMING  
SUL SITO DE “IL SOLE 24 ORE”

GRUPPO **24** ORE

PRESENTAZIONE

*I tributi possono essere accettati col ragionamento e con una rete di valori condivisa e rispettata da tutti.*

*Il sistema tributario italiano può forse essere ripensato e migliorato in profondità. Sono però indispensabili cambiamenti strutturali, interventi qua e là non bastano più.*

*Certamente solo ripartendo dalla legalità e dall'equità, si potrà avere un sistema adeguato ad un moderno stato democratico e ad una moderna economia. E solo così si potranno avere tasse sopportabili per tutti.*

*Intorno a queste riflessioni, di cui si fa promotore il Prof. Alessandro Giovannini, autore del libro, la FNC propone una tavola rotonda per cercare di contribuire ad un rinnovamento culturale che abbandoni lo stantio del passato e ridia fiato alla giustizia sociale, all'economia produttiva, al lavoro, ai saperi, alla ragionevole imposizione.*

PROGRAMMA

## INTERVENTO DI INDIRIZZO

**Gerardo LONGOBARDI**

Presidente Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## APERTURA DEI LAVORI

**Giorgio SGANGA**

Presidente Fondazione Nazionale dei Commercialisti

## TAVOLA ROTONDA

### MODERA

**Giovanni CASTELLANI**

Direttore Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti

## INTERVENGONO OLTRE ALL'AUTORE

**Vincenzo BASSI**

Delegato alla fiscalità Forum delle Famiglie, Docente di Diritto Tributario UniRoma LUMSA

**Vincenzo BUSA**

Presidente Equitalia, Comitato Scientifico FNC

**Mario CICALA**

Già Presidente Sezione Tributaria Corte di Cassazione, Comitato Scientifico FNC

**Luigi MANDOLESI**

Consigliere delegato alla fiscalità del CNDCEC

**Giovanni PUOTI**

Avvocato - Professore di Diritto Tributario, Preside della Facoltà di Giurisprudenza UniRoma Cusano

## INFORMAZIONI

Segreteria Fondazione Nazionale dei Commercialisti  
06/4782901-info@fncommercialisti.it