

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #33

31 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

I Commercialisti con le Famiglie

Il 26 maggio è stato sottoscritto tra la Fondazione Nazionale dei Commercialisti e il Forum delle Famiglie un protocollo d'intesa per organizzare e realizzare congiuntamente studi e ricerche scientifiche su tematiche inerenti alla funzione economica e sociale delle famiglie. In particolare, la FNC e il Forum delle Famiglie si sono proposti di pubblicare un "osservatorio" annuale a commento dell'evoluzione della legislazione e della relativa prassi riguardante la fiscalità delle famiglie.

In occasione della firma è stata presentata una prima ricerca della FNC dal titolo "Redditi, consumi e carico fiscale delle famiglie".

Giovanni Castellani - 31 maggio 2016. [Leggi il resoconto](#) - [Vai al protocollo](#)

RICERCA

Documenti

Reddito, consumi e carico fiscale delle famiglie

L'analisi dei più recenti dati diffusi da Istat e Banca d'Italia sui redditi, i consumi e il carico fiscale delle famiglie negli ultimi anni delinea un significativo peggioramento della loro condizione economica.

L'Osservatorio della FNC intende porre in evidenza la situazione di particolare disagio delle famiglie sulle quali, è evidente, si è scaricato il peso maggiore della crisi economica internazionale.

Secondo l'Istat, la pressione fiscale generale è calata di 0,3 punti percentuali passando dal 43,6% al 43,3%, mentre il carico fiscale sulle famiglie è aumentato di 0,3 punti percentuali passando da 16,2% a 16,5%.

Quali siano però le ragioni di tale aggravio, l'Istat non lo specifica, limitandosi soltanto a riportare i suesposti dati nel Rapporto Annuale (di cui costituisce indicatore pure il carico fiscale delle famiglie) presentato a Roma lo scorso 20 maggio.

Lo studio della FNC si prospetta pertanto come la prima fase di un'indagine che - sulla base dei dati che l'Istat renderà disponibili - merita, in prosieguo, di essere ulteriormente approfondita. Obiettivo senz'altro condiviso dal Forum delle Famiglie che, per tale ragione ha manifestato grande interesse per la ricerca condotta.

Tommaso Di Nardo, Antonio Gigliotti, Fabrizio Muratore, Paola Samà - 31 maggio 2016.

[Leggi il documento](#)

Stati e territori a fiscalità privilegiata (cc.dd. paesi "black list") nel reddito d'impresa: il nuovo criterio di individuazione

La Legge di stabilità 2016 ha introdotto un nuovo criterio di individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai fini del reddito d'impresa. Lo stesso è ora univoco e stabilito ex lege e consiste nella presenza nello Stato di residenza o di localizzazione della società controllata di un livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.

Oggetto del presente documento è l'individuazione della ratio sottesa a detto criterio e l'estensione degli effetti del medesimo, esaminandone alcuni aspetti controversi e profili di incertezza che lo caratterizzano, anche sulla base dell'evolversi del contesto normativo internazionale.

Irene Giusti - 31 maggio 2016. [Leggi il documento](#)

La formazione del mediatore. Comprendere le ragioni dei conflitti per trovare le soluzioni

Il modello di mediazione dalle caratteristiche filosofico umanistiche deriva dalla convinzione che questo sia il solo modello in grado di dare risposte qualificate ai problemi della persona che confligge. Questa impostazione è comunque ogniqualvolta in una lite la componente umana sia minore rispetto a quella 'commerciale', e diviene indispensabile allorché il peso delle due componenti sia invertito.

La professionalità dei commercialisti si è rivelata tra le più vicine al tema della Mediazione, quasi, fosse già contemplata nel modus operandi specifico e insita nella loro mentalità. E questo a vantaggio dei clienti, a conferma del prestigio personale e

della intera categoria.

Maria Martello - 31 maggio 2016. [Leggi il documento](#)

Indagine sull'attività professionale del commercialista: le valutazioni

Le valutazioni economiche sono il tema al centro di una ricerca frutto della collaborazione tra la Commissione per lo studio dei Principi di Valutazione d'Azienda del CNDCEC e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Basata su un campione di oltre 1.200 professionisti, la ricerca fa luce sul ruolo delle valutazioni nell'attività del Commercialista. Solo il 5% del campione ha dichiarato di non essersi mai occupato di Valutazioni, mentre più dell'80% ha dichiarato di essersi occupato di valutazioni d'azienda.

Tommaso Di Nardo, Matteo Pozzoli, Gianluca Scardocci - 31 maggio 2016.

[Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Enti locali - Maggio 2016

Il nuovo vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale, che sostituisce il patto di stabilità interno a decorrere dal 2016, richiede il conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali e spese finali a preventivo e a consuntivo.

Gli enti sono tenuti ad inviare entro il 31 marzo di ciascun anno la certificazione dei risultati conseguiti nell'anno precedente, firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria. In caso di mancata trasmissione della certificazione da parte dell'ente locale, deve provvedere l'organo di revisione in qualità di commissario ad acta, pena la decadenza dall'incarico.

Il principio del pareggio di bilancio unitamente al passaggio alla contabilità armonizzata richiede l'adozione di misure di controllo efficaci ad assicurare la copertura e la sostenibilità finanziaria della spesa, ed è in questo contesto che si inserisce il nuovo ruolo del revisore-commissario.

Laura Pascarella e Manuela Sodini - 31 maggio 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

IRAP 2016 (anno 2015). [scarica](#)

Reati ambientali

Con l'entrata in vigore della Legge 22 maggio 2015, n. 68, in materia di riforma dei reati ambientali, sono state introdotte nell'ordinamento nazionale nuove fattispecie delittuose, con il dichiarato fine di migliorare il livello di tutela della salute e dei beni naturali.

Dal compimento degli illeciti ambientali discende anche la responsabilità dell'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001. Con riferimento ai modelli organizzativi previsti da tale provvedimento, l'inserimento delle nuove fattispecie ambientali rende perciò necessario l'aggiornamento dei protocolli già esistenti e impone, agli enti che non li abbiano ancora adottati, una nuova riflessione sulla compliance alla normativa 231.

In tale contesto il commercialista assume evidentemente un ruolo centrale, sia nella fase di adozione del modello organizzativo, sia nella fase successiva, in qualità di componente dell'organismo incaricato della vigilanza sul corretto funzionamento e sull'osservanza dello stesso.

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

Giovanni Castellani - 31 maggio 2016.

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

EVENTI

La falciatura dell'IVA nelle procedure pre-concorsuali nella recente giurisprudenza comunitaria

6 giugno 2016 - ore 15.00-17.00

Università di Roma "La Sapienza" - Facoltà di Giurisprudenza - Aula Calasso

Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha sancito la legittimità di una proposta di concordato che prevede il pagamento parziale del debito IVA a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento deteriore del credito nell'alternativa fallimentare.

L'autorevole affermazione circa la mancanza di qualsiasi vincolo di matrice comunitaria al divieto di falciatura dell'IVA in assenza di transazione fiscale è il tema affrontato nel seminario organizzato dal prof. Pietro Boria, in collaborazione con la Fondazione nazionale commercialisti, che si terrà il prossimo 6 giugno - ore 15,00-17,00 - presso l'aula Calasso della Sapienza Università di Roma.

Giovanni Castellani - 31 maggio 2016. [Scarica la locandina](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

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

Offerte formative

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

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

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

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

Le Società Benefit

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"

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

Istruzioni per l'accesso ai finanziamenti per i professionisti

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

Osservatori

Osservatorio Economico - Aprile 2016

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

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

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

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

Sito web: www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it

I COMMERCIALISTI CON LE FAMIGLIE

di *Giovanni Castellani*

Uno studio condotto dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti sulla base dei dati Istat e Banca d'Italia sui redditi, sui consumi e sul carico fiscale delle famiglie negli ultimi anni ha rilevato il sorprendente andamento invertito della pressione fiscale generale e del carico fiscale sulle famiglie: difatti, se nel 2015 la prima è diminuita dello 0,3%, nello stesso periodo il carico fiscale sulle famiglie è aumentato pressoché nella stessa misura, con una maggior incidenza, perlopiù, sulle famiglie più numerose.

Altro dato allarmante emerso dallo studio è la riduzione del reddito netto nelle famiglie più numerose ed il coincidente aumento tra le stesse dei casi di povertà assoluta.

Questi risultati – contenuti in un documento prodotto dal nostro gruppo di ricercatori dell'area economico-statistica coordinata da Tommaso Di Nardo e intitolato “**Reddito, consumi e carico fiscale delle famiglie**” (a cui rimando nella sezione “ricerca”) - sono stati illustrati nel corso di un incontro tenutosi lo scorso 26 maggio tra la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ed il Forum delle Associazioni Familiari, e che - nato dall'intenzione di poter attuare un confronto tra la visione economica ed i profili più strettamente sociali connessi ai preoccupanti dati emersi dall'indagine – si è tradotto nella sottoscrizione di un protocollo d'intesa volto a condurre studi e ricerche anche per individuare possibili strategie di risoluzione della crescente difficoltà economica che stanno vivendo le famiglie italiane negli ultimi anni.

All'incontro erano presenti, oltre al sottoscritto: **Giorgio Sganga**, Presidente della Fondazione Nazionale dei Commercialisti; **Gianluigi De Palo**, Presidente del Forum delle Associazioni Familiari e **Vincenzo Bassi**, Responsabile area giuridica del Forum delle Associazioni Familiari.

In pillole, lo Studio (a cui rimando per la lettura integrale nella sezione “Ricerca”) ha individuato i seguenti elementi di deterioramento della condizione economica delle famiglie a seguito della crisi degli ultimi anni:

- a) **-2,5%** il reddito familiare netto tra il 2010 e il 2013;
- b) **+36%** il numero delle famiglie in condizioni di povertà assoluta tra il 2011 e il 2014;
- c) **-6%** la spesa media mensile delle famiglie nel 2014 rispetto al 2008;
- d) **-8,8%** il reddito disponibile lordo delle famiglie nel 2015 rispetto al 2008;
- e) **+0,3%** il carico fiscale delle famiglie nel 2015 sul 2014 e **+2,7%** rispetto al 2005.

Ha altresì evidenziato che l'incidenza maggiore dei dati negativi si registra tra le famiglie numerose, soprattutto quelle con tre o più figli.

Nel documento della Fondazione viene messo in evidenza l'aumento dei consumi da parte delle famiglie, motivato dall'aumento del reddito disponibile in termini reali, a sua volta conseguente, in parte, al calo dell'inflazione; viene, anche, riportato l'aumento del 3,2% delle imposte correnti sul reddito e sul patrimonio delle famiglie (che si traduce, dunque, in un aumento di 0,4 punti in termini di carico fiscale ovvero di rapporto tra imposte correnti e in c/capitale e reddito disponibile lordo più le stesse imposte).

Di cosa si compongano complessivamente le imposte correnti delle famiglie è chiaramente indicato nello Studio della FNC (il gettito Irpef, le addizionali comunali e regionali, l'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie e le imposte sui redditi a tassazione separata); ma, finché l'Istat non provvederà a diffondere nel dettaglio i dati relativi agli specifici gettiti (come pare sia previsto avverrà nei prossimi giorni), non sarà possibile indicare la concreta motivazione dell'inversione proporzionale del rapporto tra pressione fiscale generale e carico fiscale sulle famiglie.

Lo studio predisposto dalla FNC si prospetta pertanto come la prima fase di un'indagine che - sulla base dei dati che l'Istat renderà disponibili - merita, in prosieguo, di essere ulteriormente approfondita.

Tornando all'incontro del 26 maggio, muovendo dalla primaria considerazione dell'importanza della famiglia come fulcro della società, i firmatari dell'accordo hanno tutti rimarcato l'importanza della collaborazione con il Forum delle Famiglie finalizzata alla pubblicazione di un osservatorio annuale a commento dell'evoluzione della legislazione e della relativa prassi riguardante la fiscalità delle famiglie". Aprendo i lavori, ho voluto sottolineare la grande importanza di questo incontro che mette i commercialisti vicino alle famiglie italiane a dimostrazione di quanto la nostra categoria sia sempre più in prima linea per favorire il giusto collegamento tra le persone e le Istituzioni.

Vincenzo Bassi ha quindi voluto sottolineare come questa prima indagine svolta dalla FNC costituisca solo l'inizio, l'individuazione di un problema che necessita di essere monitorato e sviluppato. *"La famiglia è un soggetto economico efficiente e non solo sociale"*, ha dichiarato Bassi, *"costituisce una risorsa che tuttavia non riesce ad emergere per via delle eccessive zavorre da cui è gravata; quell'efficienza va invece dimostrata, ed in ciò consiste lo scopo dell'accordo sottoscritto tra la Fondazione, che costituisce l'ancoraggio con la realtà economica, ed il Forum, che invece sostiene la funzione sociale della famiglia. Con l'auspicio che i due enti possano "diventare amici", si da contribuire, ciascuno con i propri strumenti, a rendere produttivo quell'impegno comune."*

Illustrando brevemente quale sia la struttura del Forum delle Associazioni Familiari, ai più noto come il Forum delle Famiglie, organismo che raccoglie circa quattrocento associazioni

nazionali rappresentative di più di quattro milioni di famiglie, e quindi oltre 15 milioni di persone, il suo Presidente, Gianluigi De Palo, ha fornito i semplici elementi di un'equazione che, tuttavia, ben delinea le problematiche più incidenti sulle realtà nazionale, incagliata in una sorta di "trappola demografica": *“oggi in Italia il tasso di natalità si è notevolmente ridotto e ciò in coincidenza non solo della diminuzione del tasso di fertilità ma anche dell'aumento del fattore povertà nelle famiglie in cui nascono più figli. Bisogna portare all'attenzione dello Stato”,* ha affermato De Palo, *“la necessità che ad aumentare la portata del problema del calo demografico non si aggiunga pure l'aggravio fiscale, e, dunque sensibilizzarlo magari nella direzione di creare una tax area che contempra dei limiti di tassazione per le famiglie più numerose. In tale direzione il supporto dei commercialisti, come professionisti tipicamente preposti al lavoro sugli adempimenti fiscali, può dimostrarsi di importanza essenziale.”*

Al termine dell'incontro il Presidente della FNC, Giorgio Sganga, ha voluto esprimere il proprio compiacimento per l'accordo messo in atto con il Forum, rimarcando come l'efficienza dimostrata nel condurre già questa prima fase del lavoro comune costituisca un segnale evidente di capacità ed impegno della Fondazione nell'essere presente ed attiva nelle aree che veramente interessano lo sviluppo del nostro Paese tra cui, senza alcun dubbio, si inserisce la proficua collaborazione con il Forum delle Famiglie.

31 maggio 2016



REDDITO, CONSUMI E CARICO FISCALE DELLE FAMIGLIE

Tommaso Di Nardo, Antonio Gigliotti, Fabrizio Muratore, Paola Samà

Sommario: 1. Introduzione e quadro di sintesi. – 2. Aumentano le famiglie, ma la crescita è concentrata in quelle senza nucleo, mentre calano le coppie con figli. – 3. Continua a calare il reddito medio netto mensile familiare: -2,5% tra il 2010 e il 2013. – 4. Quasi 1 milione e mezzo di famiglie nel 2014 sono in condizioni di povertà assoluta, +36% rispetto al 2011. Il disagio è maggiore nelle famiglie con due/tre figli. – 5. Si arresta il calo della spesa media mensile per famiglia nel 2014, ma è -6% rispetto al 2008. – 6. Continua ad aumentare il carico fiscale sulle famiglie. Nel 2015 raggiunto il livello record del 16,5%. – 6.1. La pressione fiscale sulle famiglie dal 1995 al 2015. – 6.2. Il carico fiscale sulle famiglie secondo l'Indagine Istat Reddito e condizioni di vita. – 6.3. Il carico fiscale Irpef sulle famiglie: alcune simulazioni. – 6.4. Nota metodologica sul modello per le simulazioni fiscali.

1. Introduzione e quadro di sintesi

L'analisi dei più recenti dati diffusi da Istat e Banca d'Italia sui redditi, i consumi e il carico fiscale delle famiglie negli ultimi anni delinea un significativo peggioramento della condizione economica delle famiglie come conseguenza della crisi: -2,5% il reddito familiare netto tra il 2010 e il 2013, +36% le famiglie in condizioni di povertà assoluta tra il 2011 e il 2014, -6% la spesa media mensile delle famiglie nel 2014 rispetto al 2008, -8,8% il reddito disponibile lordo delle famiglie nel 2015 rispetto al 2008, +0,3 punti in più di carico fiscale delle famiglie nel 2015 sul 2014 e +2,7 punti rispetto al 2005.

I dati mostrano, in maniera inequivocabile, come ad essere più colpite siano le famiglie più numerose e, in particolare, quelle con tre o più figli.

Il nostro Osservatorio mostra, infatti, come, nel periodo 2010-2013, il calo del reddito familiare netto sia concentrato nelle famiglie con 4 e più componenti (-3,4% quelle con 4 componenti e -7,5% quelle con più di 4 componenti) ovvero nelle coppie con almeno un minore (-2%). Stessa osservazione si ricava dall'aumento delle famiglie in condizioni di povertà assoluta che, nel periodo 2011-2014, colpisce in maniera significativa le famiglie con 4 componenti (+3,1% quelle con 4 componenti e +7,1% quelle con più di 4 componenti) e più le coppie con tre e più figli (+9,3%).

La crisi economica ha inciso anche in maniera significativa sulla struttura familiare italiana. Nel periodo 2011-2014, infatti, le famiglie con un solo componente (7,6 milioni di famiglie) sono aumentate (+5,8%), mentre le coppie con figli (8,7 milioni di famiglie) sono risultate in calo (-0,9%).

Il dato dell'Osservatorio che più sorprende è, però, l'aumento del carico fiscale sulle famiglie nel periodo 2012-2015. Il rapporto tra imposte correnti pagate dalle famiglie e reddito disponibile lordo delle stesse famiglie ha raggiunto il livello più alto degli ultimi venti anni nel 2015, quando, invece, per la prima volta dal 2011, la pressione fiscale generale si è ridotta.

Nel 2015, infatti, secondo l'Istat, la pressione fiscale generale è calata di 0,3 punti percentuali passando dal 43,6% al 43,3%, mentre il carico fiscale sulle famiglie (imposte correnti su reddito disponibile lordo) è aumentato di 0,3 punti percentuali passando da 16,2% a 16,5%. Ciò è dovuto, in particolare, all'aumento delle imposte correnti a carico delle famiglie pari nel 2015 a +3,2%, rispetto ad una crescita del reddito lordo disponibile nominale dello 0,9%. Precisiamo che, le imposte correnti utilizzate dall'Istat per calcolare il carico fiscale delle famiglie, comprendono essenzialmente l'imposta personale sul reddito (Irpef) che, per il reddito da lavoro dipendente, corrisponde alla ritenuta alla fonte, mentre per il reddito da lavoro autonomo corrisponde all'imposta netta ed include una parte dell'Irap. In dettaglio, le imposte correnti considerate dall'Istat comprendono prevalentemente il gettito Irpef, le addizionali regionali e comunali, l'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie e l'imposta sui redditi a tassazione separata.

Considerato che le imposte correnti pagate dalle famiglie sono rappresentate prevalentemente dal gettito dell'imposta personale sul reddito (Irpef), abbiamo condotto alcune simulazioni sul carico fiscale Irpef sulla base di una serie di ipotetiche tipologie familiari distinte in base al numero di familiari a carico, al numero dei percettori e alla fonte di reddito distinguendo tra lavoro autonomo e lavoro dipendente.

Le simulazioni, condotte per diversi livelli di reddito e finalizzate al calcolo dell'aliquota media Irpef familiare, mostrano un differenziale significativo di aliquota media Irpef tra le famiglie con un solo reddito e quelle con due redditi.

Ciò è dovuto, come è noto, al meccanismo personale dell'imposta sul reddito. Nel caso di famiglie monoreddito, il meccanismo degli scaglioni di imposta, introdotto per rispettare il principio di progressività dell'imposta personale sul reddito, determina un ammontare elevato di Irpef lorda e minori detrazioni per reddito da lavoro sia nel caso di lavoro dipendente che nel caso di lavoro autonomo. Per le famiglie bireddito il meccanismo opera al contrario. Nelle simulazioni condotte si è ipotizzato che il reddito familiare si ripartisca a metà tra i due percettori di reddito, determinando così un netto calo dell'imposta lorda insieme ad un aumento delle detrazioni per figli a carico, anche se le detrazioni complessive per carichi familiari si riducono per via dell'annullamento della detrazione per il coniuge a carico. In ogni caso, il meccanismo delle detrazioni per i figli a carico rimane neutro a causa dell'ipotesi di reddito uguale per i entrambi i percettori.

Il differenziale tra l'aliquota media più alta e quella più bassa è pari a 16 punti percentuali nel caso di un reddito familiare di 20 mila euro, 12 punti percentuali nel caso di un reddito di 40 mila euro e 11 punti percentuali nel caso di un reddito di 60 mila euro.

Nella simulazione effettuata sulla base dei redditi medi elaborati a partire dai dati Istat, dove il differenziale è pari a 12 punti percentuali, l'aliquota più alta è sopportata dalla coppia monoreddito con reddito di lavoro autonomo senza figli a carico (30%), mentre l'aliquota più bassa viene sopportata dalla coppia bireddito con entrambi i percettori lavoratori dipendenti e almeno un figlio a carico (18%).

In conclusione, il nostro Osservatorio intende porre in evidenza la situazione di particolare disagio delle famiglie italiane sulle quali, è evidente, si è scaricato il peso maggiore della crisi economica internazionale. Recentemente, nel Documento Economico e Finanziario 2016, il Governo ha

evidenziato il ruolo positivo delle famiglie nella ripresa economica in atto nel Paese. La ripresa dei consumi e, secondo alcuni indicatori, anche della domanda di credito da parte delle famiglie è attribuita agli incrementi di reddito disponibile derivanti dalla stabilità dei prezzi e dall'aumento dell'occupazione.

Secondo l'Istat, nel 2015 il reddito disponibile lordo in termini reali, misura diretta del potere di acquisto delle famiglie, è aumentato dello 0,7% rispetto al 2014. Come già detto, non è diminuito, però, il peso delle imposte correnti pagate dalle famiglie che, invece nel 2015 si è addirittura incrementato.

Il Governo, come dichiarato nel DEF 2016, si è impegnato a sterilizzare la clausola di salvaguardia relativa all'aumento delle aliquote Iva che se attuata avrebbe un impatto molto negativo sui consumi delle famiglie. Inoltre, gli interventi di riduzione della tassazione immobiliare contribuiranno anch'essi al calo della tassazione familiare. Ancora, v'è da dire che il Governo si è impegnato negli ultimi anni sul fronte della lotta alla povertà che intende rafforzare a partire dal 2017 con risorse aggiuntive per le politiche di sostegno del reddito delle famiglie povere con figli minori. Infine, non va dimenticato il positivo contributo alla crescita del reddito e dei consumi delle famiglie esercitato dal bonus Irpef di 80 euro concesso dal Governo nel 2014 ai redditi di lavoro dipendente e assimilati al di sotto dei 26 mila euro.

2. Aumentano le famiglie, ma la crescita è concentrata in quelle senza nucleo, mentre calano le coppie con figli

Nel 2014, secondo gli ultimi dati diffusi dall'Istat, il numero delle famiglie è poco superiore ai 25 milioni, in sostanziale aumento rispetto al 2011 (+1,6%) e al 2013 (+0,9%). La tabella 1 sintetizza il numero delle famiglie italiane per numero di componenti, da essa si deduce che la crescita delle famiglie è trainata da quelle con un solo componente (+5,8%) che rappresentano il 30,6% sul totale.

Tabella 1: Famiglie per Numero di componenti (v.a. e var %). Anni 2011-2014.

Num. Comp.	2011	2012	2013	2014	2013-2014	2011-2014
1	7.228	7.464	7.474	7.645	2,3%	5,8%
2	6.756	6.782	6.781	6.783	0,0%	0,4%
3	5.030	5.018	5.004	5.003	0,0%	-0,5%
4	4.219	4.084	4.140	4.231	2,2%	0,3%
5	1.068	1.118	1.074	1.028	-4,3%	-3,7%
>6	322	319	323	326	0,9%	1,2%
Totale	24.622	24.784	24.796	25.017	0,9%	1,6%

Fonte: Elaborazioni su dati ISTAT. "Reddito e Condizioni di vita", 23 Nov.2015. Dati estratti il 13 apr 2016 da I.Stat.

In netta diminuzione sono le famiglie con 5 componenti (-3,7% rispetto al 2011). La dimensione media della famiglia nel 2014 è 2,4¹, stabile rispetto al 2011. La tabella 2, invece, sintetizza le famiglie per tipologia. Le *famiglie con un nucleo* rappresentano il 66% sul totale e crescono dello 0,5% rispetto al 2013. Le *famiglie senza nucleo* contano per il 32,5%, in particolare cresce la percentuale delle

¹ Il numero medio dei componenti per nucleo e tipologia familiare è stato estratto dalle banche dati ISTAT e rappresenta la media biennale calcolata sui dati dell'anno corrente e quello che lo precede.

persone sole (+2,3% sul 2013 e +5,8% sul 2011). I *nuclei con figli* sono circa il 43% del totale delle famiglie e sono aumentati dello 0,9% sul 2013 mentre durante il quadriennio 2011-2014 sono diminuiti dello 0,9%. Le famiglie *monogenitore*, formate da un solo genitore con figli, nel quadriennio considerato, sono cresciute dell'1,7%, ma sono diminuite del 2,6% rispetto al 2013.

Tabella 2: Famiglie per tipologia - media biennale - (v.a. e var %). Anni 2011-2014.

Tipologia	2011	2012	2013	2014	2013-2014	2011-2014
Persone sole	7.228	7.464	7.474	7.645	2,3%	5,8%
Coppie con figli	8.732	8.547	8.573	8.653	0,9%	-0,9%
Monogenitore con figli	2.120	2.270	2.214	2.157	-2,6%	1,7%
Totale	24.623	24.785	24.796	25.017	0,9%	1,6%

Fonte: Elaborazioni su dati Istat. "Reddito e Condizioni di vita", 23 Nov.2015. Dati estratti il 13 apr 2016 da I.Stat.

3. Continua a calare il reddito medio netto mensile familiare: -2,5% tra il 2010 e il 2013

Secondo i dati diffusi dall'Istat nel 2015, le famiglie residenti in Italia hanno percepito un reddito medio netto nel 2013 pari a 29.473 euro, circa 2.456 euro al mese. Tuttavia se consideriamo il valore mediano, la metà delle famiglie non ha percepito redditi superiori a 24.310 euro. La tabella 3 illustra il reddito familiare netto dal 2010 al 2013, ultimo dato disponibile, per caratteristiche della famiglia. I redditi netti, calcolati in media e mediana, sono rimasti sostanzialmente stabili rispetto al 2012, mentre tra il 2010 e il 2013 sono scesi in maniera significativa: -2,5% la media e -1,2% la mediana. Riguardo al numero dei componenti, è importante osservare come per le famiglie da 1 a 3 componenti il reddito medio e mediano è in aumento con una tendenza decrescente, al crescere del numero dei componenti, (+1,4% per le famiglie monocomponente, +0,1% per quelle con due componenti e +0,0% quelle con 3 componenti), mentre per le famiglie più numerose, cioè per quelle da 4 componenti in su, i redditi medi e mediani sono in calo e il calo risulta crescente al crescere del numero dei componenti (-3,4% per quelle con 4 componenti e -7,5% per quelle con 5 o più componenti).

Tabella 3. Reddito Familiare netto per caratteristiche della famiglia, 2010-2013.

Tipologie familiari	2010		2011		2012		2013		2010-2013	2010-2013	
	Media	Mediana	Media	Mediana	Media	Mediana	Media	Mediana	Media	Mediana	
	Numero componenti										
1	17.510	14.895	17.967	15.246	17.468	15.061	17.747	15.533	1,4%	4,3%	
2	29.943	25.071	30.480	25.582	30.189	24.844	29.958	25.505	0,1%	1,7%	
3	37.288	33.800	37.428	33.939	36.874	33.193	37.303	33.928	0,0%	0,4%	
4	40.832	36.383	41.390	36.367	40.290	35.592	39.431	35.039	-3,4%	-3,7%	
5 e più	44.773	39.889	41.340	37.242	41.155	36.473	41.432	36.422	-7,5%	-8,7%	
	Reddito principale										
Lavoro dipendente	33.834	30.140	33.801	30.093	33.362	29.255	33.498	29.527	-1,0%	-2,0%	
Autonomo	42.236	32.429	40.490	31.777	38.769	28.523	36.604	28.460	-13,3%	-12,2%	
Pensione e trasf pubblici	23.274	18.837	23.703	19.168	23.463	19.122	23.802	19.441	2,3%	3,2%	
Altri redditi	22.275	12.234	24.708	16.421	22.968	13.218	22.862	12.521	2,6%	2,3%	
	Tipologia familiare										
Persone sole	17.510	14.895	17.967	15.246	17.468	15.061	17.747	15.533	1,4%	4,3%	
<i>meno di 65 anni</i>	19.518	17.771	19.902	17.763	18.859	17.041	19.158	17.466	-1,8%	-1,7%	
<i>65 anni e più</i>	15.382	13.138	15.900	13.426	15.966	14.017	16.177	14.264	5,2%	8,6%	
Coppie senza figli	29.943	25.071	30.480	25.582	30.189	24.844	29.958	25.505	0,1%	1,7%	
<i>P.R. con meno di 65 anni</i>	35.383	30.050	35.999	31.210	34.870	29.178	34.495	30.903	-2,5%	2,8%	
<i>P.R. con 65 anni e più</i>	27.442	22.736	28.012	23.212	28.417	23.296	28.847	23.934	5,1%	5,3%	
Coppie con almeno un figlio minore	36.979	33.523	36.229	32.849	36.063	32.526	36.236	32.721	-2,0%	-2,4%	
Coppie con figli adulti	45.983	41.397	46.978	41.526	45.033	40.971	44.492	39.397	-3,2%	-4,8%	
Monogenitori con almeno un figlio minore	20.778	18.513	20.614	18.536	20.948	18.681	21.385	18.701	2,9%	1,0%	
Monogenitori con figli adulti	31.489	28.614	32.033	28.388	31.153	28.180	30.614	27.852	-2,8%	-2,7%	
Altra tipologia	33.368	28.536	33.852	31.366	36.207	31.138	35.347	31.009	5,9%	8,7%	
Totale	30.220	24.606	30.236	24.811	29.579	24.171	29.473	24.310	-2,5%	-1,2%	

Fonte: Elaborazioni su dati Istat. "Reddito e Condizioni di vita", 23 Nov.2015. Dati estratti il 13 apr 2016 da I.Stat.

Nota: I redditi familiari netti qui esposti sono al netto dei fitti figurativi imputati

Altra osservazione importante che emerge dalla lettura della tabella 3 è il calo particolarmente sostenuto dei redditi medi delle famiglie in cui il reddito principale è un reddito da lavoro autonomo (-13,3% sul 2011) a fronte di un calo molto contenuto nel caso di lavoro dipendente (-1,0%).

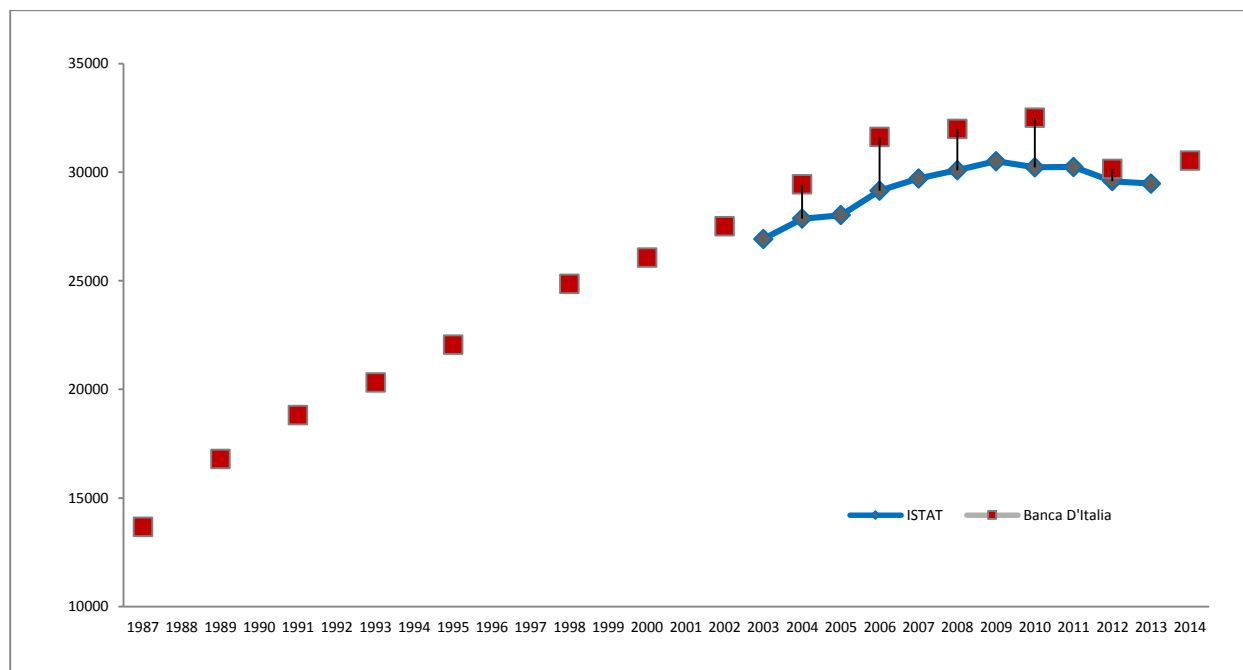
Infine, ci sembra altrettanto importante da evidenziare il dato concernente l'andamento del reddito medio delle coppie con almeno un figlio minore, in calo del 2%, e di quelle monogenitore con almeno un figlio minore, in crescita del 2,9%.

La Banca d'Italia riporta, nelle Indagini sui Bilanci delle Famiglie², i valori medi dei redditi familiari netti alquanto simili a quelli stimati dall'Istat. Tra il 1977 e il 2014 secondo le indagini della Banca d'Italia il reddito familiare medio equivalente, al netto dei proventi delle attività finanziarie, è

²Si tratta di un'indagine campionaria sui bilanci delle famiglie italiane per l'anno 2014 svolta dalla Banca D'Italia tra il gennaio e luglio 2015 prendendo come campione 8.156 famiglie intervistate. Essa fa parte dell'Household Finance and Consumption Survey (HFCS).

incrementato di circa il 35 per cento in termini reali. Il calo registrato tra il 2010 e il 2012, (figura 1), ha reso nulli i guadagni realizzati tra il 1998 e il 2006, riportando le entrate delle famiglie sui livelli del 1990. L'incidenza dei redditi da lavoro si è ridotta in tutte le fasce di reddito familiare; per effetto dell'invecchiamento della popolazione è aumentato il peso dei redditi da trasferimenti, costituiti prevalentemente da pensioni. In figura 1 si riporta il confronto del reddito medio familiare netto stimato sia dalla Banca d'Italia sia dall'Istat.

Figura 1: Andamento temporale dal 1987 al 2014 del Reddito medio familiare.



Fonte: Elaborazioni su dati Istat e Banca D'Italia. Dati estratti: 26 aprile 2016. "Condizioni economiche delle famiglie e disuguaglianze" (Istat) e i "Bilanci delle famiglie italiane nell'anno 2014" (Banca D'Italia).

4. Quasi 1 milione e mezzo di famiglie nel 2014 sono in condizioni di povertà assoluta, + 36% rispetto al 2011. Il disagio è maggiore nelle famiglie con due/tre figli.

Nel 2014, secondo il report diffuso dall'Istat "La povertà in Italia"³, circa 1 milione e 470 mila famiglie sono in condizione di povertà assoluta⁴, dato nettamente in crescita dal 2011 (+35,9 punti percentuali). La tabella 4 illustra l'incidenza della povertà assoluta e relativa delle famiglie italiane; essa si ottiene rapportando il numero di famiglie con spesa media mensile per consumi pari o sotto la soglia

³ Fonte: "La povertà in Italia", Anno 2014, Istat. Pubblicato il 15 luglio 2015.

⁴ La povertà assoluta (definizione Istat) è calcolata sulla base di una soglia (linea di povertà) che individua il valore di spesa per consumi di sotto al quale una famiglia è definita povera in termini assoluti. La soglia corrisponde alla spesa mensile minima necessaria per acquisire un paniere di beni e servizi considerato essenziale a uno standard di vita minimamente accettabile.

di povertà⁵ e il totale delle famiglie residenti. L'incidenza della povertà assoluta, pari a 4,3% nel 2011 è balzata al 5,7% nel 2014 (+1,4 punti percentuali) dopo aver raggiunto il livello del 6,3% nel 2013. Diminuisce l'incidenza della povertà assoluta per le famiglie con un componente, dal 5,3% al 4,9% nel 2014, mentre aumenta per le famiglie con più di un componente e cresce significativamente per le famiglie con più di 5 componenti (+7,1 punti percentuali). L'incidenza maggiore della povertà relativa⁶ si ha nelle coppie con più di tre figli, dal 6,8% nel 2011 al 16% nel 2014.

Tabella 4: Incidenza della Povertà per caratteristiche principale della famiglia, 2011-2014*.

Tipologie familiari	2011		2012		2013		2014		Var.% 2011-2014	Var.% 2011-2014
	Ass.	Rel.	Ass.	Rel.	Ass.	Rel.	Ass.	Rel.	Ass.	Rel.
	<i>Numero componenti</i>									
1	5,3	8,0	6,1	7,1	5,6	5,8	4,9	5,9	-0,4	-2,1
2	3,2	9,3	4,3	9,9	4,7	9,0	4,3	8,8	1,1	-0,5
3	3,4	9,0	3,5	10,5	5,8	11,0	5,6	11,6	2,2	2,6
4	3,6	10,7	6,6	14,0	8,6	15,8	6,7	14,9	3,1	4,3
5 e più	9,3	22,8	11,1	24,8	14,4	26,5	16,4	28,0	7,1	5,2
	<i>Reddito principale</i>									
Lavoro dipendente	3,9	7,2	5,0	8,6	5,4	8,7	5,5	9,4	1,6	2,2
Autonomo	2,6	5,9	3,4	6,6	4,6	7,4	4,1	8,0	1,5	2,1
	<i>Tipologia familiare</i>									
persona sola con meno di 65 anni	4,0	5,0	6,0	6,2	5,5	4,7	4,9	4,4	0,9	-0,6
persona sola con 65 anni e più	6,3	10,7	6,1	8,2	5,6	7,0	4,9	7,4	-1,4	-3,3
coppia con p.r. con meno di 65 anni	2,0	5,0	2,6	5,3	3,1	4,9	3,8	6,5	1,7	1,5
coppia con p.r. con 65 anni e più	2,6	10,7	3,0	10,3	3,9	9,4	3,5	9,1	0,9	-1,6
coppia con 1 figlio	2,9	7,6	2,7	9,6	4,9	9,8	5,0	11,0	2,1	3,4
coppia con 2 figli	3,6	10,3	6,7	13,5	8,6	15,3	5,9	14,0	2,3	3,8
coppia con 3 o più figli	6,8	20,3	9,5	23,9	14,2	24,8	16,0	27,7	9,3	7,4
monogenitore	5,6	14,0	8,4	15,6	9,1	15,4	7,4	12,8	1,8	-1,2
altre tipologie (con membri aggregati)	8,5	20,3	11,0	20,4	10,9	20,8	11,5	19,2	3,0	-1,1
Famiglie in povertà (in migliaia)	1.081,3	2.460,0	1.398,1	2.722,5	1.613,7	2.644,8	1.469,6	2.654,0	35,9	7,9
Incidenza di povertà relativa (%)	4,3	9,9	5,6	10,8	6,3	10,4	5,7	10,3	1,4	0,4

Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Serie storiche su "Povertà assoluta e relativa", 1997-2014. * Serie ricostruita per gli anni 2005-2013- Dati provvisori.

Nel 2014, il 28% delle famiglie con cinque o più componenti è in condizione di povertà relativa, dato sopra la media (10,3%), lo stesso vale per le famiglie monogenitore, (12,8%). Si stima che l'incidenza

⁵ La soglia di povertà assoluta (definizione Istat) è la spesa minima necessaria per acquisire i beni e servizi inseriti nel paniere di povertà assoluta. Essa varia per costruzione, in base alla dimensione familiare, alla sua composizione per età e alla ripartizione geografica e dimensione del comune di residenza. La soglia di povertà per una famiglia di due componenti è pari alla spesa media mensile per persona nel Paese; nel 2014, è risultata di 1.041,91 euro (+1% rispetto al valore della soglia nel 2013, che era di 1.031,86 euro). Le famiglie composte da due persone che hanno una spesa mensile pari o inferiore a tale valore vengono classificate come povere.

⁶ La povertà relativa (definizione Istat) è calcolata sulla base di una soglia (linea di povertà) che individua il valore di spesa per consumi di sotto al quale una famiglia è definita povera in termini relativi. La soglia per una famiglia di due componenti è pari alla spesa media mensile per persona nel Paese. La soglia di povertà per una famiglia di due componenti è pari alla spesa media mensile per persona nel Paese; nel 2014, è risultata di 1.041,91 euro (+1% rispetto al valore della soglia nel 2013, che era di 1.031,86 euro). Le famiglie composte da due persone che hanno una spesa mensile pari o inferiore a tale valore vengono classificate come povere.

della povertà relativa sia maggiore nelle coppie con 3 o più figli (27,7%) e in altre tipologie con membri aggregati (19,2%). In particolare, il disagio economico è diffuso soprattutto in quelle famiglie, dove sono presenti minori: le coppie con due figli, 14%; le coppie con 3 o più figli, (27,7%).

5. Si arresta il calo della spesa media mensile per famiglia nel 2014, ma è -6% rispetto al 2008

Le rilevazioni Istat dell'anno 2014 nell'ambito della *spesa media mensile per famiglia* mostrano risultati sostanzialmente stabili (2.488,5 euro) rispetto al 2013. In tabella 5 si riportano i dati riferiti alla *spesa media mensile delle famiglie* dal 2003 al 2014 per tipologia familiare.

Tabella 5: Spesa media mensile delle famiglie - Serie ricostruite anni 2003-2013 (Valori in euro)

Anni	Spesa media mensile famiglie	Variazione % spesa media famiglie	Variazione % base 2003	Variazione % base 2008	Variazione % base 2011
2003	2460,8	-	-	-7,07%	-6,80%
2004	2549,3	3,50%	3,60%	-3,73%	-3,40%
2005	2573	0,90%	4,60%	-2,84%	-2,50%
2006	2633,7	2,30%	7,00%	-0,54%	-0,20%
2007	2648,7	0,60%	7,60%	0,02%	0,30%
2008	2648,1	0,00%	7,60%	-	0,30%
2009	2592	-2,20%	5,30%	-2,12%	-1,80%
2010	2604	0,50%	5,80%	-1,67%	-1,40%
2011	2639,9	1,40%	7,30%	-0,31%	-
2012	2550,2	-3,50%	3,60%	-3,70%	-3,40%
2013	2471,1	-3,20%	0,40%	-6,68%	-6,40%
2014	2488,5	0,70%	1,10%	-6,03%	-5,70%

Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Estrazione dati su *La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013. Prospetti 2014. Pubblicato l'8 luglio 2015.*

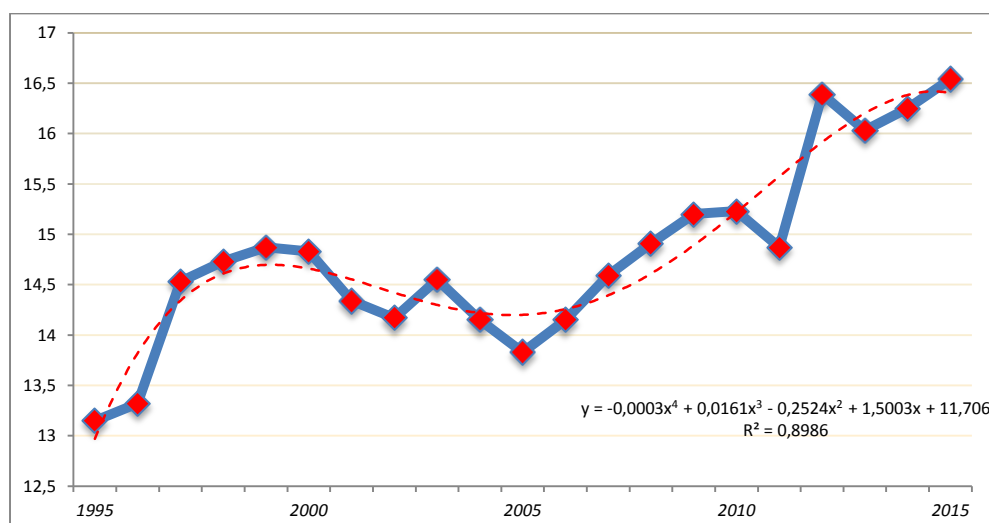
La *spesa media mensile per famiglia* mostra un trend crescente fino al 2007 (punto di massimo) e un trend decrescente dal 2008 al 2014 con il punto di minimo nel 2013. In particolare si nota un periodo di calo sugli anni 2009, 2012 e 2013 con variazioni percentuali che si attestano al -2,2% nel 2009, -3,5% nel 2012 e al -3,2% nel 2013. L'ultima osservazione rileva una *spesa media mensile per famiglia* simile a quella registrata nel 2003. Le variazioni percentuali su base 2011 evidenziano la decrescita della spesa media familiare: nel 2012 decresce di -3,4 punti percentuali, nel 2013 di -6,4 punti e nel 2014 di -5,7 punti rispetto al 2011. Il numero di componenti di una famiglia rappresenta un fattore fondamentale nell'ambito della *spesa media*; per effetto delle *economie di scala* si evince che la spesa media di una famiglia composta da un solo individuo risulta pari al 70% circa di quella delle famiglie composte da due componenti.

6. Continua ad aumentare il carico fiscale sulle famiglie. Nel 2015 raggiunto il livello record del 16,5%.

6.1 La pressione fiscale sulle famiglie dal 1995 al 2015

Il carico fiscale⁷ delle *famiglie consumatrici* evidenzia una tendenza di fondo crescente. In figura 2 se ne riporta l'andamento temporale dal 1995 al 2015.

Figura 2: Andamento temporale dal 1995 al 2015 del carico fiscale.



Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Estrazione dati su I.Stat: Conti nazionali – Conti e aggregati economici dei settori istituzionali annuali – Indicatori sulla situazione delle famiglie consumatrici. Dati estratti: 20 aprile 2016.

Il carico fiscale delle famiglie nel 2012 ha raggiunto il 16,4% con un aumento di 1,52 punti percentuali rispetto al 2011. L'ultima rilevazione al 2015 è attestata al 16,5%. L'andamento mostra un periodo di crescita nelle prime rilevazioni della serie storica, un successivo decremento tra il 1999 ed il 2005, per poi tornare a crescere fino al raggiungimento del punto di massimo nel 2015. Questo tipo di andamento può essere spiegato da una curva che meglio ne rappresenta il fenomeno (periodo di crescita – decrescita – crescita).

Tabella 6: Serie storiche dei conti e stock di attività non finanziarie. Settore istituzionale: famiglie consumatrici.

Anno	Carico fiscale	Punti %	Tasso di risparmio lordo	Punti %	Reddito lordo disponibile in termini reali (potere d'acquisto)	Variazione % reddito lordo
1995	13,15	-	18,64	-	1.003.115	-
1996	13,32	0,17	19,14	0,5	1.016.561	1,34%
1997	14,53	1,21	16,58	-2,56	1.018.400	0,18%
1998	14,73	0,2	13,22	-3,36	1.009.096	-0,91%
1999	14,87	0,14	11,94	-1,28	1.016.559	0,74%
2000	14,83	-0,04	10,65	-1,29	1.025.213	0,85%
2001	14,34	-0,49	12,18	1,53	1.048.661	2,29%
2002	14,17	-0,17	12,95	0,77	1.058.819	0,97%

⁷ Carico fiscale delle famiglie consumatrici (definizione Istat): Incidenza delle imposte correnti pagate dalle famiglie consumatrici sul loro reddito lordo disponibile, ricalcolato al lordo delle stesse imposte.

2003	14,55	0,38	12,43	-0,52	1.063.729	0,46%
2004	14,15	-0,4	12,98	0,55	1.079.253	1,46%
2005	13,83	-0,32	12,56	-0,42	1.085.277	0,56%
2006	14,15	0,32	12,01	-0,55	1.096.311	1,02%
2007	14,59	0,44	11,63	-0,38	1.110.884	1,33%
2008	14,91	0,32	11,56	-0,07	1.097.409	-1,21%
2009	15,2	0,29	11,19	-0,37	1.075.433	-2,00%
2010	15,23	0,03	8,70	-2,49	1.059.184	-1,51%
2011	14,87	-0,36	8,31	-0,39	1.055.200	-0,38%
2012	16,39	1,52	7,00	-1,31	999.075	-5,32%
2013	16,03	-0,36	8,71	1,71	992.665	-0,64%
2014	16,25	0,22	8,33	-0,38	993.013	0,04%
2015	16,54	0,29	8,31	-0,02	1.000.681	0,77%

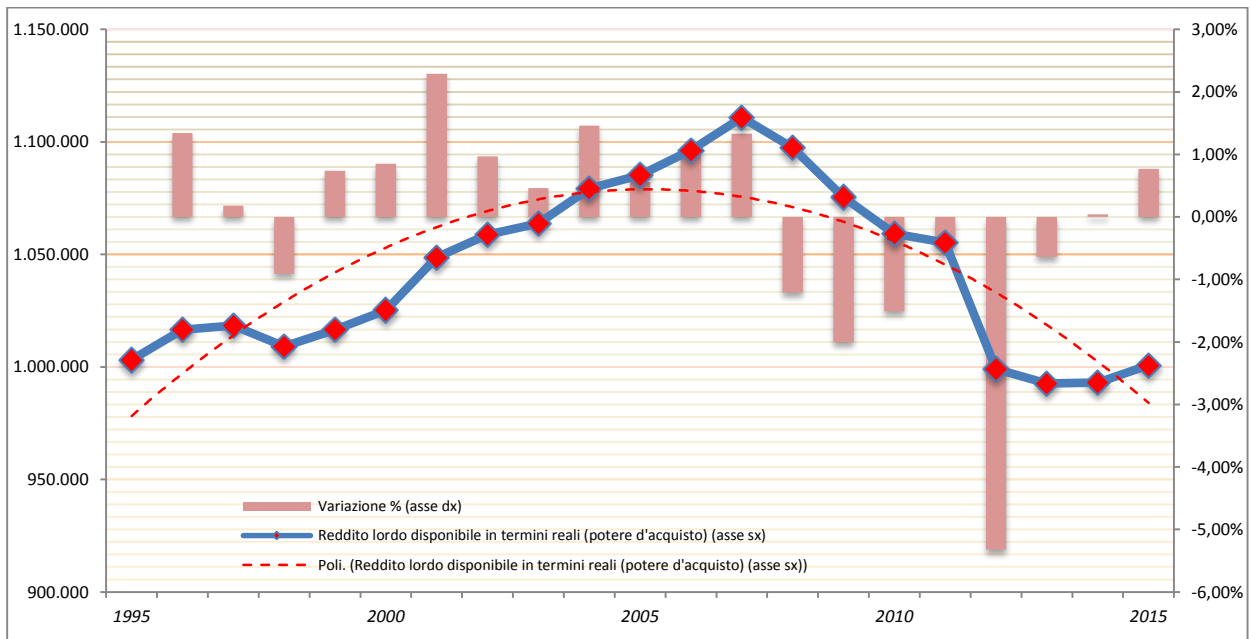
Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Estrazione dati su I.Stat: Conti nazionali – Conti e aggregati economici dei settori istituzionali annuali – Indicatori sulla situazione delle famiglie consumatrici. Dati estratti: 20 aprile 2016.

In tabella 6 si riportano le serie storiche annuali dei conti e stock di attività non finanziarie nell'ambito delle *famiglie consumatrici* nel periodo temporale che va dal 1995 al 2015. Il reddito lordo disponibile delle *famiglie* in termini reali ha ottenuto un andamento crescente dal 1995 al 2008 per poi calare in corrispondenza del periodo di crisi. Le variazioni percentuali annuali mostrano un declino di reddito lordo disponibile, con variazioni che raggiungono il -5,3% nel 2012. In particolare le variazioni percentuali del potere d'acquisto delle famiglie evidenziano un andamento crescente fino al 2007 per poi in coincidenza con il periodo di crisi assumere solo variazioni negative.

Dal 2014 si nota un reddito lordo disponibile con variazioni percentuali positive tornando a seguire il ciclo del PIL che ha ripreso anch'esso a crescere (figura 3). L'andamento del reddito lordo disponibile in termini reali viene configurato nell'ambito di una curva parabolica con un periodo di crescita (dal 1995 al 2007) ed un successivo periodo di decrescita (2008-2013).

La serie storica presenta il suo punto di massimo nel 2007 ed il punto minimo nel 2013. In definitiva si osserva che l'ultima rilevazione asserita al 2015 ha riportato un reddito disponibile dalle famiglie simile a quello del 1995.

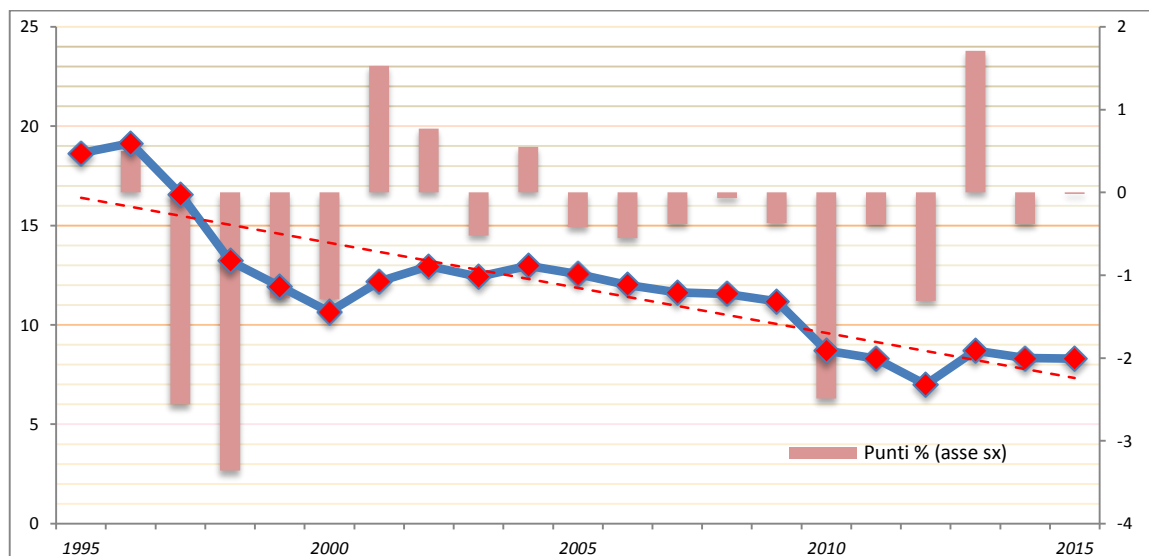
Figura 3: Andamento temporale dal 1995 al 2015 del Reddito lordo disponibile in termini reali (potere d'acquisto)



Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Estrazione dati su I.Stat: Conti nazionali – Conti e aggregati economici dei settori istituzionali annuali – Indicatori sulla situazione delle famiglie consumatrici. Dati estratti: 20 aprile 2016.

La propensione al risparmio delle famiglie ha riportato una contrazione decrescente nel tempo con variazioni annuali negative fino a 3 punti percentuali; in particolare il tasso di risparmio nel 2015 è stato pari all'8,3%, restando stabile rispetto all'anno precedente (figura 4).

Figura 4: Andamento temporale dal 1995 al 2015 del tasso di risparmio lordo



Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Estrazione dati su I.Stat: Conti nazionali – Conti e aggregati economici dei settori istituzionali annuali – Indicatori sulla situazione delle famiglie consumatrici. Dati estratti: 20 aprile 2016.

La propensione al risparmio delle famiglie si configura in un quadro di tipo decrescente dal 1995 al 2015. Il punto di minimo della serie storica viene raggiunto nel 2012 con un tasso di risparmio lordo familiare pari al 7%. Dopodiché l'andamento ha ripreso lentamente ad attestarsi sull'8 %.

Infine, se si raffronta la pressione fiscale generale con il carico fiscale delle famiglie, si nota un andamento crescente del carico fiscale familiare negli ultimi anni a fronte di una stabilità della pressione fiscale generale e di un calo di quest'ultima nel 2015. In particolare, la pressione fiscale generale nel 2015 diminuisce di 0,3 punti percentuali, mentre il carico fiscale delle famiglie aumenta di 0,3 punti percentuali.

Ciò è dovuto, in particolare, all'aumento delle imposte correnti a carico delle famiglie pari nel 2015 a +3,2%, rispetto ad una crescita del reddito lordo disponibile nominale dello 0,9%. Precisiamo che, le imposte correnti utilizzate dall'Istat per calcolare il carico fiscale delle famiglie, comprendono essenzialmente l'imposta personale sul reddito che, per il reddito da lavoro dipendente, corrisponde alla ritenuta alla fonte, mentre per il reddito da lavoro autonomo corrisponde all'imposta netta ed include una parte dell'Irap. In dettaglio, le imposte correnti considerate dall'Istat comprendono prevalentemente il gettito Irpef, le addizionali regionali e comunali, l'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie e l'imposta sui redditi a tassazione separata.

6.2 Il carico fiscale Irpef sulle famiglie: alcune simulazioni

Per completare l'analisi sulla pressione fiscale delle famiglie sono state condotte alcune simulazioni fiscali per tipologia familiare, fonte di reddito e numero di percettori. Sulla base di queste variabili sono state definite 28 casistiche familiari diverse. La prima simulazione è stata condotta ipotizzando per ogni tipologia familiare il reddito lordo medio costruito a partire dai dati Istat sui redditi familiari. Successivamente sono state condotte altre simulazioni ipotizzando lo stesso livello di reddito familiare per tutti i 28 casi esaminati. Nella prima il reddito è pari a 20 mila euro, nella seconda il reddito è pari a 40 mila euro e nella terza il reddito è pari a 60 mila euro.

Per ogni casistica è stata calcolata l'irpef lorda, sono state calcolate le detrazioni per lavoro e per carichi familiari e l'irpef netta. Infine, viene riportata l'aliquota media quale misura di "pressione fiscale irpef" sulla famiglia.

Nel caso della simulazione condotta sui redditi medi (vedi tabella 7) si osserva come, nel caso del reddito da lavoro dipendente, l'aliquota media passa dal 20% della famiglia monocomponente al 28/27% della coppia monoreddito al 19/18% della coppia bireddito e al 19% della famiglia monogenitore. Inoltre, nel caso della presenza di figli minori si vede come il passaggio dal primo al secondo e al terzo figlio non fa abbassare l'aliquota media.

Nel caso della simulazione condotta sul livello di reddito pari a 20 mila euro (vedi tabella 8) uguale per tutte le tipologie familiari considerate, si vede come, sempre nel caso del reddito da lavoro dipendente, l'aliquota media tra famiglia monocomponente, coppia monoreddito e famiglia monogenitore resta praticamente uguale (14%), mentre scende significativamente per le coppie bireddito (5%). In questo caso si nota un miglioramento più significativo nel passaggio ad un figlio, mentre, come già visto per il caso precedente, non vi sono miglioramenti nel passaggio dal primo al secondo e al terzo figlio.

Nel caso della simulazione condotta sul livello di reddito pari a 40 mila euro (vedi tabella 9) per tutte le tipologie familiari considerate, si vede come, sempre nel caso del reddito da lavoro dipendente, l'aliquota media è pari al 27% per le famiglie monocomponente, 26% (25% con 1-2 figli e 24% con 3 figli) per le coppie monoreddito, 17% per le coppie bireddito (16% nel caso siano presenti figli minori da 1 a 3) e 26% per le famiglie monogenitore. Anche in questo caso l'aliquota media non varia nel passaggio dal primo al secondo e al terzo figlio.

Infine, nel caso della simulazione condotta sul livello di reddito pari a 60 mila euro (vedi tabella 10) per tutte le tipologie familiari considerate, sempre nel caso del reddito da lavoro dipendente, l'aliquota media è pari a 32% per le famiglie monocomponente, 32% per le coppie monoreddito (31% in presenza di figli minori da 1 a 3), 22% per le coppie bireddito (21% in presenza di figli minori da 1 a 3) e 31% per le famiglie monogenitore. Come nei casi precedenti, l'aliquota media non varia al crescere dei minori a carico.

Se confrontiamo le casistiche con reddito da lavoro dipendente con quelle con reddito da lavoro autonomo notiamo come quest'ultimo presenti generalmente aliquote più alte, per via delle detrazioni più basse riconosciute al reddito di lavoro autonomo rispetto a quello dipendente. La differenza, per le famiglie monocomponente, è di 3 punti nel caso dei redditi medi, di 2 punti nel caso dei redditi a 20 mila euro e di 1 punto nel caso dei redditi a 40 mila euro, fino ad annullarsi nel caso di redditi a 60 mila euro. Le differenze tendono ad aumentare nel caso delle coppie bireddito in particolare nei confronti di livelli reddituali mediamente più bassi. Ad esempio, nella simulazione a 20 mila euro tale differenza arriva a 5 punti percentuali e tendono ad abbassarsi per quelle con redditi a 60 mila.

Sebbene le aliquote medie Irpef così calcolate non possano essere utilizzate come indicatori di "pressione fiscale familiare" o di "carico fiscale familiare", la loro analisi mostra come l'Irpef, che resta il principale elemento impositivo sui redditi delle famiglie, si distribuisce in maniera molto differente tra le famiglie monoreddito e quelle bireddito oltre ad essere particolarmente sensibile alla fonte di reddito e, in particolare, alla distinzione tra reddito di lavoro dipendente e reddito di lavoro autonomo.

6.3 Nota metodologica sul modello per le simulazioni fiscali

Il modello è stato costruito considerando una duplice categoria di reddito. Il reddito di lavoro dipendente ed il reddito di lavoro autonomo. Ad esso sono state accostate più ipotesi di conformazione del nucleo familiare prevedendo le seguenti ipotesi:

- Famiglie mono reddito (di lavoro dipendente o in alternativa di lavoro autonomo), con il solo coniuge a carico e in situazioni differenziate è stata aggiunta la presenza di uno, due o tre figli.
- Famiglie con un doppio reddito, nelle quali ovviamente il coniuge a carico non è presente ed in situazioni differenziate è stata aggiunta la presenza di uno, due o tre figli. È stata prevista anche l'ipotesi di non presenza di prole.
- Famiglie mono reddito con la presenza di un unico genitore, in questo caso è stata prevista la presenza di uno, due o tre figli (escludendo l'ipotesi dell'assenza di figli, poiché in questo caso non si parla di vero e proprio nucleo familiare).

In funzione delle varie situazioni configurabili è stato previsto nel modello il calcolo delle seguenti detrazioni a riduzione dell'IRPEF lorda:

- Detrazioni previste per il lavoro dipendente
- Detrazioni previste per il lavoro autonomo
- Detrazione per coniuge a carico, quando presente
- Detrazione per uno, due o tre figli a carico

Si precisa che la formazione delle detrazioni di cui sopra è regolata dal testo unico e funziona come segue:

DETRAZIONI PER LAVORO DIPENDENTE

1.880 euro (fino al 31 dicembre 2013 era 1.840), se il reddito complessivo non supera 8.000 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro;

978 euro, aumentata del prodotto tra 902 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 20.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000 euro ma non a 28.000 euro;

978 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 55.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 27.000 euro.

DETRAZIONI PER LAVORO AUTONOMO

detrazione di 1.104 euro, se il reddito complessivo non supera 4.800 euro;

detrazione di 1.104 euro, se il reddito complessivo è superiore a 4.800 euro ma non a 55.000 euro. In questo caso la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 50.200 euro;

DETRAZIONI PER CONIUGE A CARICO

800 euro, diminuiti del prodotto tra 110 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra reddito complessivo e 15.000 euro, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro;

690 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 40.000 euro;

690 euro, se il reddito complessivo è superiore a 40.000 euro ma non a 80.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 40.000 euro.

DETRAZIONI PER FIGLI A CARICO

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro. In presenza di più figli, l'importo di 95.000 euro è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo.

IN CASO DI FAMIGLIE CON UN UNICO GENITORE

Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste alla lettera a) (coniuge a carico).

Tabella 7 Simulazioni Fiscali Redditi Medi*

N.	CASISTICA	FIGLI	REDDITO LORDO	IRPEF LORDA	DETR LAVORO	DETR FIGLI	DETR CONIUGE	IRPEF NETTA	ALIQUTA MEDIA
1	SINGLE, LAV DIP	0	25.547	6.298	1.089			5.209,06	20,0%
2	SINGLE, LAV AUT	0	27.768	6.897	599			6.298,47	23,0%
3	COPPIA MONOREDDITO, LAV DIP	0	45.201	13.496	355		600	12.541,16	28,0%
4		1	46.362	13.938	313	410	580	12.634,83	27,0%
5		2	46.362	13.938	313	463	580	12.581,59	27,0%
6		3	46.362	13.938	313	503	580	12.541,13	27,0%
7	COPPIA MONOREDDITO, LAV AUT	0	50.853	15.644	91		503	15.050,15	30,0%
8		1	46.606	14.030	85	408	576	12.962,10	28,0%
9		2	46.606	14.030	185	461	576	12.808,58	27,0%
10		3	46.606	14.030	185	502	576	12.767,91	27,0%
11	COPPIA BIREDDITO, LAV DIP, LAV DIP	0	45.201	11.004	2.443			8.561,28	19,0%
12		1	46.362	11.318	2.391	608		8.319,27	18,0%
13		2	46.362	11.318	2.391	631		8.295,57	18,0%
14		3	46.362	11.318	2.391	652		8.275,42	18,0%
15	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV AUT	0	50.853	12.512	1.301			11.211,56	22,0%
16		1	46.606	11.384	1.394	604		9.385,70	20,0%
17		2	46.606	11.384	1.394	631		9.358,94	20,0%
18		3	46.606	11.384	1.394	651		9.338,60	20,0%
19	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV DIP	0	48.607	11.924	1.820			10.104,11	21,0%
20		1	46.484	11.351	1.891	604		8.855,39	19,0%
21		2	46.484	11.351	1.891	631		8.828,70	19,0%
22		3	48.729	11.351	1.891	651		8.808,42	18,0%
23	MONOGENITORE, LAV DIP	1	28.494	7.148	960	690		5.497,61	19,0%
24		2	28.494	7.148	960	690		5.497,61	19,0%
25		3	28.494	7.148	960	690		5.497,61	19,0%
26	MONOGENITORE, LAV AUT	1	30.653	7.968	535	690		6.742,70	22,0%
27		2	30.653	7.968	535	690		6.742,70	22,0%
28		3	30.653	7.968	535	690		6.742,70	22,0%

**i redditi medi indicati nella tabella e utilizzati per il calcolo delle aliquote medie Irpef sono stati elaborati sulla base dei dati Istat relativi ai redditi medi familiari per tipologia familiare del 2013 estratti da I.Stat nel mese di aprile 2015 e proiettati al 2016.*

Tabella 8. Simulazioni Fiscali Redditi 20.000 euro

N.	CASISTICA	FIGLI	REDDITO LORDO	IRPEF LORDA	DETR LAVORO	DETR FIGLI	DETR CONIUGE	IRPEF NETTA	ALIQUOTA MEDIA
1	SINGLE, LAV DIP	0	20.000	4.800	1.339		716	2.745,41	14,0%
2	SINGLE, LAV AUT	0	20.000	4.800	797		727	3.276,01	16,0%
3	COPPIA MONOREDDITO, LAV DIP	0	20.000	4.800	1.339		690	2.771,20	14,0%
4		1	20.000	4.800	1.339	632	690	2.139,62	11,0%
5		2	20.000	4.800	1.339	655	690	2.116,65	11,0%
6		3	20.000	4.800	1.339	672	690	2.099,20	10,0%
7	COPPIA MONOREDDITO, LAV AUT	0	20.000	4.800	770		690	3.340,28	17,0%
8		1	20.000	4.800	770	632	690	2.708,70	14,0%
9		2	20.000	4.800	770	655	690	2.685,73	13,0%
10		3	20.000	4.800	770	672	690	2.668,28	13,0%
11	COPPIA BIREDDITO, LAV DIP, LAV DIP	0	20.000	4.600	3.580			1.020,40	5,0%
12		1	20.000	4.600	3.580	716		304,61	2,0%
13		2	20.000	4.600	3.580	727		293,13	1,0%
14		3	20.000	4.600	3.580	736		284,40	1,0%
15	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV AUT	0	20.000	4.600	1.979			2.620,72	13,0%
16		1	20.000	4.600	1.979	716		1.904,93	10,0%
17		2	20.000	4.600	1.979	727		1.893,45	9,0%
18		3	20.000	4.600	1.979	736		1.884,72	9,0%
19	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV DIP	0	20.000	4.600	2.779			1.820,56	9,0%
20		1	20.000	4.600	2.779	716		1.104,77	6,0%
21		2	20.000	4.600	2.779	727		1.093,29	5,0%
22		3	20.000	4.600	2.779	736		1.084,56	5,0%
23	MONOGENITORE, LAV DIP	1	20.000	4.800	1.339	632		2.829,62	14,0%
24		2	20.000	4.800	1.339	655		2.806,65	14,0%
25		3	20.000	4.800	1.339	672		2.789,20	14,0%
26	MONOGENITORE, LAV AUT	1	20.000	4.800	770	632		3.398,70	17,0%
27		2	20.000	4.800	770	655		3.375,73	17,0%
28		3	20.000	4.800	770	672		3.358,28	17,0%

Tabella 9. Simulazioni Fiscali Redditi 40.000 euro

N.	CASISTICA	FIGLI	REDDITO LORDO	IRPEF LORDA	DETR LAVORO	DETR FIGLI	DETR CONIUGE	IRPEF NETTA	ALIQUOTA MEDIA
1	SINGLE, LAV DIP	0	40.000	11.520	543			10.976,67	27,0%
2	SINGLE, LAV AUT	0	40.000	11.520	330			11.190,12	28,0%
3	COPPIA MONOREDDITO, LAV DIP	0	40.000	11.520	543		690	10.286,67	26,0%
4		1	40.000	11.520	543	463	690	9.823,51	25,0%
5		2	40.000	11.520	543	509	690	9.777,58	24,0%
6		3	40.000	11.520	543	544	690	9.742,67	24,0%
7	COPPIA MONOREDDITO, LAV AUT	0	40.000	11.520	330		690	10.500,12	26,0%
8		1	40.000	11.520	330	463	690	10.036,99	25,0%
9		2	40.000	11.520	330	509	690	9.991,03	25,0%
10		3	40.000	11.520	330	544	690	9.956,12	25,0%
11	COPPIA BIREDDITO, LAV DIP, LAV DIP	0	40.000	9.600	2.678			6.922,40	17,0%
12		1	40.000	9.600	2.678	632		6.290,82	16,0%
13		2	40.000	9.600	2.678	655		6.267,85	16,0%
14		3	40.000	9.600	2.678	672		6.250,40	16,0%
15	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV AUT	0	40.000	9.600	1.593			8.006,56	20,0%
16		1	40.000	9.600	1.593	632		7.374,98	18,0%
17		2	40.000	9.600	1.593	655		7.352,01	18,0%
18		3	40.000	9.600	1.593	672		7.334,56	18,0%
19	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV DIP	0	40.000	9.600	2.136			7.464,48	19,0%
20		1	40.000	9.600	2.136	632		6.832,90	17,0%
21		2	40.000	9.600	2.136	655		6.809,93	17,0%
22		3	40.000	9.600	2.136	672		6.792,48	17,0%
23	MONOGENITORE, LAV DIP	1	40.000	11.520	543	690		10.286,67	26,0%
24		2	40.000	11.520	543	690		10.286,67	26,0%
25		3	40.000	11.520	543	690		10.286,67	26,0%
26	MONOGENITORE, LAV AUT	1	40.000	11.520	330	690		10.500,12	26,0%
27		2	40.000	11.520	330	690		10.500,12	26,0%
28		3	40.000	11.520	330	690		10.500,12	26,0%

Tabella 10. Simulazioni Fiscali Redditi 60.000 euro

N.	CASISTICA	FIGLI	REDDITO LORDO	IRPEF LORDA	DETR LAVORO	DETR FIGLI	DETR CONIUGE	IRPEF NETTA	ALIQUOTA MEDIA
1	SINGLE, LAV DIP	0	60.000	19.270				19.270,00	32%
2	SINGLE, LAV AUT	0	60.000	19.270				19.270,00	32%
3	COPPIA MONOREDDITO, LAV DIP	0	60.000	19.270			345	18.925,00	32%
4		1	60.000	19.270		294,74	345	18.630,26	31%
5		2	60.000	19.270		363,64	345	18.561,36	31%
6		3	60.000	19.270		416	345	18.509,00	31%
7	COPPIA MONOREDDITO, LAV AUT	0	60.000	19.270			345	18.925,00	32%
8		1	60.000	19.270		294,74	345	18.630,26	31%
9		2	60.000	19.270		363,64	345	18.561,36	31%
10		3	60.000	19.270		416	345	18.509,00	31%
11	COPPIA BIREDDITO, LAV DIP, LAV DIP	0	60.000	15.440	1.811		690	12.938,88	22%
12		1	60.000	15.440	1.811	547,37	690	12.391,51	21%
13		2	60.000	15.440	1.811	581,82	690	12.357,06	21%
14		3	60.000	15.440	1.811	608	690	12.330,88	21%
15	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV AUT	0	60.000	15.440	1.100		690	13.650,40	23%
16		1	60.000	15.440	1.100	547,37	690	13.103,03	22%
17		2	60.000	15.440	1.100	581,82	690	13.068,58	22%
18		3	60.000	15.440	1.100	608	690	13.042,40	22%
19	COPPIA BIREDDITO, LAV AUT, LAV DIP	0	60.000	15.440	1.455		690	13.294,64	22%
20		1	60.000	15.440	1.455	547,37	690	12.747,27	21%
21		2	60.000	15.440	1.455	581,82	690	12.712,82	21%
22		3	60.000	15.440	1.455	608	690	12.686,64	21%
23	MONOGENITORE, LAV DIP	1	60.000	19.270			690	18.580,00	31%
24		2	60.000	19.270			690	18.580,00	31%
25		3	60.000	19.270			690	18.580,00	31%
26	MONOGENITORE, LAV AUT	1	60.000	19.270			690	18.580,00	31%
27		2	60.000	19.270			690	18.580,00	31%
28		3	60.000	19.270			690	18.580,00	31%

Riferimenti Bibliografici

- “Reddito e Condizioni di vita”, pubblicato il 23 Nov.2015.
- “Povertà assoluta e relativa”, 1997-2014.
- La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013. Prospetti 2014. Pubblicato l’8 luglio 2015.
- “Reddito e risparmio delle famiglie e profitti delle società”. Pubblicato il 4 aprile 2016.
- “La distribuzione del carico fiscale e contributivo in Italia”, Anno 2007. Pubblicato il 27 aprile 2010.
- “Il carico fiscale e contributivo: Stime dell’indagine sulle condizioni di vita (EU-SILC)”, Anno 2009. Pubblicato il 15 novembre 2012.
- “Il carico fiscale e contributivo sul lavoro e sulle famiglie”, Anno 2010. Pubblicato il 27 settembre 2013.
- “Il carico tributario e contributivo dei lavoratori e delle famiglie nel 2011”. Pubblicato il 29 maggio 2014.
- “La distribuzione del carico fiscale e contributivo tra i lavoratori e le famiglie”, Anno 2012. Pubblicato il 9 febbraio 2015.
- Supplementi al Bollettino statistico. Indagini campionarie. I bilanci delle famiglie italiane nell’anno 2014. Nuova serie Anno XXV. Numero 64. Pubblicato il 3 dicembre 2015.



STATI E TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA (CC.DD. PAESI “BLACK LIST”) NEL REDDITO D’IMPRESA: IL NUOVO CRITERIO DI INDIVIDUAZIONE.

Irene Giusti

ABSTRACT

L'art. 1, comma 142 della L. 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. "Legge di stabilità 2016") ha modificato l'articolo 167, comma 4 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti "T.U.I.R.") introducendo un nuovo criterio di individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato univoco e stabilito ex lege, consistente nella presenza nello Stato di residenza o di localizzazione della società controllata di un livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia. Oggetto precipuo del presente documento sarà, pertanto, l'individuazione della ratio sottesa al criterio de quo e la determinazione dell'ambito di applicazione o meglio dell'area di estensione degli effetti del medesimo, non tralasciando, tuttavia, la trattazione degli aspetti controversi e dei profili di incertezza che lo caratterizzano anche sulla base del possibile ulteriore evolversi del contesto normativo eurounitario e internazionale.

Sommario: 1. Premessa. Evoluzione del quadro normativo internazionale. – 2. Revisione dei criteri di individuazione dei cc.dd. Paesi *black list*. *Excursus* storico-normativo. – 3. Il nuovo ed unico criterio del livello nominale di tassazione. *Ratio* ed ambito di applicazione. – 4. Profili di diritto intertemporale. - 5. Profili di criticità e prospettive evolutive.

1. Premessa. Evoluzione del quadro normativo internazionale

L'art. 1, comma 142 della L. 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. "Legge di stabilità 2016") ha modificato l'articolo 167, comma 4 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti "T.U.I.R.") introducendo un nuovo criterio di individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (anche se, come si vedrà diffusamente nel prosieguo, non si tratta propriamente di un criterio nuovo in senso assoluto per l'ordinamento tributario italiano) e abrogando, contestualmente, il sistema delle cc.dd. *Black lists* ai fini della disciplina sulle CFC (*Controlled Foreign Companies*) e, per espressa previsione normativa ex art. 1, comma 143 della citata Legge di stabilità, ai fini di tutti i regimi che fanno riferimento alle previgenti *black lists*, quali, ad esempio, quelle relative ai dividendi esteri e alle plusvalenze derivanti da partecipazioni estere¹.

¹ Si specifica che nel presente documento non verrà trattata la *black list* di cui al D.M. del 4 maggio 1999, emanata ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis del T.U.I.R. ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche (allo scopo di contrastare il fittizio trasferimento all'estero, per finalità tributarie, di residenti in Italia) in quanto non modificata dagli interventi normativi oggetto di esame.

Con la novella normativa in argomento, pertanto, viene abbandonato il sistema di elencazione tassativa degli Stati o territori a fiscalità privilegiata per approdare ad un criterio di individuazione dei medesimi univoco e stabilito *ex lege*, il quale consiste nella presenza nello Stato di residenza o di localizzazione della società controllata o partecipata di un livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.

Come si avrà modo di illustrare più avanti, tale intervento si inserisce in un contesto normativo particolarmente mutevole in quanto necessariamente permeabile alla recente rapida evoluzione del diritto tributario eurounitario e internazionale in materia di contrasto ai *tax havens* e ai fenomeni di erosione della base imponibile e di spostamento dei profitti in Stati a bassa (o nulla) fiscalità (c.d. BEPS-*Base Erosion and Profit Shifting*); ci si riferisce, nello specifico, al progetto BEPS dell'OCSE e del G20 nel cui *Action plan*, che è stato pubblicato il 19 luglio 2013², viene prevista all' *Action 3* - "*Strengthen CFC rules*", la necessità di emanare raccomandazioni per la revisione della disciplina delle CFC in un'ottica di rafforzamento della stessa al fine di contrastare fenomeni di doppia non imposizione internazionale.

In particolare nell' *Action 3- Final Report*³, par. 51 si raccomanda di inserire nella disciplina *de qua* una "*tax rate exemption*" in base alla quale possano essere assoggettate alla disciplina medesima solo le società controllate residenti o localizzate in Stati con un livello di tassazione effettivo significativamente più basso di quello in cui è residente la società controllante.

In sede OCSE, pertanto, il criterio del livello di tassazione assume rilevanza dirimente in ambito CFC e assurge, sempre in tale ambito, a criterio di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata (*rectius*, dei Paesi non a fiscalità privilegiata dato che si raccomanda la redazione di una *white-list*), a discapito del criterio dello scambio di informazioni.

Orbene, giova ricordare che approssimativamente negli ultimi tre lustri, prima dell'elaborazione del citato progetto BEPS, era quest'ultimo criterio ad essere prevalente in ambito OCSE ai fini dell'individuazione dei *tax havens*, già nel Rapporto "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*" approvato il 9 aprile 1998 dal Consiglio dell'OCSE, infatti, l'effettivo scambio di informazioni era stato riconosciuto quale criterio principe per l'identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata mentre il criterio del livello di tassazione inferiore, pur affiancandosi al primo, non era stato reputato sufficiente di per sé ai fini della detta identificazione⁴.

² OECD (2013), *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

³ OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Companies Rules, Action 3, 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

⁴ Il Rapporto OCSE prevedeva che per verificare se un determinato Stato fosse un paradiso fiscale o meno si doveva appurare se vi fosse applicato un livello di imposizione normale e se il predetto Stato fosse ritenuto generalmente come giurisdizione utilizzabile dai soggetti non residenti per sfuggire alla tassazione dello Stato di residenza; ulteriori criteri erano, poi, la presenza di norme o prassi che ostacolassero lo scambio di informazioni con altri Stati; l'assenza di trasparenza e l'assenza di disposizioni interne richiedenti che l'attività posta in essere dal soggetto non residente sia effettiva. In argomento v. G. Marino, *La considerazione dei paradisi fiscali e la sua evoluzione*, in, V. Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*,

Sulla base del criterio fissato dal citato rapporto furono individuati 47 Paesi con regimi fiscali potenzialmente privilegiati⁵ ma, successivamente, nel documento OCSE “*The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: 2006 update on progress in member countries*”, si precisò che solo il Lussemburgo risultava essere effettivamente ancora un Paese con un regime fiscale a carattere privilegiato, in quanto da un lato, taluni regimi furono oggetto di modifica ovvero abrogati e dall’altro, alcuni di questi si rivelarono essere non privilegiati alla luce di un esame più approfondito.

Da quanto appena rilevato si evince come il criterio dell’effettivo scambio di informazioni abbia condotto ad un ridimensionamento progressivo del perimetro dei Paesi qualificabili come non collaborativi e si sia rivelato essere, di conseguenza, un indice non così efficace ai fini dell’individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata⁶; il *revirement* dell’OCSE almeno ai fini della disciplina sulle CFC va letto, quindi, alla luce di quest’ultima considerazione, *revirement* i cui effetti si sono riverberati direttamente anche nell’ordinamento tributario interno attraverso il suo recepimento operato dalla Legge di stabilità 2016, sebbene nei termini che verranno esplicitati nel prosieguo della trattazione.

Da ultimo, occorre rilevare che alla sopra tracciata evoluzione del contesto normativo internazionale ha corrisposto una parallela evoluzione della normativa di riferimento interna e a, seguito della recente accelerazione della medesima in ambito OCSE ed UE, si è assistito ad un repentino susseguirsi di interventi normativi da parte legislatore tributario italiano in materia dei cc. dd. Paesi *black lists* a partire dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. “Legge di stabilità 2015”).

Oggetto di indagine nel presente documento sarà, pertanto, l’individuazione della *ratio* sottesa al nuovo ed univoco criterio di identificazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata fissato dalla Legge di stabilità 2016 e la determinazione dell’ambito di applicazione o meglio dell’area di estensione degli effetti del medesimo, non tralasciando, tuttavia, la trattazione degli aspetti controversi e dei profili di incertezza del criterio *de quo* anche sulla base del possibile ulteriore evolversi del contesto europolitano e internazionale.

2. Revisione dei criteri di individuazione dei cc.dd. Paesi black list. Excursus storico-normativo

Al fine di comprendere le ragioni sottese alla scelta del legislatore tributario di stabilire un unico criterio di identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, abrogando il sistema di

Padova, 2002, 748 ss.; R. Rizzardi, *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in, *Corr. Trib.*, 2015, 2085 ss. E G. Andreani – A. Tubelli, *Legge di stabilità 2015: nuovi criteri per identificare le imprese black list*, in, *Il fisco*, 2015, 453 ss.

⁵ OECD, *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs*, *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*.

⁶ Cfr. G. Rolle, *Effetti su CFC, dividendi esteri e plusvalenze della nuova nozione di “Regimi fiscali privilegiati”*, in, *Il fisco*, 2016, 862 ss.

individuazione tassativa dei medesimi tramite liste, è necessario ripercorrere brevemente le vicende normative che hanno interessato la materia in discorso sin dall'introduzione della prima *black list* nell'ordinamento tributario interno.

La disposizione normativa in base alla quale fu emanata la prima *black list*, ovverosia quella contenuta nel D.M. 24 aprile 1992, fu l'art. 76, comma 7-bis della versione previgente del T.U.I.R. (attuale art. 110, comma 10) il quale stabiliva l'indeducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni con società residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, definiti come quelli in cui il livello di imposizione era nullo ovvero inferiore alla metà di quello riscontrabile in Italia.

Il primo criterio di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata era, pertanto, univoco e determinato in termini quantitativi in quanto caratterizzato dalla fissazione di una soglia di imposizione che fungeva da preciso *discrimen* ai fini dell'identificazione dei predetti Paesi⁷.

Ebbene, tale criterio fu oggetto di revisione già ad opera dell'art. 11 della L. 8 maggio 1998, n. 146 il quale, modificando il citato art. 76, comma 7-bis, stabilì che il livello di imposizione al di sotto del quale uno Stato poteva considerarsi a fiscalità privilegiata non era più determinato nella misura della metà di quello applicato in Italia ma nella misura determinata con decreto del Presidente del Consiglio, adottato su proposta del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica: da un criterio determinato in termini quantitativi *ex lege* si era passati ad un criterio "aperto".

A seguito, poi, del citato Rapporto OCSE "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*"⁸, il legislatore recepì le raccomandazioni ivi contenute con l'art. 1 della L. 21 novembre 2000, n. 342 il quale modificò nuovamente l'art. 76, comma 7-bis in materia di deducibilità dei costi *black list* e introdusse l'art. 127-bis del T.U.I.R. previgente (attuale art. 167), in materia di CFC, stabilendo che i criteri da seguire per l'individuazione, con decreti del Ministro delle finanze, dei Paesi a fiscalità privilegiata dovevano consistere nel livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, nella mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero in altri criteri equivalenti.

Sul punto, giova precisare che il livello di tassazione sensibilmente inferiore non era stato quantificato normativamente ma il Parlamento nell'ordine del giorno della Camera del 4 ottobre 2000 impegnò il Governo, in sede di attuazione della predetta disciplina, a definire in via transitoria, quale livello di tassazione sensibilmente inferiore, quello che in media si discosti di almeno il 30 per cento dal livello di tassazione medio applicato in Italia.

I sopra riportati criteri informarono l'emanazione di due *black lists*, quella contenuta nel D.M. del 21 novembre 2001 ai fini della disciplina sulle CFC e quella recata dal D.M. del 23

⁷ Cfr. P. Adonnino, *Stati e territori aventi regime fiscale privilegiato e loro concreta identificazione*, in, *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, 550 ss.; G. Marino, *Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme?*, in, *Riv. dir. Trib.*, 2007, 971 ss. e G. Andreani – A. Tubelli, *cit.*, 451 ss.

⁸ Per l'elencazione dei criteri in base ai quali individuare i Paesi a fiscalità privilegiata, oggetto di raccomandazione nel Rapporto OCSE v. *Supra*, par. 1, *sub* nota 4.

gennaio 2002 ai fini della indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato.

L'assetto normativo appena delineato, essenzialmente incardinato sulle citate *black lists*, rimase intatto sino alla novella apportata dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. Legge finanziaria per il 2008) la quale, prendendo atto dell'evoluzione del contesto normativo internazionale nei termini illustrati in precedenza⁹, avrebbe dovuto comportare, almeno in via di principio, una "rivoluzione copernicana" in tema di identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata; l'art. 1, comma 83 della predetta Legge, infatti, prevedeva la modifica dell'art. 110, comma 10 e l'abrogazione dell'art. 167, comma 4 del T.U.I.R., recanti, come si è visto, i criteri per l'individuazione dei Paesi da inserire nelle rispettive *black lists*, e l'introduzione dell'art. 168-bis il quale prevedeva che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sarebbero dovuti essere individuati gli Stati e territori che consentivano un adeguato scambio di informazioni ai fini di talune fattispecie come la deducibilità o meno dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese non residenti e, sempre con il medesimo decreto, gli Stati e territori che oltre all'adeguato scambio di informazioni non presentavano un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ai fini di fattispecie quali le CFC.

Orbene, il cambio di prospettiva che emergeva dalla citata riforma era chiaro: si sarebbe dovuto abbandonare il sistema delle *black lists*, il quale sfavoriva in termini di competitività le imprese nazionali e comportava esplicite discriminazioni a carico di Paesi esteri sovrani, per approdare al sistema delle cc.dd. *white lists* recanti l'elencazione degli Stati e territori che assicuravano, sulla base di un idoneo strumento giuridico, un effettivo scambio di informazioni; quest'ultimo, assurgendo a strumento cardine di contrasto all'evasione ed elusione fiscale internazionale e, quindi, a tutti quei comportamenti di localizzazione fittizia dei redditi in Stati esteri per evitare l'imposizione nazionale, avrebbe costituito così il criterio prevalente per l'individuazione dei Paesi in discorso¹⁰.

Nonostante le intenzioni del legislatore del 2007, però, la riforma non ricevette mai attuazione e la norma di natura transitoria di cui all'art. 1, comma 88 della Legge finanziaria per il 2008 la quale prevedeva che fino alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del recante le *white lists* si sarebbero continuate ad applicare le disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore della citata Legge, entrò di fatto a regime permettendo così ai decreti recanti le *black lists* di permanere efficaci.

Solo nel 2014, con l'art. 1, commi da 678 a 681 della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di Stabilità 2015), il legislatore prese atto della difficoltà di redigere le nuove *white lists* a causa del "complesso lavoro istruttorio nei confronti di tutti i paesi e territori interessati"¹¹

⁹ V. *supra*, par. 1.

¹⁰ Cfr. Relazione illustrativa al disegno di Legge Finanziaria per il 2008 (Atto Senato n. 1817 del 2007), 22 ss.

¹¹ Cfr. Relazione illustrativa al disegno di Legge di Stabilità 2015 (Atto Camera n. 2679 BIS-B del 2014), 62 ss.

che le medesime avrebbero richiesto, prevedendo, con decorrenza dal 1° gennaio 2015 che, nelle more dell'emanazione del decreto di cui all'art. 168-bis del T.U.I.R.:

- l'individuazione dei regimi fiscali privilegiati ai fini dell'indeducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati a fiscalità privilegiati ex art. 110, comma 10 T.U.I.R., sarebbe dovuta essere effettuata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze “*con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni*”;

- per l'individuazione dei regimi *de quibus* ai fini della disciplina sulle CFC si sarebbe dovuto considerare “*livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia*” di cui all'art. 167, comma 4 T.U.I.R., un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia e che si sarebbero dovuti considerare in ogni caso privilegiati i regimi fiscali speciali, indicati con un elenco non tassativo da un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che consentono un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia ancorché previsti da Stati o territori che applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia.

Orbene, è di tutta evidenza come la Legge di Stabilità 2015 si fosse posta in una linea di continuità rispetto alla Legge finanziaria 2008, confermando e attuando l'intenzione del legislatore del 2007 di eleggere il criterio dell'adeguato scambio di informazioni a indice prevalente di qualificazione di uno Stato come a fiscalità privilegiata o meno, modificando opportunamente le *black lists* recate dal D.M. 21 novembre 2001, novellato dal D.M. 30 marzo 2015 e dal D.M. del 23 gennaio 2002, novellato dal D.M. 27 aprile 2015.

L'intervento in esame fu valutato favorevolmente dalla dottrina in quanto conferiva certezza ad una materia rimasta per anni disciplinata da un regime normativo che doveva essere in origine meramente transitorio e, inoltre, perchè finalmente quantificava *ex lege* il parametro del livello di tassazione sensibilmente inferiore, rendendolo fisso e innalzandone la soglia minima dal 30 al 50 per cento¹².

Successivamente, tuttavia, il d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (d'ora innanzi “decreto internazionalizzazione”), ha determinato una cesura di rilevante portata rispetto all'orientamento delineato dal legislatore del 2007, in quanto con l'art. 10 ha definitivamente abrogato l'art. 168-bis del T.U.I.R., invero mai attuato, facendo così rivivere pienamente il (o meglio conferendo piena legittimità al), sistema delle *black lists*, da ritenersi non più provvisorio.

Le ragioni del *revirement* del legislatore sono state ben espresse nella Relazione illustrativa allo schema di decreto internazionalizzazione (Atto Camera n. 161 del 2015) laddove si affermava che l'art. 168-bis “*si è rivelato di difficile attuazione soprattutto con riferimento all'emanazione della lista, prevista dal comma 2 dello stesso articolo, di Stati e territori che*

¹² In argomento v. G. Andreani – A. Tubelli, *cit.*, 453 ss, e G. Rolle, *Legge di stabilità: quali prospettive per CFC e costi “black list”?*, in, *Corr. Trib.*, 2015, 342 ss.

consentono un adeguato scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia” e che quest’ultimi criteri non appaiono coerenti con il sistema che viene delineato dalle disposizioni introdotte con il decreto in discorso che, tra l’altro prevedono l’emanazione di liste di Paesi a fiscalità privilegiata sulla base di nuovi criteri.

L’art. 10, comma 3, del decreto internazionalizzazione, infatti, oltre ad abrogare l’art. 168-bis del T.U.I.R., ha stabilito che quando leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti fanno riferimento alla lista di Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni di cui al comma 1 del suddetto abrogato articolo, quindi, ad esempio, ai fini della deducibilità dei costi *black lists* ex art. 110, comma 10 del T.U.I.R., il riferimento deve intendersi alla *white list* di cui ai decreti emanati in attuazione dell’art. 11, comma 4, lett. c) del d.lgs. 1° aprile 1996 n. 239 (i.e. *white list* ai fini della non imponibilità degli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari percepiti da soggetti residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni). Il medesimo art. 10, al comma 4, ha stabilito poi che quando leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti fanno riferimento alla lista di Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia di cui al comma 2 dell’abrogato art. 168-bis del T.U.I.R., quindi, ad esempio, ai fini della disciplina delle CFC ex art. 167 del T.U.I.R. il riferimento debba intendersi agli Stati o territori di cui al decreto emanato ai sensi dell’art. 167, comma 4 del T.U.I.R., ovvero sia alla *black list* contenuta nel D.M. 30 marzo 2015.

Ebbene è in un quadro normativo siffatto, disomogeneo e foriero di incertezze applicative che si inserisce la novella apportata dalla Legge di Stabilità 2016 in commento nella presente sede e di cui si analizzeranno i profili fondamentali nei paragrafi seguenti.

3. Il nuovo ed unico criterio del livello nominale di tassazione. Ratio ed ambito di applicazione

Come si è visto in premessa al presente documento, l’art. 1, comma 142 della Legge di Stabilità 2016 ha riformato in profondità l’assetto normativo delineato dagli interventi di cui si è data menzione in precedenza; in particolare, a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, oltre ad abrogare definitivamente le limitazioni alla deducibilità dei costi *black list* di cui all’art. 110, commi da 10 a 12-bis del T.U.I.R., il citato art. 1 ha novellato l’art. 167, comma 4 del T.U.I.R., abrogando la previsione della necessità di una *black list* contenente l’individuazione degli Stati e territori a fiscalità privilegiata da emanare con apposito decreto ministeriale e quella che conferiva all’Agenzia delle entrate il compito di individuare con un elenco non tassativo i regimi fiscali speciali da considerarsi in ogni caso privilegiati.

Ebbene, in luogo delle abrogate disposizioni, si è previsto un criterio univoco e fissato *ex lege* di identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata e dei regimi fiscali speciali, consistente nel livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.

L'introduzione di un criterio di tal fatta discende dal recepimento (invero, parziale¹³) da parte del legislatore tributario italiano delle indicazioni provenienti dall'OCSE e contenute nell'*Action 3* del progetto BEPS¹⁴ e, come è stato esplicitato nella Relazione tecnica al disegno di legge di stabilità 2016 (Atto Senato 2111-B), “*dall'approvazione della nuova disciplina in materia di fiscalità internazionale prevista dal decreto legislativo n. 147/2015 recante norme per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese la quale, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, fornisce nuovi criteri utili al fine di individuare, valutando caso per caso, i regimi fiscali privilegiati*”¹⁵.

Peraltro, nonostante la prevalenza del criterio dell'effettivo o adeguato scambio di informazioni avesse caratterizzato sino al 2015 la disciplina del contrasto ai *tax havens*, autorevole dottrina, in sede di commento dei tre criteri previsti dall'art. 167, comma 4 del T.U.I.R. nella sua versione originaria (i.e. livello di tassazione inferiore, adeguato scambio di informazioni e criteri equivalenti), si era espressa in senso contrario, affermando che il criterio del livello di tassazione inferiore dovesse necessariamente sussistere in quanto cardine sul quale si fondava la presunzione del comportamento sanzionato, di talchè gli altri criteri avrebbero potuto assumere una mera posizione ancillare e non equivalente e alternativa a questo¹⁶.

Il criterio in argomento, oltre ad essere univoco, assurge, come declinato dal legislatore del 2015, a parametro fisso che opera in via automatica e che, pertanto, necessita di essere applicato direttamente dalle imprese controllanti caso per caso; la semplificazione e la riduzione dei costi per l'Amministrazione finanziaria è evidente, pur tuttavia, l'aggravio per le imprese è innegabile stante la necessità di un continuo monitoraggio degli ordinamenti tributari esteri e l'assenza, ad oggi, di un chiarimento ufficiale che stabilisca la modalità di determinazione del livello di tassazione domestico e di quello estero oggetto di comparazione. Orbene, in primo luogo occorre chiarire cosa si intende con la locuzione “*livello nominale di tassazione*”; l'utilizzo dell'aggettivo “*nominale*”, infatti, è assolutamente nuovo nella legislazione di settore e potrebbe ingenerare dubbi in sede di applicazione pratica del criterio in esame.

Dalla lettura complessiva del novellato art. 167 del T.U.I.R., emerge nitidamente come la locuzione “*livello nominale di tassazione*” di cui al comma 4 si contrapponga alla locuzione “*tassazione effettiva*” di cui al comma 8-bis, relativo alla disciplina delle cc.dd. CFC *white list*

¹³ V. *Infra*, par. 4.

¹⁴ V. *Supra*, par. 1.

¹⁵ V. *Supra*, par. 2.

¹⁶ Cfr. R. Cordeiro Guerra, *La nuova definizione di “regime fiscale privilegiato” nell'ambito della disciplina in tema di controlled foreign companies e di componenti negative derivanti da operazioni con imprese estere*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1788.

(la quale, come è noto, comporta l'estensione della CFC *rule* ai soggetti controllati residenti in Stati o territori diversi da quelli con tassazione nominale inferiore alla metà di quella italiana o in Stati UE e SEE con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo per lo scambio di informazioni nel caso di tassazione effettiva estera inferiore alla metà rispetto a quella italiana e di conseguimento per oltre il 50 per cento dei cc.dd. *passive income* o dei compensi per servizi infragruppo) la quale era stata definita dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, coerentemente con quanto affermato nella Relazione illustrativa all'art. 13 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, come “*il carico effettivo di imposizione (e non l'aliquota nominale di imposizione societaria) gravante sulla società estera*” e quindi come “*“l'effective tax rate” ossia il rapporto tra l'imposta corrispondente al reddito imponibile e l'utile ante imposte*”.

Da quanto appena detto si ricava, *a contrariis*, che il livello nominale di tassazione, per quanto riguarda il regime fiscale generale di uno Stato, debba farsi coincidere con l'aliquota nominale di imposizione societaria, mentre, per quanto riguarda i regimi fiscali speciali soccorre la Circolare 207/E-237953 del 16 novembre 2000 nella quale l'Agenzia delle entrate precisò che oltre alle aliquote nominali rilevano anche quelle “*regole di formazione della base imponibile notevolmente difformi, con la conseguenza che la tassazione risulta di fatto sensibilmente inferiore*”¹⁷.

Un ulteriore profilo da chiarire ai fini della corretta determinazione del livello nominale di tassazione è quello relativo alle imposte da includere nel calcolo in argomento; sul punto la citata Circolare n. 51/E del 2010 ha affermato, con precipuo riferimento al livello di tassazione effettiva ai fini delle (all'epoca) neo-introdotte CFC *white list* che “*il confronto tra la tassazione effettiva estera e quella “virtuale” interna vada condotto considerando esclusivamente le imposte sul reddito, da individuare facendo riferimento, qualora esistente, alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni vigente con lo Stato estero, ed escludendo in ogni caso l'Irap. In mancanza di una Convenzione tra l'Italia e lo Stato estero, vanno considerate, sul fronte interno, unicamente l'Ires e sue eventuali addizionali, mentre, sul fronte estero, le corrispondenti imposte sul reddito a prescindere dall'ente riscossore*”.

I chiarimenti riportati ben potrebbero essere utilizzati al fine di pacificamente corroborare la tesi secondo la quale per determinare il livello nominale di tassazione debba farsi riferimento alla sola Ires, escludendo l'Irap¹⁸ se non fosse che dall'abrogato D.M. del 21 novembre 2001

¹⁷ Cfr., R. Franzè, Regime di imputazione dei redditi dei soggetti controllati, in, V. Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 776 ss. e G. Rolle, *Effetti su CFC, dividendi esteri e plusvalenze della nuova nozione di “Regimi fiscali privilegiati”*, in, *Il fisco*, 2016, 865 ss., il quale precisa che “*gli incentivi ad esempio consistenti nell'esonero (totale o parziale) da imposizione per i primi anni di attività si prestano ad essere espressi in termini di tassazione “nominale”, mentre non sembrano idonei ad una valutazione “nominale” quelle misure nazionali che, ad esempio, consentono la deduzione di interessi figurativi (o di spese che in Italia sarebbero indeducibili) oppure l'esenzione di determinate componenti reddituali (come le plusvalenze su partecipazioni), in quanto il beneficio dipende, in concreto, dalla specifica situazione economico-finanziaria di ciascuna singola impresa e non è dunque misurabile in via teorica*”

¹⁸ Cfr. D. De Santis- E. Della Valle, *Sulle CFC l'Italia sceglie la tassazione nominale*, in, *Il Sole24Ore* del 5 febbraio 2016, 39.

e dalla Relazione illustrativa al D.M. del 30 marzo 2015 (modificativo del primo, e, quindi, abrogato anch'esso) si ricavi una diversa conclusione ovvero sia l'inclusione dell'Irap ai fini del calcolo della misura dell'imposizione applicabile in Italia: la datazione più recente che caratterizza il D.M. del 20 marzo 2015 potrebbe condurre ad optare per la seconda conclusione, tuttavia, si potrebbe considerare preferibile la prima, soprattutto per ragioni di ordine sistematico in quanto la disciplina sulle CFC è inserita nel perimetro normativo conformato dal T.U.I.R., perimetro al quale l'Irap è estranea e, inoltre, considerando la necessità di comparare valori nominali omogenei ai fini in esame, la rilevanza di quest'ultima imposta risulterebbe caratterizzata da scarsa logicità.

Sul punto è comunque auspicabile anzi, necessario, un chiarimento ufficiale stante la rilevanza di tale questione controversa ai fini della corretta applicazione del nuovo criterio di identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Con riferimento, infine, al profilo relativo all'individuazione delle fattispecie alle quali risulta applicabile il nuovo criterio di identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata è la stessa Legge di Stabilità 2016, all'art. 1, comma 143 a chiarire che, sempre a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello incorso al 31 dicembre 2015, quando leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti fanno riferimento agli Stati o territori *“di cui al decreto e al provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4”* del T.U.I.R. il riferimento si intende *“agli Stati o territori individuati in base ai criteri di cui all'articolo 167, comma 4, del citato testo unico, come da ultimo modificato dal comma 142”* dell'art. 1 medesimo.

Il portato della riportata disposizione normativa consiste nell'estensione necessitata, in quanto stabilita *ex lege*, del nuovo criterio del livello nominale di tassazione anche alle seguenti fattispecie: concorso integrale alla formazione del reddito imponibile degli utili da partecipazione provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato ex art. 47, comma 4 del T.U.I.R.; concorso integrale alla formazione del reddito imponibile delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni, titoli e strumenti finanziari emessi da società residenti Stati o territori a regime fiscale privilegiato ex art. 68, comma 4 del T.U.I.R.; requisito della residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a fiscalità privilegiata ai fini dell'applicabilità del regime della *participation exemption* ex art. 87, comma 1, lett. c) del T.U.I.R. e, infine, il regime di esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti ex art. 168, comma 3 del T.U.I.R.

4. Profili di diritto intertemporale

Le modifiche normative intervenute a partire dalla Legge di Stabilità 2015 sono suscettibili di comportare alcuni problemi di diritto intertemporale; in particolare, fermo restando che la novella apportata dalla Legge di Stabilità 2016 produrrà i suoi effetti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (i.e. a partire dal 1° gennaio 2016 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare) e, quindi, risulterà applicabile per la prima volta nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2017, per la dichiarazione dei

redditi da presentare nell'anno in corso, dovrebbe farsi riferimento all'assetto normativo cristallizzatosi al 31 dicembre 2015 il quale, come si è visto in precedenza, è il risultato degli interventi normativi apportati dalla Legge di stabilità 2015 e dal Decreto internazionalizzazione.

Più in particolare, le disposizioni di nostro interesse della Legge di Stabilità 2015 si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (*i.e.* a partire dal 1° gennaio 2016 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare) mentre quella del decreto internazionalizzazione si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del decreto), pertanto, in sede di presentazione del Modello Unico 2016, ai fini della disciplina delle CFC dovrà farsi riferimento al D.M. del 30 marzo 2015 emanato ai sensi dell'art. 167, comma 4 del T.U.I.R., mentre ai fini della disciplina relativa alla limitata deducibilità dei costi *black list* (disciplina abrogata a partire dal 1° gennaio 2016) dovrebbe farsi ancora riferimento al D.M. del 27 aprile 2015, stante la mancata emanazione di una *white list* individuata secondo i criteri di cui all'art. 10, comma 3 del decreto internazionalizzazione.

La materia è, tuttavia, incerta a causa dell'assenza di chiarimenti ufficiali relativamente al periodo d'imposta 2015 (soprattutto per ciò che concerne i costi *black list*) e, inoltre, dal fatto che in sede di introduzione a partire dal 1° gennaio 2016, e quindi a partire dal Modello Unico 2017, del nuovo criterio di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata non sia stata stabilita una disciplina transitoria suscettibile di eliminare i dubbi che la sovrapposizione di molteplici modifiche normative potrebbe ingenerare nelle imprese e nei professionisti in sede di presentazione del Modello Unico 2016.

Da quanto appena evidenziato si evince come sia necessario un intervento chiarificatore ufficiale relativamente all'applicazione *una tantum*, per la dichiarazione dei redditi da presentare nell'anno in corso, delle modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2015 e dal decreto internazionalizzazione.

5. Profili di criticità e prospettive evolutive

Dall'analisi della novella normativa svolta sino ad ora emergono indubbiamente aspetti che non possono che valutarsi positivamente, come l'introduzione di un parametro normativo uniforme per le diverse fattispecie di cui sopra e la semplificazione amministrativa che questo comporta soprattutto dopo anni nei quali si sono alternati interventi normativi che in rapida successione hanno contribuito a rendere sempre più complesso e privo di coerenza interna il sistema di contrasto ai *tax havens* e, più in generale, all'elusione ed evasione fiscale internazionale.

Tale valutazione complessivamente positiva dell'ultima revisione dei criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata risulta, però, adombrata da taluni aspetti critici come l'assenza di indicazioni circa la modalità di calcolo del livello nominale di tassazione interno ed estero, l'aggravio procedurale che un continuo monitoraggio della misura dell'imposizione applicata

in uno Stato estero comporta per le imprese controllanti e la differenza di trattamento tra le CFC residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, per le quali si applica il nuovo criterio del livello di tassazione nominale e le CFC non residenti nei detti Stati o territori ovvero residenti UE e SEE con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo per lo scambio di informazioni di cui all'art. 167, comma 8-bis del T.U.I.R. per le quali risulta ancora applicabile il criterio della tassazione effettiva, obiettivamente di più difficile applicazione rispetto al primo.

Più in particolare, la sperequazione insita nel mantenimento di due parametri diversi di determinazione del livello di tassazione estero, uno nominale e uno effettivo, potrebbe comportare, in casi non affatto di scuola, che dopo aver appurato, sulla base del nuovo criterio ex art. 167, comma 4 del T.U.I.R., che una società controllata non risulti residente o localizzata in uno Stato o territorio non a fiscalità privilegiata la società controllante debba verificare ulteriormente, ai fini della non applicazione della CFC *rule*, che questa non risulti residente in uno Stato o territorio che, seppur non a fiscalità privilegiata sulla base del primo criterio, presenta, tuttavia, sulla base del secondo criterio, un livello di tassazione effettivo inferiore della metà di quello applicato in Italia.

La questione non è di poco conto sol che si pensi che la sovrapposizione dei due criteri avverrà in ogni ipotesi di impresa controllata residente in uno Stato diverso da quelli membri dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo con adeguato scambio di informazioni¹⁹.

L'evidenziata sperequazione, peraltro, non discende dalla mancata estensione alle CFC *white list* del nuovo criterio del livello nominale di tassazione ma proprio dall'introduzione di quest'ultimo da parte del legislatore tributario italiano che non ha seguito le raccomandazioni dettate in proposito dall'OCSE nell'*Action 3-Final Report* del progetto BEPS e che sono state recepite anche dalla proposta di Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea del 28 gennaio 2016²⁰: nel citato *Action 3-Final Report*, par. 64 si legge chiaramente che, sebbene l'utilizzo del livello nominale di tassazione riduca la complessità amministrativa e i costi di *compliance*, la raccomandazione è quella di far riferimento al livello effettivo di tassazione, in quanto più accurato; in conformità a ciò, peraltro, la citata proposta di direttiva, all'art. 8, prevede, *inter alia*, che ai fini della non applicazione della normativa sulle CFC occorre verificare che gli utili della società partecipata non siano soggetti ad un'aliquota effettiva dell'imposta sulle società inferiore al 40 per cento di quella effettiva che sarebbe stata applicata nello Stato membro del contribuente.

Ad oggi, quindi, risulta che il legislatore tributario interno non si sia perfettamente adeguato al contesto normativo internazionale, di conseguenza, non è peregrina la considerazione

¹⁹ Cfr. G. Rolle, *cit.*, 867 ss. e G. Scifoni, *Cancellate le limitazioni "ad hoc" alla deducibilità dei costi "black list"*, in, *Corr. Trib.*, 2016, 336 ss.

²⁰ COM(2016) 26 final, 2016/0011 (CNS), *Proposta di direttiva del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.*

secondo la quale potrebbero essere necessari in futuro ulteriori interventi modificativi della disciplina in esame²¹.

Da ultimo, non ci si può esimere dal rilevare che l'introduzione un criterio di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata che operi in automatico, ovvero senza la necessità che vengano emanate specifiche liste ministeriali che contengano l'enumerazione dei Paesi medesimi, è foriera di incertezza per le imprese stante la difficoltà, che si è evidenziata in precedenza, di determinare in modo univoco ed in misura certa il livello nominale di tassazione applicato in uno Stato estero (il quale, peraltro, se potenzialmente "paradisiaco" potrebbe essere caratterizzato da un'opacità tale da rendere poco agevole il reperimento delle informazioni necessarie da parte di soggetti privi di poteri autoritativi), senza considerare, inoltre, il fatto che ogni impresa potrebbe pervenire a conclusioni differenti, pregiudicando di non poco la certezza del diritto e aprendo, così, la strada a molteplici accertamenti da parte dell'Agenzia delle entrate e ai relativi contenziosi.

È di tutta evidenza, pertanto, che al fine di garantire uniformità e coerenza interna alla disciplina di contrasto ai *tax havens*, un intervento sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria sia più che auspicabile, nonostante la norma primaria non ne preveda più la necessità.

²¹ Cfr. P. Valente, *Misure UE di contrasto all'elusione: prospettive future e impatto per il regime tributario italiano*, in, *Il fisco*, 2016, 1151 ss.



Roma, 31 maggio 2016

LA FORMAZIONE DEL MEDIATORE. COMPRENDERE LE RAGIONI DEI CONFLITTI PER TROVARE LE SOLUZIONI

Maria Martello

Psicologa – Giudice Onorario Corte d'Appello di Milano – Docente del Corso “La composizione negoziata dei conflitti – UniMilano Bicocca

PRESENTAZIONE

È stato pubblicato nei numeri scorsi della rivista “Mediazione, un vantaggio sociale e competitivo” www.rivistalamediazione.it, un lavoro molto interessante che tratta della formazione personale dei professionisti che esercitano nel campo della Mediazione. L’articolo trae spunto dal volume “La Formazione del Mediatore”, edito nel 2015 da Utet, nella collana del Laboratorio Un Altro Modo, dell’Università di Firenze.

La Dott.ssa Maria Martello, autrice del documento e, tra l’altro, anche formatrice in corsi da noi organizzati, oltre a consentire la pubblicazione da parte della FNC, ci ha fatto partecipi delle sue considerazioni e valutazioni personali, sulla professionalità dei commercialisti.

Rileviamo così che la professionalità del commercialista si è rivelata tra le più vicine al tema della Mediazione, quasi, fosse già contemplata nel modus operandi specifico e insita nella mentalità di questo professionista.

Ciò costituisce il trampolino di lancio per meglio e prima giungere alla auspicabile competenza, che comunque necessita di essere acquisita mediante apposito percorso formativo.

Con queste premesse si può ritenere che l’eccellenza possa diventare un obiettivo facilmente perseguibile.

A vantaggio dei clienti, a conferma del prestigio personale e della intera categoria.

Per questo riserviamo nella nostra news, a beneficio di tutti i colleghi italiani, uno spazio significativo al modello filosofico umanistico di Mediazione che troviamo particolarmente efficace.

G.C.

Sommario: 1. La mediazione umanistica. – 2. La mediazione filosofica. – 3. Il potere nelle relazioni ed in mediazione. – 4. Un giudizio che non giudica: la raffinatezza della mediazione. – 5. L'umiltà, l'assertività e la responsabilità.

1. La mediazione umanistica

Le mie ricerche sulla definizione di un modello di mediazione dalle caratteristiche filosofico umanistiche derivano dalla convinzione che questo sia il solo modello in grado di dare risposte qualificate ai problemi della persona che confligge. Ho, infatti, ripetutamente sperimentato quanto questa impostazione consenta di essere efficaci ogniqualvolta in una lite la componente umana sia minore rispetto a quella 'commerciale', e diviene indispensabile allorquando il peso delle due componenti sia invertito.

Ma non è la sola dimensione che rileva nella scelta di questo modello di comportamento: Martha Nussbaum, ben nota studiosa statunitense dei processi di formazione, opportunamente sottolinea che la dimensione umanistica è determinante affinché la stessa democrazia si realizzi e non sia destinata a soccombere.

Il modello di mediazione, che ne assume i principi, si colloca quindi nella logica dello sviluppo della qualità del vivere civile e dell'evoluzione del concetto stesso di giustizia.

Questo modo di vedere si radica profondamente nella nostra cultura e nella tradizione classica. È vicino a quei modelli stranieri che, sopravvivendo a quelli pragmatici, stanno prevalendo nei Paesi ove la cultura della mediazione ha radici più profonde che in Italia.

Mi riferisco ai modelli che hanno in comune l'attenzione al raggiungimento della soddisfazione reciproca dei contendenti del tipo cosiddetto win-win, che sono in grado di ripristinare il dialogo interrotto dalla controversia, che sono riposti sull'ascolto empatico, sulla libertà di parola e di espressione dei sentimenti e delle emozioni positive e negative, nel rispetto reciproco delle parti in lite. Tutti seguono analoghe modalità, ma prendono le mosse da differenti premesse.

In particolare, il modello di mediazione umanistica proposto da Jacqueline Morineau muove dal dramma della vita relazionale umana, utilizzando la simbologia dei miti dell'antichità classica.

Singolare è il modo in cui è stato ideato e realizzato questo modello dalla Morineau. Fu pensato sulla scorta di un'intuizione nata e sostenuta solo dalla volontà di rendersi utile a favore di giovani delinquenti vittime di forti disagi sociali, dapprima in Inghilterra ove la Morineau viveva dopo il suo matrimonio, e successivamente in Francia ove era rientrata ed

aveva ricevuto verso la fine del 1983 dal guardasigilli Robert Badinter l'incarico di organizzare per la prima volta un servizio di mediazione.

Secondo quanto lei stessa racconta, aveva agito senza specifiche competenze; si potrebbe dire da autodidatta.

Certamente un'autodidatta molto creativa che aveva fatto leva sulle competenze acquisite come archeologa ed esperta di numismatica del British Museum, decisamente un campo di ricerca ed applicazioni lontanissimo dalla mediazione. Eppure proprio la sua formazione con l'attitudine alla ricerca e alla decifrazione, le era servita su di un altro piano per approfondire la ricerca e la decodificazione di quanto era all'origine dei comportamenti dei ragazzi difficili. Le vicende assai tristi della sua vita l'avevano pian piano condotta ad occuparsi a tempo pieno della mediazione, connotandola in senso umanistico.

Con fine intuizione ha elaborato un modello sulla scorta delle parti che compongono la struttura della tragedia greca: la mediazione di un conflitto, infatti, reca in sé le medesime caratteristiche di una tragedia greca:

- la teoria (θεωρέω, guardo, osservo) o esposizione dei fatti;
- la krisis (κρίσις) o il confronto che attiva le emozioni;
- la catarsi (κάθαρσις, purificazione) che porta ciascuno a compiere il passo necessario a superare il conflitto.

Sulla base di questa interessante analogia, che si è mostrata nel tempo assai feconda di positivi sviluppi applicativi, la Morineau ha costruito il modello umanistico ispirato ai miti della classicità che descrivono il dramma della condizione umana, orientato all'aiuto della persona in conflitto, lacerata fra sé ed il rapporto con i propri atti.

Al mediatore è, così, attribuito il compito assegnato nelle tragedie greche al coro: egli assume il ruolo di specchio, di ascoltatore empatico, non giudicante le posizioni manifestate dai contendenti, nella consapevolezza che le cose non sono come sembrano ed il linguaggio verbale quasi mai riproduce fedelmente il modo di sentire dei contendenti: le manifestazioni aggressive delle persone, infatti, sovente nascondono la loro fragilità, le loro paure.

Frequentemente l'aggressore è anche vittima delle situazioni che ha dovuto subire senza avere strumenti adeguati per governare loro e sé stesso. Il compito del mediatore è quello di facilitare il superamento del conflitto, favorendo nei contendenti la capacità di giungere ad un vero e proprio rovesciamento del modo di considerare gli aspetti del problema che hanno determinato il sorgere della controversia, sino alla conclusione dell'iter che vede riconosciute le ragioni delle parti contendenti, favorendo nelle stesse una nuova consapevolezza di sé,

senza vincitori né vinti, ma rinnovando buone relazioni interpersonali adeguate alla costruzione di un tessuto sociale più sano.

Sarebbe riduttivo far riferimento alla sola ispirazione della classicità, greca, pur ricca di stimoli, per riflettere sulla condizione tragica dei conflitti umani. La riparazione mediativa ha per la Mourinau soprattutto una radice spirituale che la porta a vedere nel Cristo il mediatore perfetto.

Nella mediazione l'aprirsi alla dimensione dello spirito insegna a superare la dimensione fattuale ed emozionale del conflitto per dare valore alla dimensione profonda dell'essere. Per condurre i litiganti su questo cammino i mediatori hanno bisogno di imparare ad uscire da sé stessi, diventare trasparenti, specchio limpido, per poter ricevere l'immagine dell'altro, della sua sofferenza.

«Non è forse questo che il Cristo ha fatto per noi? [...] L'umile mediatore umano non fa propria la sofferenza dei medianti, lui non è altro che il traghettatore, colui che riceve e che riflette per condurre il mediate verso la sua verità, per accedere alla sua dimensione più elevata, quella dello spirito dove può salvarsi». È una giustizia 'altra' che, come nella mediazione, accoglie il dolore ed, invece di condannare, perdona lasciando alla persona la responsabilità di confrontarsi con sé stessa per decidere come riparare al male commesso.

L'autrice ha scoperto che anche il dolore, frutto della conoscenza del bene e del male, ha un senso. Anche per lei la vita è un cammino verso un Dio non facilmente raggiungibile, una strada in salita densa di ostacoli, che mettono alla prova, muovono ed impegnano le energie in una lotta a volte impari.

Lotta di cui sfuggono spesso necessità e significato.

È la ricerca di senso di quello che accade che richiede l'analisi dei fatti che ci riguardano e della loro successione temporale, secondo il termine greco *akolouthìa* (ἀκολουθία, sequenza). Comprendere il significato degli accadimenti dà fiducia nella vita e, quindi, speranza che quello che avviene non accade per caso. Non si è affidati al baratro del nulla e del non senso. Questo riconcilia con la vita.

Similmente dà fiducia nella giustizia, attraverso il cammino della mediazione, tanto il riconoscimento del dolore della vittima, ma anche quello del reo che, pur dovendo riparare al male commesso, potrà essere protagonista del suo ravvedimento e ricomporre in sé stesso il senso di riconciliazione che lo aprirà anche alla fiducia nella giustizia, invece di muovere a vendette e ritorsioni, non appena si presentino le occasioni favorevoli.

Gli studi di Joseph Folger sono volti proprio ad approfondire la mediazione trasformativa, così chiamata in quanto volta a trasformare l'interazione conflittuale e distruttiva dei contendenti in collaborativa e costruttiva. I riferimenti teorici sono da ritrovare soprattutto

nella psicologia umanistica che attribuisce notevole importanza alla facilitazione del ripristino del dialogo fra le parti, all'ascolto empatico, alla non direttività, assegnando un ruolo preponderante di protagonismo e, quindi, di responsabilità decisionale ai contendenti che, tra l'altro, possono in qualsiasi momento interrompere la seduta.

Altrettanto attiva è la conduzione del mediatore, il quale ha il compito di cogliere tutte le situazioni utili per promuovere il cambiamento dei rispettivi punti di vista delle parti in contesa, quasi sempre fondati su assunti pregiudiziali; i suoi interventi facilitano il passaggio dal non ascolto all'ascolto dell'altro, intravedendo qualche spiraglio verso una possibile soluzione del problema.

Questo modello considera importanti e positivi anche minimi spostamenti verso il cambiamento. Centrale è il significato della trasformazione del conflitto: se il processo di mediazione potenzialmente trasforma le interazioni, ciò conduce ad un mutamento della forma mentis delle persone coinvolte

Importanti effetti dinamici sono:

- l'empowerment, o ristabilimento negli individui della percezione del proprio valore, della forza e della capacità di prendere decisioni e quindi di gestire i problemi della vita;
- il riconoscimento che vuol dire conferma, comprensione o empatia nei confronti dell'altro e del suo punto di vista.

Fondamentale è il raggiungimento della consapevolezza della propria forza, che tranquillizza il contendente ed apre al riconoscimento dell'altro, che non è più considerato esclusivamente nei suoi aspetti negativi, ma valutato anche in quelli positivi.

Si trasforma così la qualità dell'interazione da circolo vizioso che determina solo scontro, a dinamica virtuosa che apre al confronto.

Il ruolo del mediatore è, quindi, quello di cogliere e valorizzare tutti gli elementi utili per favorire la trasformazione della qualità interattiva fra i contendenti.

Mentre negli Stati Uniti vanno perdendo credibilità i modelli pragmatici, questa impostazione sta progressivamente affermandosi, e di conseguenza, si sta modificando l'elenco di abilità e competenze richieste al mediatore nei test di qualificazione e certificazione, che includono ora un numero crescente di tecniche di intervento e di comportamenti specifici sempre più in armonia con l'approccio trasformativo del conflitto.

Merita richiamare l'approccio 'sistemico trasformativo' di Giovanni Scotto che propone tre linee evolutive nella pratica dei mediatori: "una maggiore consapevolezza dei diversi contesti che determinano il significato e le dinamiche dei conflitti; un approfondimento della natura

riflessiva del lavoro di mediazione; una interpretazione del lavoro mediativo come co-costruzione di mappe cognitive del conflitto e della sua trasformazione costruttiva”. Sottolinea infatti che “ogni persona costruisce delle rappresentazioni della realtà sociale all’interno della quale vive e agisce: per usare un’immagine, gli individui disegnano mappe sulla base delle quali agiscono e prendono decisioni. Naturalmente, la percezione della realtà è questione soggettiva, ed è per questo che in generale le singole mappe della realtà sociale sono diverse da persona a persona. Nel processo di mediazione, le parti hanno la possibilità di esplicitare a se stesse e alla controparte le mappe cognitive da loro costruite durante il conflitto e che ne influenzano le scelte e le strategie. Anche il mediatore agisce sulla base di specifiche mappe cognitive, in particolare relative a schemi interpretativi e categorizzazioni del conflitto, e agli strumenti di intervento a sua disposizione relativi alle situazioni contingenti” .

Altro interessante modello di mediazione elaborato in ambito statunitense è quello proposto da Gary Friedman e collaboratori, che assegna un apprezzabile ruolo di protagonismo ai configgenti, ma sottolineando che il governo della procedura di mediazione deve sempre, autorevolmente, rimanere nelle mani del mediatore. Questi ne assume la responsabilità con chiarezza e lucidità, con minore rischio di interferenze nella tipologia degli accordi, che rimangono invece di esclusiva pertinenza delle parti.

Friedman ha ben chiaro che la mediazione ha buone prospettive di riuscita solo se si stabilisce fra i contendenti una reciproca comprensione dei veri bisogni che stanno alla base della controversia, con una reale condivisione delle scelte da effettuare durante lo svolgimento della mediazione, perché è solo questa la strada che dischiude l’opportunità di stipulare accordi duraturi. Anzi, la verifica della comprensione accompagna dall’inizio alla fine il procedimento.

Premessa è che proprio coloro che hanno creato il problema e che lo vivono siano meglio di altri in condizione di trovare la soluzione più saggia. Come sottolinea lo stesso Friedman «è il passare insieme attraverso il conflitto che rappresenta un fine in sé, ed è fondamentale per gli obiettivi che stanno alla base del metodo».

Per questo ogni momento dell’incontro richiede la presenza di tutti: il mediatore, le parti in contesa, i loro avvocati. Non sono, invece, previste – in questo caso – sessioni separate delle parti con il mediatore, nella convinzione che ciò eviti il rischio che il mediatore possa assumere il ruolo non corretto di unico depositario delle informazioni ricevute da ciascuna parte, situazione che potrebbe indurlo ad utilizzarle per esercitare pressioni o manipolare le decisioni dei contendenti, derogando ai suoi compiti.

Il ruolo del mediatore è infatti solo ed unicamente quello di aiutare le parti dall’inizio alla fine del procedimento a comprendere quello che realmente è in gioco, ad essere protagoniste del

procedimento stesso, ad adottare insieme le opportune scelte man mano che la comprensione del problema evolva, a comprendere cosa si vuole e perché lo si vuole, sapendo che esiste sempre una dimensione emozionale del conflitto e che essa non è in gioco solo per le parti, ma riguarda anche il mediatore e gli stessi professionisti coinvolti.

Diversamente, io ritengo invece validi gli incontri preliminari delle singole parti con il mediatore, in base alla constatazione che è compito della mediazione far evolvere la percezione individuale del conflitto, che a volte riguarda più sé stessi, dentro, che l'altro, fuori: per questa ragione si rende necessario, anche nel corso del procedimento di mediazione, sospendere la riunione collegiale e procedere con incontri riservati, che comunque vengono condotti secondo le regole della seduta congiunta.

L'operatività del metodo di Friedman si basa su quattro principi fondamentali:

- il potere della comprensione anziché la coercizione o la persuasione;
- la responsabilità, affidata alle parti, del «se e come» risolvere la controversia;
- il maggior vantaggio per le parti se esse lavorano insieme ed insieme adottano le decisioni;
- la maggior efficacia della risoluzione dei conflitti se si fa emergere ciò che si cela dietro il livello in cui le parti vivono il problema.

Cinque sono le fasi della mediazione previste da questo modello:

- 1) la contrattazione in cui il mediatore illustra il metodo ed approfondisce con le parti le loro reali motivazioni; in questa fase i contendenti dopo una prima analisi della situazione che li riguarda sono posti in condizione di decidere se aderire o meno al metodo proposto;
- 2) la definizione del problema, che può richiedere tempi anche piuttosto lunghi per raggiungere la chiarezza circa l'individuazione delle caratteristiche specifiche;
- 3) lavorare nel conflitto, che impegna il mediatore con l'unica funzione di sostegno alle parti e consente di portare alla luce con il confronto costante ciò che si cela dietro il livello in cui le parti vivono il problema;
- 4) lo sviluppo e la valutazione delle opzioni, passaggio particolarmente delicato per la cura di tutti gli aspetti legali a tutela delle parti contendenti, altro momento in cui la presenza collaborativa degli avvocati risulta particolarmente utile;
- 5) il raggiungimento dell'accordo.

Tutto, quindi, alla luce del sole, senza nulla di estorto o fatto passare nel silenzio.

Alcune caratteristiche di questo metodo sono senz'altro da condividere: l'importanza, innanzitutto, assegnata alla cura dell'informazione relativa ai diritti, per cui è ritenuto necessario il coinvolgimento collaborativo degli avvocati quali consulenti in grado di informare opportunamente i propri assistiti.

Anche il mio modello si basa sulla valorizzazione del ruolo degli avvocati, che, come già si è rilevato, possono rappresentare una risorsa preziosa nel definire con competenza gli aspetti di diritto delle vicende che contrappongono i clienti, a condizione che si tratti di professionisti con familiarità con la mediazione e l'affrontino, quindi, con spirito totalmente diverso rispetto ad un procedimento giudiziale.

Quando non sono presenti i legali, io sono solita chiedere alle parti di consultarli, nella consapevolezza che, muovendo dalla chiara conoscenza dei termini oggettivi del problema, meglio e prima si pervenga a decisioni che tengano conto anche degli aspetti soggettivi: non solo, quindi, con il 'cuore aperto', ma anche con gli occhi aperti!

Viceversa, la carenza di conoscenze 'tecniche' può lasciare il dubbio che quanto concordato possa non essere davvero la formula vincente per entrambi: retropensieri che certamente non facilitano il percorso né favoriscono gli accordi che, invece, molto spesso risultano, se correttamente presi, più vantaggiosi di quelli che ognuno unilateralmente e nei solo termini del diritto, potrebbe auspicare.

2. La mediazione filosofica

La mediazione che definisco filosofica, oltre ai tratti sino ad ora esposti, si caratterizza per ulteriori profili non considerati da altri modelli.

La struttura personale del mediatore, il suo modo di essere persona, la sua maturità, le peculiarità caratteriali, la visione degli accadimenti umani, i concetti ed i preconetti in merito al confliggere e al conflitto sono infatti, secondo la mia visione, le condizioni implicite che rendono efficace ed incisiva la mediazione.

Questa visione trova linfa non solo nei temi dell'esistenzialismo – ed il pensiero non può che correre a Jean-Paul Sartre e a Martin Heidegger – ma anche nelle riflessioni e nelle indicazioni offerte da filosofi quali Martin Buber ed Immanuel Lévinas. Poggia la sua forza sul pensiero di Michel Foucault che, occupandosi di relazione fra verità e soggetto, rileva come sia fondamentale la cura di sé stessi in accordo con la filosofia stoica, ed in particolare Seneca e Marco Aurelio. Famosa in proposito la sua osservazione: «Ci diamo tanto da fare per avere una lampada fatta da un bravo designer e poi non ci preoccupiamo di noi stessi», da cui traspare l'importanza dell'estetica della vita.

La cura di sé stesso può salvare l'uomo in tempi in cui viene meno il riferimento, quale utile sostegno, alle leggi generali. Estetica come cura di sé stessi.

L'espressione 'abbi cura di te stesso' ha molteplici sfumature di significato, ma è la via per pervenire alla verità della conoscenza. Come il tafano di Socrate che pungola continuamente il cavallo tormentandolo, la cura quale vigilanza critica diventa il pensiero che 'pungola' incessantemente la coscienza dell'uomo provocando in lui quella agitazione, quel movimento, quella tensione che lo portano a costruire la propria identità in chiave etica, e di agire eticamente nel mondo così come in ogni relazione.

Ma c'è anche il 'curati da te stesso' di Epitteto, che interpretava la filosofia come una vera e propria cura (ιατρειόν, ambulatorio). L'espressione è riferita alla necessità di vigilare sulla propria modalità di agire in rettitudine verso gli altri, con chiarezza comunicativa, osservando la parrésia (παρρησία, dovere morale di dire la verità,).

La franchezza verbale insieme alla apertura di cuore e alla generosità di pensiero, rendono il soggetto autonomo e realmente in comunione con l'universo. Purché si resti in guardia dalle giustificazioni assolutorie ed auto consolatorie, dalle mistificazioni, dalle verità artificiali costruite, da facili alibi sempre in agguato.

La cura di sé, come ben colto da Foucault comporta un modo di rapportarsi a sé, agli altri, al mondo; uno sguardo che abolisce la tensione verso l'esterno per volgersi all'interno, ovvero dal mondo verso sé stessi, controllando quanto accade nel pensiero; pratiche e tecniche quali la meditazione, l'esame di coscienza, la verifica delle rappresentazioni mentali, mediante le quali ci si fa carico di sé e sanare le dissonanze tra sé e le proprie azioni per percorrere la via della coerenza tra il proprio dire, fare ed essere.

Sono queste qualità da coltivare in sé stessi, secondo un'arte dell'esistenza per divenire ciò che ciascuno è: un uomo. La nostra identità ed il nostro agire sono il risultato di come ci costruiamo, vale a dire il soggetto etico cui pensiamo, vivendo anche la vecchiaia come l'approdo di una lunga pratica di sé, l'epoca di una vera e propria padronanza di sé stessi, immune dalle inutili preoccupazioni o dai falsi problemi che incontriamo nel corso dell'esistenza, realizzando la capacità di pervenire alle condizioni soggettive di accesso alla verità, invece che affidarsi – come teme Foucault – alle cure della psicanalisi o a «presunti maestri di spiritualità» .

Fondamentale è anche il riferimento al pensiero di Salvatore Natoli sui temi del dolore e della felicità, che si intrecciano con la ricerca del senso della vita . Il dolore è esperienza ineluttabile per tutti gli uomini, si potrebbe dire anticipazione della morte. Il dolore è la cifra della nostra finitezza come condizione umana. È la conseguenza della perdita della salute, della serenità, delle persone care, ci dà il senso della precarietà del nostro stare al mondo. Il dolore fisico o morale limita e separa: ci sentiamo limitati dal fatto di non poter agire

liberamente, ma ci sentiamo anche separati dagli altri. Nel dolore sperimentiamo una condizione di isolamento.

Il dolore non è condivisibile con l'altro. L'altro può starci accanto, ma non può sostituirsi in nessun caso a noi, al nostro sentire. Il dolore non è esperienza trasmissibile.

Ognuno è solo con il suo dolore, fisico o morale che sia, lo deve fronteggiare da solo. Potrà esserci, forse, della com-passione (da cum-patire), ma nulla più. Ognuno deve trovare in sé la forza per reagire alla sua sofferenza. Questa forza è in ogni uomo. È data dalla sua vitalità. L'uomo nasce orientato alla felicità della vita, è nato per vivere e per essere felice, nonostante la realtà del dolore. Nascere è soprattutto un venire al mondo, quindi con un'apertura di fondo alla vita, considerando la stessa come zoè (ζωή), piuttosto che come bios (βίος). Gli esseri viventi, uomini, animali, piante, in quanto individui (bios) sono mortali, ma la Vita, vale a dire la Natura (zoè) si rigenera in continuazione.

Muoiuno gli individui, ma la loro specie prosegue attraverso nuove nascite. La Vita ha in sé il carattere dell'immortalità. La mia vita di singolo ha un inizio e una fine, ma dopo di me e prima di me la vita prosegue imperturbabile. La vita è felicità, in essa noi stessi siamo felicità, tanto è vero che ne siamo continuamente alla ricerca e la riconosciamo negli attimi che ci capita di viverla. Felicità di vivere eticamente e nella coscienza del limite. Che vuol dire non pretendere di essere onnipotenti. Accettare il limite senza temerlo, governare sé stessi, indagando le nostre zone di luce e di ombra, coltivando il nostro carattere, sapendosi «tenere in pugno». Il limite, quindi, inteso non come barriera invalicabile, ma quale resistenza da oltrepassare, che diviene fulcro di leva e nuova spinta per l'incontro con l'altro.

Noi siamo nati per essere felici: la felicità coincide con la vita che risorge dopo ogni dolore. Nel corso della vita l'uomo sperimenta attimi di felicità, brevissimi ma forieri del riconoscimento di quella felicità primaria che ha contraddistinto il nostro venire al mondo. L'uomo vive per essere felice, e lo è nell'armonia. Armonia con la vita con quello che la vita mostra, valorizzando la vita in tutti i suoi aspetti, sapendo apprendere da essa, sperimentando una fiducia non ingenua. Avendo apertura verso l'inatteso, sapendo guardare con meraviglia il mondo, superando la presunzione dell'ovvio. È apertura al cambiamento ed assunzione di un atteggiamento flessibile di fronte alle cose. Chi è felice sa lasciar essere le cose, sa lasciarsi penetrare dalle cose, senza resistenze preventive, perché la rigidità è di chi ha paura, o si lascia condizionare dal pregiudizio.

Chi ha cura di sé sa accogliere le possibilità che la vita offre. Sa ascoltare per essere pronto ad accogliere il dono che viene dall'inatteso.

L'arte del ben governarsi è la capacità di cogliere il senso della propria vita facendo, per così dire, il calibro di questi momenti di felicità inconfondibili e discontinui, ma disseminati nel continuum della vita. Sono punte di felicità che siamo in grado di riconoscere se siamo

davvero in ascolto di quello che accade. Imparare a chiedersi «perché mi succede questa o quella cosa?» diviene quindi segno di ricerca per migliorare la propria vita a vantaggio nostro ed altrui.

La ricerca del senso del vivere è continua, ed attraverso questa modalità siamo in grado di scoprire quel filo di Arianna che collegando i vari accadimenti, felici e dolorosi, del nostro cammino porta, prima o poi, a comprenderne il disegno, la trama che lo sostiene. Impresa non facile, ma che vale comunque la pena di affrontare se vogliamo vivere agendo da protagonisti, invece di subire gli eventi adattandoci al grigiore della sola sopravvivenza.

Essenziale, ai fini del modello filosofico della mediazione è anche il pensiero di Martin Heidegger, che pone il tema ontologico dell'uomo quale essere progettuale, attivo, non semplice presenza.

L'uomo può conquistarsi o perdersi. Il poter essere apre alla progettualità, come superamento, come capacità di andare 'oltre'.

La natura costitutiva dell'uomo è progetto e le cose del mondo, compreso quindi i conflitti e i contenziosi, sono strumenti per l'uomo. Essere nel mondo significa prendersene cura. Essere con gli altri si esprime nell'aver cura degli altri. Ma questa cura può seguire due diverse direzioni: sottrarre gli altri dalle loro cure, come un semplice essere insieme, che di fatto impedisce, però, agli altri di porre in atto la loro possibilità di essere, oppure aiutare gli altri ad acquistare la libertà di dedicarsi alla propria cura quale autentico co-esistere.

La relazionalità interpersonale pone però problemi molteplici, come bene Sartre sottolinea, problemi relativi alla intesa quale difficoltà ad accogliere l'altro e, contemporaneamente, impossibilità di vivere senza l'altro. L'uomo non può fare a meno della relazione: con gli altri e con sé stesso ma, prima o poi, la relazione porta alla frizione e al conflitto, perché si scontrano interessi e vedute differenti, spesso antitetici. E' questo che determina la difficoltà della coesistenza. Tuttavia il conflitto, come esito della relazione, è ineludibile quanto più essa è profonda. Per questa ragione è imprescindibile imparare a confrontarsi con il conflitto.

L'influsso di Martin Buber è ben radicato nella prospettiva della mediazione filosofica: nell'opera di formazione giunge prezioso il tema della relazione Io-Tu, superando ogni visione individualistica, in un rapporto che apre all'altro, che si colloca in una logica di reciprocità. È proprio quel Tu che innesca il motore della relazione Io-Tu, che è legame immediato, un autentico incontro.

Non meno rilevante è il pensiero di Immanuel Lévinas in tema di alterità e di responsabilità che ogni uomo ha verso l'altro: l'altro è assolutamente irriducibile a me, non è riconducibile a un tu e neppure riducibile ad un puro oggetto. L'altro è assolutamente altro da me. Il suo

volto, che mi si presenta, è la manifestazione di una diversità rispetto all'essere: non un essere altrimenti, ma un altrimenti che essere.

In altri termini, non è né un essere-tu, che sarebbe simile in qualche modo a me, né un essere-oggetto, ma un essere-soggetto ontologicamente altro da me; un concetto di diversità ontologica spinta all'estremo. D'altra parte, nella concezione ebraica ciascuno ha il compito di realizzare sé stesso quale individuo, con un suo destino differente da quello di ciascun altro.

Ciascuno, pertanto, è ontologicamente «altro». Ma questa alterità non esime da responsabilità: anche se non vi è apertura intenzionale all'altro, ciascuno incontra nel volto dell'altro una traccia dell'infinito che gli si manifesta e lo richiama alla dimensione etica della vita cui l'uomo non può sottrarsi. Una sorta di responsabilità ante litteram, dalla quale a nessuno è dato di sfuggire.

Il modello di mediazione che ne risulta non può che dare fondamentale importanza al corretto utilizzo degli strumenti della relazione interpersonale costruttiva, il cui fulcro è dato dalla formazione dell'intelligenza emotiva del mediatore, che deve acquisire modalità particolari di interazione con le parti in contesa: non usuali, nel senso che non sono le modalità che normalmente si usano nella relazione.

Chi si dedica alla mediazione deve aver nella sua vita incontrato il suo colombre, vale a dire i nodi problematici della relazione ed essersi con essi misurato, imparando a riconoscere prima di tutto in sé stesso le reazioni e le modalità più vantaggiose per mantenere una qualità di vita relazionale soddisfacente. Per il mediatore è soprattutto importante essere consapevole delle circostanze che conferiscono significato al cosa fare: questo è ciò che rende autentica la persona e, quindi, autorevole la sua figura professionale, degna di fiducia in quanto tiene in mano la situazione.

In questo senso l'impegno della formazione deve andare molto oltre l'apprendimento di tecniche comunicative di vario genere, non può limitarsi alla sola acquisizione di conoscenze giuridiche e sociopsicologiche, che pure presentano innegabile utilità durante gli incontri, ma mai assumono centrale rilevanza: si tratta di strumenti utili soltanto se sono posti al servizio della dimensione più profonda che, attraverso di loro, si esprime rendendole non formule di stile ma potenti input che raggiungono la parte più profonda dei confliggenti.

La cura del proprio ben-essere è anche un preciso dovere del mediatore, mi riferisco al concetto di ben-essere, come star bene interiore, quale testimonianza di un modo di essere autentico, non un apparire, che sarebbe ingannevole, non un dover essere, causa di comportamenti omologanti, ma un essere autenticamente sé stessi.

Per il suo operare il mediatore ha assoluto bisogno di essere interiormente liberato dalle scorie relazionali cumulate nelle diverse situazioni quotidiane che ostacolano la sua piena disponibilità all'accoglienza ed alla gestione dei conflitti altrui.

Eppure raro è che un corso fornisca ai mediatori strumenti per contenere il rischio della sindrome da burnout, vale a dire l'esito patologico che colpisce le persone che esercitano professioni d'aiuto, gravate da un duplice stress: il loro e quello delle persone aiutate. Ove non opportunamente attrezzati, questi soggetti sviluppano un processo di logoramento e di depressione imputabile alla incapacità di sostenere e scaricare lo stress accumulato facendosi carico, in misura incontrollata, dei problemi altrui, sì da non riuscire più a distinguere fra la propria vita e la loro. Oppure ergono delle difese che si trasformano in chiusure, in freddezze, in troppa distanza, in mancanza di empatia.

Assai più del giudice e dell'arbitro, infatti, il mediatore sviluppa con le parti rapporti personali, apprendendo, specie negli incontri separati con ognuna di esse, eventi, aspettative, interessi: la professionalità del mediatore deve consentire di fare tesoro delle informazioni confidenziali senza che venga meno quella distanza che scandisce il confine del suo coinvolgimento personale.

Quando questi delicati aspetti sono ignorati dall'offerta formativa per mediatori professionali gli aspiranti a questo ruolo sono purtroppo gettati nell'arena privi delle competenze necessarie per essere d'aiuto agli altri ed, al contempo, non danneggiare sé stessi.

3. Il potere nelle relazioni ed in mediazione

La gestione del potere è una componente costitutiva della relazione.

Il potere come entità a sé stante è difficilmente definibile: più che altro lo avvertiamo attraverso le sue multiformi manifestazioni nelle situazioni relazionali in cui sperimentiamo i suoi volti, i suoi stili.

Come ben argomenta James Hillman, l'analisi di ciascuno di questi stili, o volti, può essere condotta attraverso il ricorso a modelli che hanno l'utilità di fornire una definizione standard per misurare le approssimazioni al modello stesso. Tuttavia, il modello può indurci a confronti anche di tipo moralistico, ad esempio, considerare Gesù quale modello da imitare può portare ad un senso di colpa per il sentimento di inadeguatezza, la consapevolezza di mai poter essere alla Sua altezza.

Ma, come osserva ancora Hillman, «considerare Gesù in modo mitico ci porta al mistero»; quindi ci pone in una posizione di ricerca continua ed approfondita che ci proietta al di là degli atteggiamenti legati al giudizio o al pregiudizio, orientandoci verso il rispetto per il mistero.

L'analisi delle manifestazioni del potere attraverso la rivisitazione dei miti dell'antichità classica, che raccontano efficacemente le passioni umane, ci fa scoprire come il moralismo sia costretto a retrocedere, poiché nel mondo del potere non vi sono figure assolutamente buone o assolutamente cattive: ogni forma di potere può essere distruttiva, oppure costruttivamente preziosa.

Dipende solo da come viene utilizzata e da quali fini si perseguono.

Con il Processo – rileva Eugenio Scalfari – Kafka offre «la metafora della struttura accusatoria del potere sulla quale il potere si basa, sempre e dovunque. Kafka percepì che la colpevolizzazione di massa era uno degli elementi nel rapporto tra i padroni e i servi, tra il governo e i sudditi, ma anche tra l'uomo e la donna, tra gli adulti e i bambini. Insomma, uno dei grandi elementi di realtà della vita sociale» .

Anche il mediatore durante l'incontro di mediazione, alle prese con i conflitti dei contendenti, si trova ad esercitare inevitabilmente azioni all'insegna del potere, e lo deve fare per non cadere a sua volta vittima della distruttività delle forze messe in campo dai conflitti dei contendenti. Per questo gli è necessario utilizzare con adeguata competenza modalità costruttive attente al riconoscimento della dignità dell'altro.

Secondo le situazioni che di volta in volta si presentano il mediatore deve sapientemente decidere quando, come e perché porre in atto determinati interventi. Per questo è imprescindibile che ne abbia piena consapevolezza: ne distinguerà gli aspetti positivi senza farsi condizionare da quelli dannosi o limitativi, che pure coesistono. Solo attraverso la sistematica riflessione il mediatore potrà modificare in senso migliorativo il suo operare, autolimitandosi ed, al contempo, ponendosi quale modello educativo per gli stessi confliggenti i quali, a loro volta, metteranno parimenti in campo le loro forze contrapposte.

Più che posizione di supremazia nei confronti degli altri, il potere del mediatore discende – oltre che dal suo ruolo e dalla responsabilità del compito che è chiamato a svolgere – soprattutto dalla autorevolezza conferitagli rendendo palese la sua 'autenticità'. Dovrà, quindi, porre attenzione a non cadere nei tentativi di subordinazione dell'altro.

Facile è trovarsi invischiati nell'uso perverso della forza di volontà, della persuasione, della logica dell'argomentazione, del convincimento forzato attraverso il ragionamento, sino a cadere vittime del terrorismo psicologico, della manipolazione, dell'irritamento, dell'inganno, non solo degli altri ma altresì di sé stessi.

Niccolò Machiavelli, nel diciottesimo capitolo de Il Principe, dedicato alla Lealtà del Principe, indica quelli che, a suo avviso, costituiscono gli elementi fondanti del potere: il Principe, infatti, «all'occorrenza, deve saper esser bestia oltre che uomo, deve essere in grado di simulare e deve potersi muovere con competenza nel regno del male». Il Principe deve

sempre saper fare «quel che occorre per vincere e conservare il potere», pertanto anche uccidere, secondo il modello di Cesare Borgia, duca Valentino, esempio del mentire, corrompere, assassinare .

Al contempo il potere deve reggersi sul consenso: il Principe non deve esser «sempre costretto a tenere il coltello in mano», ma deve cercare di «assicurare ai propri sudditi il maggior vantaggio possibile». Un Principe, infatti, «deve avere il popolo amico, altrimenti, nelle avversità, non può salvarsi»: chi governa deve suscitare il timore senza l'odio, perché «si può essere temuti e nello stesso tempo non odiati». Per il Principe potere e successo sono determinati da combinazioni di «virtù e di fortuna»: naturalmente le «virtù» del Principe sono prive di ogni significato etico, e corrispondono alle capacità, alle energie, all'efficienza – verrebbe da dire nell'accezione attribuita da Hillman all'organizzazione dello sterminio – nel mentre si rende necessario indurre e plasmare la fortuna, che «è donna ed è necessario, volendola sottomettere, percuoterla e contrastarla».

Il mediatore seriamente formato conosce in maniera approfondita le varie sfaccettature dei significati e delle implicazioni del potere – nel bene e nel male – correlati ai profili relazionali dell'esercizio del controllo, del desiderio di prestigio, del sentimento di ambizione, della forza del carisma, della gestione dell'autorità, dell'esercizio dell'ufficio inteso quale ruolo, della forza della reputazione, dell'ascendente, della resistenza, della leadership, della persuasione, dell'entusiasmo, della decisione, della tirannia, dell'intimidazione, del veto, e persino del potere sottile dalle origini invisibili ma dalle forti influenze.

La seduta di mediazione, infatti, è un teatro che mette in scena «il disordine» in queste dimensioni.

Occorre quindi saperle comprendere. La loro non conoscenza agirebbe come boomerang, determinando drammatici fallimenti professionali e personali.

Il potere ha le sembianze di ciascuna delle parti in mediazione e delle loro storie, ma anche quelle del mediatore. C'è il potere, che esalta e crea dipendenza.

Il potere di Zeus, padre degli Dei che tutto governa e tutto può; il potere di un Dio vigile ed amorevole quanto inflessibile; il potere di un padre che dispone; di un medico che salva la vita; di un giardiniere al servizio della natura.

Il potere di un'arma che uccide, di un'ideologia che sopprime, di una colpa che opprime o, all'opposto, quello della mente che crea, del genio che apre nuove strade, del cuore che nulla chiede e tanto dà.

Il potere di un'amicizia, di un sussurro amorevole, di un abbraccio, di una carezza.

Il potere di vivere e di esserci.

Etimologicamente il termine rimanda alla possibilità di fare qualcosa: potere deriva dal participio passato del verbo latino posse, composto dall'aggettivo potis, 'capace' con il verbo essere: si perviene, quindi, alla visione del potere come a 'capacità d'essere', senz'altro dipendente da fattori economici, ma anche biologici, sociali, culturali, legati alla formazione della persona.

Se poniamo mente all'immagine del mediatore, ci si chiede in quali termini egli è 'capace di essere'.

Il potere di un mediatore di sedurre e soggiogare alle sue scelte 'giuste', o forse quello d'insinuare azioni, idee, modi di essere, poiché egli è depositario della 'capacità di essere' garante dell'esistenza altrui nel giungere alla soluzione del conflitto?

In realtà nulla di più diverso.

Il mediatore ha di fronte persone che nell'azione conflittuale esercitano, in competizione fra loro, una forma di potere destinata alla distruzione di chi lo sperimenta e di chi lo attua. Di questo, della veemenza e della portata delle loro azioni, egli deve essere consapevole e deve mantenersi vigile per svincolarsi dalla pretesa di imporre ad altri il proprio modo di pensare e di vivere, scelta quest'ultima senz'altro più facile ed idonea a condurre ad una soluzione in tempi più brevi, ma certamente meno efficace.

Il mediatore deve vincere lo scoramento, la rassegnazione e l'impazienza di raggiungere il risultato, perché con il suo esempio, scandagliando sempre più a fondo, possa determinare un'inversione di rotta rispetto ai giochi di potere, innestando un circolo virtuoso: non l'oppressione ma l'espressione, non la soppressione ma la genesi, non il veto ma l'affermazione.

Il mediatore ha l'energia, l'autorità, l'autorevolezza idonee per indurre i configgenti ad esercitare il loro potere, o meglio la loro potenza, evidenziandone in crescendo la forza propositiva, quanto più è capace di lasciare in ombra la propria vanità, rappresentando e facendo rappresentare ad essi il loro ruolo esistenziale, non quello che altri hanno scelto per ciascuno di loro.

Ma come si manifesta, in concreto, il potere del mediatore nelle situazioni operative?

In cosa dovrebbe consistere, quali sono le sue caratteristiche, in qual modo si esplica, su quali idee è riposto?

Questi interrogativi trovano – a mio avviso – giustificazione nel fatto che il mediatore attraverso la sua opera mette in atto una regia discreta, ma rispettosa del necessario protagonismo da assegnare ai contendenti: non riveste ruoli di 'comando', di 'forza', o di 'persuasione'.

Si può parlare di potere esercitato coralmemente, ove il mediatore, come Caronte, conduce i confliggenti oltre la propria personale tempesta emotiva, sino a ritrovare sé stessi ed, in questo modo, l'altro.

Per riuscirvi, il mediatore deve necessariamente rendere visibili le caratteristiche individuali capaci, più di altre, di spingere verso un processo di rinnovamento e crescita, consentendone l'esaltazione, pur nel dolore e nella fatica, affermando la libertà dell'errore.

Quello del mediatore è un potere generativo, di una genesi che comunque non gli è propria, ma appartiene unicamente ai confliggenti. Per analogia viene alla mente il lavoro del traduttore che, di fronte ad un'opera deve far attenzione a non tradire il pensiero dell'autore ed, al contempo, entrare mediante lui in una cultura alla quale dare una voce diversa in una lingua «altra».

In questo senso il mediatore, attraverso l'accoglienza, la disponibilità a fungere da specchio, il suo modo di essere, dà voce al vissuto dei confliggenti e, solo così, essi potranno andare 'oltre', poiché avranno sviluppato la 'capacità' di decidere.

Il mediatore ha nelle proprie mani l'esistenza di persone che può e deve accogliere con umiltà, pur nella consapevolezza piena e determinata del suo agire e nella fiducia, rinunciando agli aspetti secondari per concentrarsi su ciò che genera prosperità, senza sacrificare alcunché, neppure sé stesso.

Nell'esercizio del potere deve, allora, mantenersi la gratuità dello stesso; un po' come accade in natura, ove frutti e fiori possono favorire una crescita successiva solo se abbandonano sul terreno i loro semi, una parte importante di sé che, tuttavia, ove non si depositasse non consentirebbe alla vegetazione di esistere: naturalmente ciò è cosa del tutto indipendente dalla necessità e dal dovere di assicurare al mediatore una remunerazione adeguata all'importanza della sua prestazione.

Nel fare ciò è indispensabile che il mediatore vigili attentamente in primis sulla propria persona, affinché la consapevolezza delle forti implicazioni del suo agire sugli altri non si trasformi in 'corruzione' personale, portandolo a divenire vittima di una sorta di senso di onnipotenza: vi può riuscire mantenendo viva in sé quella forma di pietas umana che consente di evitare che venga meno il senso del proprio agire.

Il potere del mediatore consiste, quindi, in un grande atto di responsabilità sia verso la propria persona, sia nei confronti della crescita dei 'suoi' utenti.

La radice latina della parola 'responsabilità' è d'aiuto a comprenderne il significato: capacità di rispondere, di reagire. Forte è la responsabilità del mediatore chiamato ad esercitare azioni dalle quali il potere non può essere scisso.

Ma quale è il potere di un mediatore che non giudica, interloquisce il meno possibile, non consiglia, non suggerisce, ma lavora per rendere protagoniste le parti in contesa, ascolta molto e parla pochissimo, prevalentemente per metafore?

addirittura potrebbe apparire una ‘debolezza’ del mediatore, ‘lasciarsi condurre’ attraverso i percorsi conflittuali dei contendenti con la flessibilità che si addice a chi deve saper intervenire con l’ascolto adeguato, al momento giusto, anche con momenti di silenzio, con opportune domande di stimolo, senza pilotare o manipolare, ma orientando con il dovuto tatto i contendenti verso il confronto, per ripristinare il dialogo fra loro.

Quale potere allora? Su quali presupposti è fondato? In qual modo il potere del mediatore può coniugarsi alle idee di efficienza, crescita, servizio e «manutenzione»?

Innanzitutto non ci si riferisce al solo potere dell’efficienza, pur necessaria, quando si accompagna all’idea di crescita, quasi a regolarla. Il rischio è, con tutta evidenza, di scadere nella funzione orientata soltanto ai risultati, costi quello che costi: nei campi di sterminio nazisti l’incremento delle uccisioni rappresentava l’impeccabile efficienza dell’organizzazione nel raggiungere gli obiettivi pianificati, ed era motivo di vanto per chi era deputato a dirigerne l’organizzazione .

In nome dell’efficienza il mediatore, se non sono circoscritti con rigore i confini, può fallire l’obiettivo per il quale è chiamato ad operare, privilegiando il raggiungimento ‘estorto’ di accordi non realmente condivisi dai confliggenti.

Quale significato assegnare, poi, all’idea di crescita? Di progresso, di miglioramento, di sviluppo? O di spinta che può evolvere in atteggiamenti competitivi di sopravvivenza e di vittoria assai poco consoni alla modalità di essere del mediatore ed – almeno potenzialmente – prossimi alla prevaricazione?

Il potere della crescita personale, interiore, deve essere connotato dall’approfondimento, vale a dire dalla capacità di fermarsi, ‘entrare nel problema’ per andare sino in fondo, cogliere tempestivamente ciò che sta accadendo, sapersi fermare per mettere ordine nel caotico ordine degli eventi. La crescita si caratterizza anche per l’intensificazione, intesa non già nel senso di espansione, bensì orientata verso valori qualitativamente diversi, quali la dedizione, la passione, l’entusiasmo per quello che si sta facendo; anche l’approccio estetico è rilevante, in quanto è importante saper cogliere la ‘bellezza’ dello svolgere ‘bene’ i propri compiti. La ripetizione testimonia anch’essa il potere di crescita se vi associamo, come ad esempio in ambito artistico, il piacere nel realizzare l’opera, curarne le rifiniture, coltivare la precisione, con modalità di azione attraverso le quali le cose diventano belle .

Ulteriore manifestazione del potere di crescita è la spoliazione, non la perdita, ma l'esigenza di far piazza pulita – con coraggio ed in maniera rigorosa e radicale – delle identità cui ciascuno è legato in modo acritico, allorquando si rivelino superate, astoriche.

Altra idea del potere di crescita è lo svuotamento, che evoca immediatamente il potere del mediatore di essere in grado di accogliere ciò che l'altro gli consegna: il mediatore, con autentico ascolto empatico, facendo il vuoto nei propri pensieri, deve farsi 'contenitore' anche delle ansie e delle paure dell'altro, senza farsene coinvolgere emotivamente.

Il potere del mediatore si trova, come si è detto, anche nelle nozioni di servizio e di manutenzione, determinandone la latitudine. Servizio come dono, non come asservimento o diminuzione della dignità personale, che umilia, privandola di valore, l'attività umana, e neppure, come ben sottolinea Hillman, «un servizio arido, privo di fantasia. Un buon servizio “fa quel passo in più”, “esce dal suo normale percorso” rivela variazioni immaginative, trova il modo giusto per soddisfare. Si rivolge all'immaginazione e rallegra l'immaginazione ma anche i sensi. È Barocco più che Bauhaus» .

È la potenza del servizio di qualità che si realizza in mediazione e che offre a chi lo compie e a chi lo riceve il piacere della bellezza dell'esecuzione, aggiungendo valore ad un'azione che altrimenti sarebbe soltanto una transazione. La mediazione è un servizio che esalta la dignità di chi lo compie e di chi lo riceve, dignità che si esplica attraverso il rispetto, poiché effettuato con la premurosa attenzione propria di chi si prende cura con rispetto (ri-spettare equivale a guardare ancora), servizio high touch, ad alto contatto, piuttosto che high tech, ad alta tecnologia . Un servizio che non soggiace alle regole del calendario lavorativo, che prescinde da fine settimana, feste, e ferie, né trova costrizioni nella propria agenda, quali altri appuntamenti nello stesso giorno della seduta di mediazione.

Le necessità delle persone a volte richiedono risposte immediate in base all'evoluzione del conflitto. Ed il mediatore deve avere la disponibilità di assicurarle sovvertendo altri suoi impegni, riuscendo ad intervenire all'occorrenza, anche intrattenendosi al telefono in orari non canonici. Infatti ogni intervento tardivo, oltre che inutile, potrebbe compromettere l'evoluzione in atto e rendere più contorte le situazioni che invece attendono di essere dipanate e risolte.

Manutenzione: altro termine da chiarire nella sua più profonda accezione. Il buon servizio esige manutenzione, riconducibile alla necessità di attenzione continua che comporta costante cura dell'attività svolta, sì che dopo la seduta è bene che la si riesamini scrivendone, come successivamente meglio diremo. Abitudine utile da acquisire e applicare con disciplina anche sotto il profilo del mantenimento del proprio ben-essere che mai è trascurabile, pena il rischio di compromettere l'operato e l'immagine di sé come professionista e come persona,

trattandosi di un'attività che, come tutte le professioni caratterizzate da relazioni d'aiuto, coinvolge – come si è detto – intimamente nel profondo.

Manutenzione non significa solo mantenere, nel senso di conservare, un giusto equilibrio attraverso la liberazione dalle scorie relazionali, veri e propri «veleni» cumulati durante l'esposizione alle situazioni di conflitto da gestire.

Manutenzione, dal latino manu tenere, nel suo significato letterale indica il tenere in mano: tenere in mano come capacità direttiva, una mano che indica, dirige, ed ha la situazione sotto controllo come il manager, altro termine di derivazione latina, che contiene in sé il termine mano, ma anche un altro tipo di mano quella che percepisce, palpa – palpare evoca, infatti, il palmo della mano – tasta, «ausculta» il compito da eseguire in rapporto allo stato delle cose.

Da questo punto di vista, più che una fatica, un'operazione onerosa, la manutenzione diventa un dono che il mediatore fa non solo a sé stesso, al proprio ben-essere con un importante rinnovamento del livello di autostima attraverso la percezione della reale utilità della propria opera, ma dono anche nei confronti degli altri che fruiscono di un impegno autenticamente affidabile, e per questo utile ai litiganti ed alla società.

Si tratta della ri-scoperta di comportamenti che, immiseriti nella prospettiva della società consumistica, per contro nella prospettiva della responsabilità sociale possono contribuire all'altrui benessere assumendo – come si è detto – lo spessore del dono, della reciprocità e della relazione integrate in un progetto volto alla realizzazione della felicità comune. Sono comportamenti che rifuggono dall'enfatizzazione – sino all'adorazione – della crescita, della produttività, della maniacalità dell'efficienza.

Su questi rischi il mediatore deve esercitare una costante vigilanza.

4. Un giudizio che non giudica: la raffinatezza della mediazione

Solo una terza persona può spostare gli ostacoli intervenendo sui punti di vista differenti delle parti e facendo sì che vengano riconosciute le cause del conflitto. Soltanto tramite l'ascolto e la comprensione delle ragioni di entrambi i confliggenti, si può pervenire al patto, all'accordo che non umilia nessuno dei contendenti e riconosca ad entrambi pari dignità, rendendo possibile la convivenza .

Nella trama dell'episodio di San Francesco e del lupo di Gubbio abbiamo rappresentata l'azione della mediazione con la scelta di una figura terza fra le due parti in conflitto, ed è evidenziata l'importanza dell'ascolto separato delle ragioni delle due parti, come sono evidenti il riconoscimento dei ruoli, la responsabilità del persecutore, la scoperta della motivazione profonda, l'accordo separato ed il patto conclusivo comune.

Il tema è di innegabile rilevanza, poiché solo la mediazione porta tutti ad uscire allo scoperto, consentendo soluzioni senza danno, tanto dall'una, quanto dall'altra parte, a condizione che l'accordo non sia riposto su di un intervento dall'alto, bensì sulla graduale costruzione di un inedito approccio mentale.

Il giudizio che ha guidato San Francesco nei confronti del lupo di Gubbio si può definire un giudizio a-valutativo, che ha permesso un'autentica posizione di neutralità evitando l'indifferenza o l'omologazione al pensiero comune.

Soltanto esercitando una forma di giudizio a-valutativo è possibile veder chiaro per portare altri ad un percorso di vita più soddisfacente: il mediatore si serve di ciò per esercitare forme di valutazione e di giudizio prima su di sé, poi sugli altri, ed è disposto a giudicare sé stesso ed a mettersi in gioco.

È consapevole del fatto che ciascuno pensi ed agisca secondo personali categorie che possono, ma ciò non è dato per scontato, avvicinarsi all'interno di un medesimo sistema culturale, pur restando schemi personali.

Il mediatore, pertanto esercita una razionalità critica, non una razionalizzazione; una razionalità che si pone in posizione dialogica con l'esistente, e riconoscendo l'importanza della dimensione affettivo-relazionale, ammette le sue insufficienze. Non giudica, quindi, per opprimere, ma è pronto ad accettare ogni forma di giudizio mantenendo una posizione di equilibrio nei confronti del giudizio, non demonizzandolo, riferendolo sempre all'azione e mai alla persona.

In questo modo il mediatore è facilitato nell'essere imparziale e valutare con obiettività, senza lasciarsi influenzare da interessi particolari o pregiudizi.

Un elemento necessario per costruire una buona relazione in mediazione è porsi quindi nella condizione di ascolto non giudicante, che lasci spazio all'altro affinché possa rendere palesi le sue emozioni, i suoi valori, i suoi pensieri. Ciò rende più facile al mediatore assumere posizioni di neutralità, non prendendo posizione per alcuna delle parti: solo così egli può favorire vere modalità di espressione, dalle quali discendono le successive rielaborazioni personali.

Si tratta sempre di riconoscere libertà all'altro, a ciascun confliggente, onde evitare distorsioni che decreterebbero il sacrificio di una persona all'altra e, quindi, la negazione di una vera conciliazione voluta e condivisa dai confliggenti.

Il mediatore, inoltre, deve continuamente avere consapevolezza della quantità e varietà di pregiudizi che albergano in lui, spogliandosi di ogni 'etichetta' involontariamente radicata e ben catalogata nella sua mente, presentandosi quale persona 'nuda', libera da pre-giudizi che

attribuiscono ad un soggetto caratteristiche, qualità e, a volte, anche modi di pensare, che non gli appartengono.

Ognuno è convinto di essere sereno ed obiettivo, mentre fazioso e di parte è sempre l'interlocutore: è il cosiddetto «pregiudizio della soggettività», per il quale siamo tutti convinti di controllare i nostri processi mentali agendo, di conseguenza, con una attenta valutazione delle circostanze che non riconosciamo, invece, agli interlocutori, che ci appaiono sempre ragionare per preconcetti.

In questo modo tendiamo ad ignorare o sottovalutare i fatti contrastanti con le nostre tesi mentali, mentre aderiamo a quelli che confermano il nostro punto di vista.

Il mediatore sa bene che l'uomo in lite non cerca la verità, ma la conferma delle proprie convinzioni.

Due uomini litigano. La discussione è: «Una fetta di pane cade con il lato imburrato sopra o sotto?». Il primo dice: «Con il lato imburrato sotto, ovviamente». Il secondo: «Con il lato imburrato sopra». «Facciamo la prova», ribatte il primo, «e vedrai che ti sbagli!». Così la fetta di pane ben imburrata è lanciata in aria. Ricade con il lato imburrato sopra. «Ho ragione io!», esulta il secondo. «Solo perché io ho commesso un errore», dice il primo. «Quale errore?», riprende il secondo. «Ho imburrato il lato sbagliato», risponde il primo.

L'uomo che litiga, come ho premesso, non è in cerca della verità. Mai vorrebbe andare alla radice delle cose. Troppe volte si ferma al 'tutto e subito'. Attraverso le modalità della mediazione, anche in situazioni di tensione, si percorre lo sforzo comune perché affiori la verità. E ciò rappresenta sempre un arricchimento ed un'apertura a sempre nuove soluzioni. Si parte sempre così: «Ciascuno di noi ha visto un film diverso», sino al disvelamento dell'equivoco.

Mai scordarsi che l'altro ha delle ragioni che all'interlocutore può sempre essere di aiuto conoscere!

5. L'umiltà, l'assertività e la responsabilità

L'umiltà e l'assertività rendono ancora più incisivo l'intervento del mediatore. Il mistero dell'altro rende umili, e questa consapevolezza crea armonia, valorizza l'uguaglianza nella differenza, l'ascolto della bellezza della diversità. L'umiltà non è la modestia, certo è umile chi conosce i propri limiti, che non è pieno di sé, non è superbo. In genere, non è invadente, è discreto, ma non per questo debole o dimesso. L'umiltà trae origine dall'idea del dono: quanto ci appartiene lo abbiamo ricevuto, e prima ancora di essere nostro è qualcosa che deve essere speso per il bene di tutti. È nella gratuità dell'amore e nella sovrabbondanza del dono che possiamo trovare equilibrio, pace e benessere.

L'assertività è un approccio che pone il mediatore nella condizione di gestire in modo positivo, propositivo e costruttivo i rapporti interpersonali. È uno stile che può essere appreso e che, con il tempo e la pratica, può essere continuamente perfezionato muovendo dal presupposto che non possiamo cambiare gli altri, ma possiamo cambiare noi stessi.

Si sostanzia di un modo di comunicare che nasce dall'armonia tra abilità sociali, emozioni e razionalità, senza necessariamente modificare la propria personalità.

L'assertività è basata su cinque livelli, rappresentati:

- dalla capacità di riconoscere le emozioni;
- dalla capacità di comunicare emozioni e sentimenti, anche se negativi;
- dalla consapevolezza dei propri diritti nel senso di avere rispetto per sé e per gli altri;
- dalla disponibilità ad apprezzare sé stessi e gli altri;
- dalla capacità di autorealizzazione e di decisionalità circa i fini della propria vita.

Per raggiungere questi obiettivi è necessario possedere un'immagine positiva di sé, quindi sicurezza e fiducia nel proprio operato.

Possedere queste caratteristiche comporta grandi capacità di autocontrollo, d'intervento sulle situazioni e di soluzione dei problemi, una sorta di «ambiente interno» rilassante, che permetta di percepire le difficoltà non come occasioni negative di frustrazione, bensì quali ostacoli da superare abilmente. Gli obiettivi dei diversi livelli sono raggiunti intervenendo sia sull'aspetto concettuale, di contenuto, sia sull'aspetto tecnico, riguardante il modo di agire e di comunicare.

La persona assertiva si comporta in un modo che la rende piacevole ed attraente, anche quando oppone dinieghi; è dotata infatti di un'ottima competenza sociale, è flessibile, concentrata su di sé anziché sull'altro, pronta ad assumere le proprie responsabilità.

È, in definitiva, una persona che afferma i propri bisogni e desideri; è autocritica e autoironica; comunica sentimenti e stati d'animo; accetta il punto di vista altrui; non giudica, ma valuta; cambia opinione, non è testarda; conosce i propri punti di forza ed i limiti; ascolta l'altro; è in grado di opporre rifiuti senza sentirsi in colpa; non subisce e non aggredisce; sa chiedere scusa ed ammettere i propri errori; ha trovato un equilibrio fra i propri bisogni e quelli degli altri.

Il mediatore che ha lo stile assertivo non si aspetta che gli altri si comportino come lui vorrebbe; ritiene un diritto dell'altro fare richieste ed un proprio diritto, nonché degli antagonisti, poterle rifiutare; ritiene prerogativa di ciascuno comunicare le proprie emozioni.

Responsabilità è il termine chiave per eccellenza, che corrisponde al latino sponsio: promessa, impegno. Impegno per il mediatore rispetto al raggiungimento degli obiettivi del suo intervento con riferimento alla relazione fra e con i confliggenti; alla promozione del senso di responsabilità civile e sociale cui può dare un forte contributo, anche rendendo le parti responsabili rispetto alle loro azioni ed alle conseguenze che queste hanno avuto su chi le ha subite.

Il mediatore ha la duplice responsabilità dell'essere e del fare.

Detiene conoscenze specifiche e profonde sulla mediazione e sui conflitti (l'essere). È un professionista che pone in atto tutti gli strumenti e le strategie proprie della mediazione (il fare).

La possibilità di rappresentarsi come 'essere mediatore' ed, al contempo, 'fare mediatore' comporta che 'essere mediatore' significhi possedere una profonda cultura atta a permettere di comprendere il paradigma della mediazione, inclusa la capacità di accoglienza dei contendenti e di ripresa del dialogo tra loro interrotto.

'Fare' il mediatore significa, invece, diventare professionista neutrale ed imparziale, schivo da pregiudizi negativi o positivi, pur riconoscendosi egli stesso frutto della cultura di appartenenza: in questo modo i confliggenti potranno negoziare la soluzione pacifica del loro problema attraverso 'regole' condivise che aiutino ad ordinare e rendere comprensibile la complessità dell'evento.

Per conciliare i due aspetti 'essere' e 'fare', il mediatore deve anche 'essere formatore', o meglio 'dare formazione': questa è forse la terza via della mediazione, che coniuga essere e fare, come un professore di musica che sia anche concertista. Il mediatore 'formatore' promuove la ricerca in profondità delle radici della diversità entro le identità tanto individuali, quanto di gruppo. Proprio queste identità, definiscono le differenze: il cambiamento avviene per differenza non per sovrapposizione né, tanto meno, per omologazione.

La responsabilità dell'intervento di mediazione si realizza nell'aiutare i terzi a scoprire sé stessi e gli altri, nel loro presente e nel loro divenire: per fare ciò occorre che il mediatore aiuti i litiganti a comprendere che è possibile leggere gli eventi della vita come portatori di significati che, compresi, divengono occasioni di maturazione, di cambiamento.

L'equa funzione del 'mediatore formatore' diventa quindi quella di aiutare le persone ad assumere e sviluppare la titolarità della propria soggettività e dell'espressione di essa, favorendo la conoscenza della gestione del conflitto, che è possibile soltanto attraverso l'accettazione della sfida verso il mutamento e, quindi, dell'apprendimento dei passaggi fondamentali della mediazione, nella convinzione che possano coesistere differenze, ma che esse non sono d'ostacolo al raggiungimento di un accordo.

Mediante il senso di responsabilità assunta e testimoniata dal mediatore, questi favorisce le scelte delle parti in conflitto, sì che queste possano porre in gioco il proprio essere adulte, ovvero il diritto di ricercare le soluzioni individuali e di mantenere gli impegni concordati: a mio avviso, è questa la vera chiave di volta, la vera innovazione della mediazione.

Si tratta del riconoscimento e della presa di possesso della propria identità, scegliendo di non subordinarla a modelli o convenienze sociali che ne mortificherebbero l'essenza, bensì trovando forme nelle quali vederla riconosciuta. Non è un atto di prepotenza, di asservimento dell'altro e del reale, ma il riconoscimento della ricchezza del confronto.

È un processo lungo, impegnativo, affrontabile mediante l'autoriflessione, il decentramento, la sintesi, muovendo dai fatti accaduti, azioni che devono essere compiute, in forma responsabile, unicamente da ciascun confligente affiancato da un mediatore sapientemente capace di accogliere, sostenere, ammonire, vigilare, spronare, ma anche di farsi da parte, quando occorra.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

DOCUMENTO

MAGGIO 2016

INDAGINE SULL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE DEL COMMERCIALISTA: LE VALUTAZIONI





**A cura della
Commissione per lo studio
dei Principi di Valutazione
d'Azienda**

CONSIGLIERE DELEGATO
Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO
Andrea Foschi

PRESIDENTE
Ascanio Salvidio

COMPONENTI
Paolo Pietro Biancone
Marco Fantoni
Carmen Gallucci
Antonio Gitto
Alberto Leone
Riccardo Losi
Ruggiero Pierno
Roberta Provasi
Maurizio Ragno
Gianluca Risaliti
Andra Scaini
Marco Stabile
Marco Villani
Martino Zamboni

ESPERTI ESTERNI
Alberto Tron

RICERCATORI
Tommaso Di Nardo
Matteo Pozzoli
Gianluca Scardocci



Indice

<i>Presentazione</i>	III
<i>Prefazione</i>	IV
<i>Premessa</i>	VI
Sezione 1. Le valutazioni economiche e il ruolo delle valutazioni nell'attività professionale del commercialista (Domande 1 - 3)	1
Sezione 2. Il profilo del commercialista valutatore (Domande 4 - 8)	3
Sezione 3. Oggetto della valutazione: le valutazioni d'azienda (Domande 9 - 14)	5
Sezione 4. I Principi generalmente riconosciuti per le valutazioni (Domande 15 - 18)	8
Sezione 5. Il contributo richiesto al Consiglio Nazionale (Domande 19 - 20)	10
Conclusioni	11
Appendice 1 – Piano di campionamento	12



Presentazione

Le valutazioni hanno rappresentato da sempre una funzione tipica del Commercialista. Il progressivo aumento della complessità economica e aziendale ha implicato necessariamente anche una evoluzione, da un lato, delle tecniche e, dall'altro lato, delle problematiche di valutazione.

Non vi è dubbio, poi, che le valutazioni economiche rappresentino un'attività di particolare rilevanza in ambito societario, contabile, gestionale e fiscale, contribuendo a rendere attendibili le transazioni ed efficienti i mercati.

In questa prospettiva, l'analisi dello stato dell'arte è un elemento informativo prezioso in quanto aiuta a comprendere le principali esigenze professionali nonché le peculiarità del Commercialista nel mondo della valutazione.

Il documento in oggetto è il risultato di una collaborazione tra il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti che ha comportato, come poi nel dettaglio specificato, la somministrazione di un questionario a un campione di Colleghi tramite l'indirizzario mail del Sistema Indagini della Fondazione.

Anche nel campo di analisi che è oggetto del presente contributo, non vi è dubbio che il coinvolgimento diretto dei Commercialisti - che sono i destinatari ultimi delle ricerche effettuate - sia fondamentale per avere contezza delle realtà operativa e comprendere il percorso evolutivo delle discipline professionali.

Il progetto, peraltro, è sicuramente di interesse non solo per i Commercialisti, poiché il questionario si focalizza anche sulle principali problematiche che emergono, in via generale, nell'attività valutativa, fornendo, per questo, spunti di riflessione e considerazione per tutti i soggetti a vario titolo interessati alla materia.

Il documento, per quanto detto, ambisce allo sviluppo futuro dell'attività scientifica e applicativa della tematica.

Giorgio Sganga
Presidente Fondazione
Nazionale dei Commercialisti



Prefazione

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è fortemente coinvolto nell'ambito tematico delle valutazioni economiche. La stima di aziende, di partecipazioni societarie, di beni immateriali, di diritti e di patrimoni, rientra fra le attività elencate dal decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139. Inoltre, come la presente indagine dimostra, essa riveste un importante ruolo nello svolgimento della professione, sia per frequenza degli incarichi, che per la loro importanza economica.

Il Consiglio Nazionale sostiene e promuove il miglioramento della qualità delle valutazioni, sia direttamente, per mezzo della Commissione per la valutazione d'azienda, sia tramite il supporto, anche finanziario, tanto nei confronti dello standard setter italiano in fatto di "principi di valutazione", la Fondazione Organismo Italiano di Valutazione (OIV, del quale il CNDCEC è cofondatore, quale soggetto promotore), che dell'International Valuation Standards Council (IVSC, del quale il CNDCEC è "membro istituzionale").

Peraltro, il Consiglio ha preso recentemente contatti anche con la Società Italiana dei docenti di Ragioneria ed Economia aziendale (SIDREA) per sviluppare in modo sinergico, anche con riferimento alle valutazioni, progetti congiunti su temi di interesse per la professione e la comunità scientifica.

Occorre, ancora, porre in rilievo che l'interesse del Consiglio Nazionale nella materia è documentato anche dalle recenti traduzioni - alla data di stesura del documento, ancora in pubblica consultazione - degli International Valuation Standards (IVS)¹.

In questa prospettiva, per fornire una rappresentazione adeguata dell'attuale coinvolgimento della Professione nel mondo delle valutazioni e, conseguentemente, orientare meglio i propri sforzi, il Consiglio Nazionale ha deciso di condurre, per mezzo della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, un'indagine sul tema, somministrando un apposito questionario ad un campione significativo di iscritti all'albo.

Il questionario, che si presenta nel prosieguo assieme alle risposte ottenute, è orientato a definire il ruolo, le peculiarità e le esigenze degli iscritti in relazione all'ambito delle valutazioni. A tale riguardo, è necessario sottolineare da subito che la ricerca concerne le "valutazioni economiche" nel loro insieme, intendendo con tale termine, non solo le valutazioni d'azienda, bensì tutti i processi di valutazione in cui sono richieste conoscenze specifiche e in cui, contestualmente, l'iscritto all'albo può intervenire per espletare incarichi di valutazione. Oltre alle richiamate valutazioni d'azienda sono, perciò prese in considerazione anche altre tipologie di valutazione, come, per esempio, le valutazioni di titoli, le valutazioni immobiliari e degli strumenti finanziari, le stime di patrimoni in genere, nonché le valutazioni per il bilancio. Con riguardo a queste ultime, si ritiene che esse rientrino a pieno titolo tra le valutazioni economiche. E ciò, non solo con riferimento a quanto stabilito dai principi contabili internazionali (che interessano un numero limitato di società italiane), bensì in ragione dell'evoluzione dei principi contabili nazionali avvenuta negli ultimi anni.

¹ Il progetto in parola si completerà con la pubblicazione, una volta completato l'iter di consultazione, delle traduzioni ufficiali degli IVS con il Consiglio Nazionale dei Geometri e Geometri laureati.



Il questionario - articolato sulla base anche di altre iniziative analoghe svolte a livello internazionale, quale in particolare una recente divulgazione compiuta ai propri iscritti da parte della The Appraisal Foundation - è idealmente suddiviso nelle seguenti cinque sezioni:

- *Sezione 1. Le valutazioni economiche e il ruolo delle valutazioni nell'attività professionale del commercialista (Domande 1 - 3);*
- *Sezione 2. Il profilo del commercialista valutatore (Domande 4 - 8);*
- *Sezione 3. Oggetto della valutazione: le valutazioni d'azienda (Domande 9 - 14);*
- *Sezione 4. I Principi generalmente riconosciuti per le valutazioni (Domande 15 - 18);*
- *Sezione 5. Il contributo richiesto al Consiglio Nazionale (Domande 19 - 20).*

Il seguente contributo rappresenta una chiave di lettura, fornita anche grazie ad un'analisi interpretativa della già citata Commissione per la valutazione d'azienda, sui risultati emersi dalla ricerca.

Raffaele Marcello

*Consigliere nazionale con delega a Principi contabili,
Principi di revisione e sistema dei controlli*

Andrea Foschi

Consigliere nazionale con delega al Diritto Societario

Ascanio Salvidio

Presidente Commissione Principi di valutazione d'azienda



Premessa

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC), su incarico del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ha condotto un'indagine statistica campionaria sull'attività professionale del Commercialista effettuata sulle Valutazioni.

Il questionario è stato somministrato mediante la piattaforma on line della FNC a un campione di 21.978 Commercialisti estratti mediante campionamento casuale stratificato dall'indirizzario mail del Sistema Indagini FNC. Il campione di rispondenti è pari a 1.276, l'1% di tutti i Commercialisti iscritti all'Albo nazionale all'1.1.2016.

Nell'allegato 1 al presente Report statistico è descritto il piano di campionamento con l'illustrazione dettagliata dei domini campionari e delle quote sull'universo del campione di rispondenti.

Il presente report fornisce, per ogni domanda del questionario, le frequenze in percentuale delle risposte del campione.



Sezione 1. Le valutazioni economiche e il ruolo delle valutazioni nell'attività professionale del commercialista (Domande 1 - 3)

Domanda 1: A quale livello sei interessato professionalmente nelle valutazioni?

A quale livello sei interessato professionalmente nelle valutazioni?	
Opzioni di risposta	Risposte percentuali
È la mia attività principale	8,1%
Molto	18,8%
Saltuariamente	50,0%
Quasi mai	18,0%
Mai	5,1%

La prima domanda del questionario concentra la propria attenzione sul livello di attività dei commercialisti nell'attività di valutazione.

La metà dei rispondenti afferma di svolgere l'attività valutativa come attività saltuaria. Tale risultanza è coerente con l'esercizio di una professione orientata all'esercizio di operazioni afferenti a molteplici settori e ambiti disciplinari; in questo contesto, le attività valutative rappresentano talvolta un incarico collegato o accessorio ad altre attività, come l'esecuzione di operazioni straordinarie, la redazione del bilancio, le esecuzioni immobiliari, i conferimenti.

Una parte significativa dei rispondenti si discosta da tale orientamento essendo molto coinvolto in attività di valutazione (18,8%) o quasi mai coinvolto (18%).

Altra parte non irrilevante dei rispondenti (8,1%) ha indicato che le valutazioni rappresentano la parte principale della propria attività. Tale risultato può avere diverse interpretazioni, considerato che l'attività valutativa è un'attività professionale importante, ma contestualmente rappresenta storicamente nella gran parte dei casi un filone professionale, come detto, correlato allo svolgimento di operazioni e/o incarichi più ampi. Sicuramente parte dei commercialisti interpellati ha interpretato correttamente in senso esteso l'ambito professionale delle valutazioni, interessando queste le valutazioni non solo aziendali, bensì anche le valutazioni di bilancio e le stime inerenti lo svolgimento di incarichi professionali.

Appare, poi, evidente che taluni iscritti esercitano la propria attività con riferimento a una specifica azienda (ruolo noto a livello internazionale come "*professional accountant in business*") o in campi aziendali particolari (società di consulenza, fondi di investimento, etc).

Stante, quindi, che sia indubbio che esiste una parte di iscritti all'albo specializzati nell'attività valutativa, come avremo meglio di evidenziare anche con l'esame delle successive risposte, è possibile, in ultimo, che il dato risulti - anche se solo limitatamente - alterato in ragione del fatto che abbiano risposto al questionario in misura prevalente coloro che sono effettivamente interessati all'ambito delle valutazioni.



Domanda 2: Da quanto tempo sei interessato alle valutazioni?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Più di 20 anni	25,5%
10 - 20 anni	28,3%
5 - 9 anni	19,9%
1 - 4 anni	17,0%
Meno di un anno	9,4%

La seconda domanda è orientata a considerare l'arco temporale in cui gli interpellati hanno svolto la propria attività di valutazione. Circa 1 rispondente su 4 effettua valutazioni da più di 20 anni ed è possibile dire che più della metà di coloro che hanno risposto svolgono valutazioni da più di 10 anni.

Riproducendo tali risultanze su scala nazionale, ne emerge che le valutazioni rappresentano un ambito professionale tradizionale e storico per i commercialisti, soprattutto se si considera che la fascia dei rispondenti avente un'età inferiore ai 40 anni ha indicato in maniera prevalente di operare nel campo delle valutazioni da meno di 10 anni. Infatti, solo lo 0,9% degli under 40 opera nel campo delle valutazioni da più di 20 anni contro il 26% della classe 41-60 e il 55% degli over 60.

Domanda 3: Quanto tempo della tua attività professionale dedichi alle valutazioni?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Più del 50%	4,5%
30% - 49%	7,3%
20% - 29%	14,4%
10% - 19%	21,6%
Meno del 10%	52,1%

A conferma di quanto già espresso, le attività valutative in molti casi risultano essere abbinata e correlate ad altre tipologie di attività, considerato che circa la metà dei rispondenti dedica meno del 10% del proprio tempo a tali operazioni e che quasi il 90% dedica meno del 30% del proprio tempo lavorativo alle valutazioni.

È, peraltro, interessante osservare che circa il 26,5% di coloro che hanno indicato (Domanda n. 1) che le valutazioni rappresentano la propria attività principale (8,1% complessivo dei rispondenti) dichiara contestualmente di dedicare meno del 10% del proprio tempo professionale a tale ambito. La lettura congiunta delle informazioni porta, tra le altre cose, a ritenere che gli incarichi di valutazione siano maggiormente remunerativi rispetto ad altre tipologie di incarico.

Allo stesso tempo, un altro 26,5% di coloro che hanno indicato che le valutazioni rappresentano la propria attività principale ha dichiarato di dedicare più della metà del proprio tempo a tale attività. Questi ultimi possono essere considerati come rappresentativi degli effettivi iscritti all'albo specializzati nella materia.



Sezione 2. Il profilo del commercialista valutatore (Domande 4 - 8)

Domanda 4: Quale dimensione ha il tuo studio?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Più di 50 persone (professionisti e staff)	0,8%
25 - 50 persone (professionisti e staff)	2,1%
10 - 24 persone (professionisti e staff)	12,3%
3 - 9 persone	41,2%
Meno di 3 persone (professionisti e staff)	43,6%

La Domanda n. 4 fornisce una panoramica sulla composizione dimensionale e, quindi, per molti aspetti organizzativa degli studi dei rispondenti.

La dimensione degli studi professionali italiani è tradizionalmente di piccole e medie dimensioni², come confermato anche dalla presente indagine. L'84,6% dei rispondenti rappresenta studi con una struttura organizzativa composta da meno di 10 persone. Appare interessante evidenziare che tale percentuale è ancora superiore (89,2%), se riferita a coloro che affermano di avere nelle valutazioni la propria attività principale (Domanda n. 1). La percentuale dei rispondenti che appartengono a studi di grandi dimensioni (più di 50 persone) e fa delle valutazioni la propria attività principale, nel senso dato a tale concetto nella lettura del questionario, è superiore alla media dei rispondenti.

Questo può significare che lo svolgimento di una importante attività valutativa appare svolta in modo prevalente da studi mono-personali (o "quasi" mono-personali), dediti in maniera importante a tale pratica. Allo stesso tempo, la presenza di specializzazioni può essere concentrata in misura superiore rispetto alla media in strutture di grandi dimensioni, in cui è possibile lo sviluppo di profili specialistici.

Domanda 5: Aderisci ad associazioni o gruppi/scientifici dedicati specificamente alle valutazioni? Domanda 6, se nella precedente Domanda è stato risposto sì: Quale?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Sì	1,8%
No	98,2%

² Si veda: IRDCEC (2012), L'evoluzione della professione di commercialista. Indagine statistica nazionale 2012, Milano, Il Sole 24 Ore.



La quasi totalità dei rispondenti non aderisce a gruppi professionali o scientifici organizzati e dedicati alla materia. Chi aderisce a gruppi di prassi professionale lo fa soprattutto tramite gruppi istituzionali nazionali, mentre chi aderisce a gruppi scientifici, lo fa prevalentemente tramite le università in ambito locale. Con specifico riferimento al collocamento dell'area di *valuation* in ambito scientifico, è interessante notare che gli insegnamenti connessi alle valutazioni afferiscono a diversi settori scientifici disciplinari (*in primis*, economia aziendale e finanza), confermando il fatto che la materia coglie sicuramente - per oggetto di valutazione e competenze richieste - aspetti interdisciplinari.

Domanda 7: Hai eseguito nell'ultimo anno corsi/seminari in materia di valutazioni? Domanda 8, se nella precedente Domanda è stato risposto sì: Quale corso/corsi hai seguito?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Si	22,2%
No	77,8%

La partecipazione a corsi/seminari sul tema è modesta. In sostanza, neanche un commercialista su quattro (22,2%) ha seguito nel corso dell'ultimo anno un seminario sul tema delle valutazioni.

Tale evidenza è, peraltro, giustificabile anche con la constatazione che la materia non è soggetta per propria natura a variazioni "regolamentative". Le valutazioni aziendali, per esempio, non sono disciplinate a livello normativo. Le valutazioni ai fini del bilancio sono solitamente illustrate all'interno di corsi concernenti la comunicazione finanziaria d'impresa.

È da rilevare, tuttavia, che, anche a seguito dell'emanazione dei Principi Italiani di Valutazione (PIV), rappresentativi delle *best practice* a livello nazionale, non sono stati rilevati numerosi eventi sul tema, come si evince anche dalle risposte raccolte alle domande n. 19 e n. 20.

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Organizzato (organizzati) dall'ordine locale	63,4%
Organizzato (organizzati) da una società di formazione	35,6%
Organizzato (organizzati) dall'università	10,9%

Appare, in questo contesto, che gli ordini locali coprano in buona parte la richiesta formativa, posto che coloro che hanno seguito corsi sul tema delle valutazioni lo hanno fatto in misura prevalente (63,4%) presso un ordine locale.



Sezione 3. Oggetto della valutazione: le valutazioni d'azienda (Domande 9 - 14)

Domanda 9: Per quale motivo sei coinvolto nelle valutazioni?

La principale motivazione per cui gli iscritti all'albo partecipano all'ambito valutativo consiste nelle valutazioni d'azienda.

Tra coloro che hanno risposto di essere coinvolti nelle valutazioni, circa 8 rispondenti su 10 (83,1%) hanno affermato di aver esperienza di valutazione d'azienda.

Altro campo di interesse per la professione è rappresentato dalle valutazioni di bilancio (58,8%). Sono rilevate limitate esperienze anche nell'ambito della valutazione degli strumenti finanziari (7,8%) e degli *intangibles* (7,1%). In realtà, anche il dato concernente gli strumenti finanziari è da considerare come un elemento evolutivo della professione, essendo tale tematica specialistica e richiedente conoscenze di finanza non tradizionalmente proprie del professionista di base.

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Valutazioni d'azienda	83,1%
Valutazioni di bilancio	58,8%
Strumenti finanziari	7,8%
Intangibili	7,1%
Altro (specificare)	4,8%

I rispondenti che hanno risposto di essere interessati alle valutazioni per altre problematiche hanno dichiarato di essere coinvolti professionalmente in operazioni quali procedure concorsuali (si veda anche commento alla domanda n. 10), cessione di quote, e valutazioni immobiliari.

Domanda 10, se nella precedente domanda è stato risposto "valutazioni d'azienda": Con quale finalità effettui le valutazioni d'azienda?

Alcune domande sono state concentrate sulla tematica della valutazione d'azienda, ambito di interesse già presunto prima dello svolgimento del questionario come prioritario per i commercialisti nel mondo delle valutazioni.

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Attività di perizie richieste dal tribunale (CTU)	24,7%
Procedure concorsuali	15,7%
Operazioni straordinarie	72,8%
Consulenze fornite per valutazione di partecipazioni ai fini della loro iscrizione in bilancio	32,6%
Altro (specificare)	15,1%



La prima preliminare domanda della Sezione è orientata ad analizzare la finalità con cui sono compiute le valutazioni da parte degli iscritti all'albo. 7 su 10 rispondenti dichiarano di effettuare valutazioni d'azienda nell'ambito delle operazioni straordinarie. Tale ambito risulta, in sintesi, il settore che richiede, per la presenza di previsioni normative *ad hoc*, uno dei principali interventi da parte dei professionisti.

Altra buona parte degli iscritti che hanno risposto di essere coinvolti nelle valutazioni d'azienda (32,6%) operano con le valutazioni d'azienda ai fini dell'iscrizione in bilancio dei titoli partecipativi o per l'espletamento di perizie affidate dal tribunale (24,7%).

Domanda 11, se nella Domanda 9 è stato risposto “valutazioni d'azienda”: Quali tipologie di aziende solitamente ti capita di valutare?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Micro aziende (meno di 10 dipendenti)	70,9%
Piccole aziende (10-50 dipendenti)	56,2%
Aziende di medie dimensioni (51-250 dipendenti)	16,2%
Aziende di grandi dimensioni (sopra i 250 dipendenti)	3,1%
Aziende quotate	1,2%

La risposta alla Domanda n. 11 induce a ritenere che i commercialisti abbiano come target di riferimento le PMI. Il 70,9% dei rispondenti ha esperienza di valutazione di micro-imprese, mentre solo il 3,1% ha effettuato valutazione di grandi imprese e l'1,2% di società quotate. L'interessamento dei professionisti nella valutazione delle imprese di minori dimensioni è confermato anche dalle risposte fornite ad altre domande (si veda, per esempio, risposte alle Domande n. 12 e n. 20).

Domanda 12, se nella Domanda 9 è stato risposto “valutazioni d'azienda”: Quali sono le principali problematiche che incontri nelle valutazioni d'azienda?

La Domanda n. 12 è basata sull'analisi qualitativa degli elementi ritenuti di maggiore complessità per la valutazione d'azienda.

Molti rispondenti hanno rinvenuto nella determinazione dell'avviamento e degli *intangibles* la principale criticità nelle valutazioni aziendali.

Alcuni commentatori hanno espresso l'opinione che il reperimento dei dati sia un elemento che può limitare una valutazione dell'attività aziendale. In questo contesto devono essere inserite anche le risposte che hanno più specificamente evidenziato come un elemento di difficoltà nell'espletamento di incarichi di valutazione d'azienda la reperibilità di bilanci attendibili o, più specificamente, l'ottenimento di misurazioni attendibili di valori di elementi specifici riscontrabili nell'informativa finanziaria, quali i crediti o il magazzino.



Altri hanno rilevato che spesso mancano piani previsionali attendibili, capaci di orientare le proprie proiezioni.

Altri ancora hanno menzionato quali elementi di criticità la determinazione di variabili, solitamente adottate per specifici criteri valutativi come il beta o i tassi.

In ultimo, deve essere evidenziato che parte dei commenti ha individuato, in linea generale, nella scelta del metodo la principale problematica.

Vale la pena porre in rilievo che, anche con riferimento alla domanda in oggetto, i professionisti hanno espresso parere che la valutazione delle imprese di minori dimensioni possa essere un'operazione complessa in virtù di vari fattori, come la difficoltosa reperibilità dei dati o l'applicazione dei criteri previsti dalla prassi a tale realtà.

Domanda 13: La tua attività valutativa è espletata in uno specifico settore? Domanda 14, se nella precedente Domanda è stato risposto sì: Quale?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Si	3,7%
No	96,3%

Le risposte alla Domanda n. 13 evidenziano la mancanza di una marcata specializzazione nell'ambito delle valutazioni. Anche coloro che esercitano in modo più consistente l'attività valutativa non sono orientati alla valutazione in uno specifico settore economico.

I casi di specializzazione settoriali sono assai limitati (3,7%). Coloro che hanno risposto di essere concentrati in un determinato settore hanno in prevalenza indicato i settori bancario, turistico e immobiliare come ambito di specifico interessamento. È rilevante osservare che i rispondenti hanno indicato come settore di specializzazione anche gli ambiti fiscale e del lavoro, a riprova del fatto che le valutazioni sono spesso collegate nel contesto professionale a contesti di più ampio intervento.



Sezione 4. I Principi generalmente riconosciuti per le valutazioni (Domande 15 - 18)

Domanda 15: Per eseguire gli incarichi valutativi applichi “principi generalmente riconosciuti”?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Si	87,3%
No	12,7%

Le risposte pervenute alla domanda sull'utilizzo dei principi generalmente riconosciuti indica un ampio utilizzo degli standard di *best practice* per l'espletamento degli incarichi di valutazione. L'87,3% dei rispondenti ha dichiarato di fare uso degli *standard* di riferimento, confermando, tra gli altri aspetti, come sia importante per la categoria avere un ruolo pro-attivo nella disciplina della materia.

Domanda 16, se nella precedente domanda è stato risposto sì: Quale set di principi solitamente applichi?

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
<i>Standard</i> professionali specifici nazionali o internazionali (per es. linee guida per le valutazioni immobiliari, AICPA, etc.)	28,0%
Principi Italiani di valutazione	55,6%
Principi internazionali di valutazione	9,4%
Prassi operative	59,0%
Principi desunti dalla prevalente dottrina	42,6%

Il dettaglio della Risposta 15 evidenzia come il principale punto di riferimento siano le prassi operative di settore (59%) e i Principi Italiani di Valutazione (PIV), emanati dall'Organismo Italiano di Valutazione (OIV), (55,6%). In particolare, è facile presumere che i PIV, essendo stati emanati recentemente (2015), sono destinati ad assumere nel corso del tempo ancora maggior applicazione³. In questa prospettiva, si deve rilevare che i Principi dell'OIV hanno già assunto sicura autorevolezza nell'ambito delle valutazioni. I Principi

³ Si veda: OIV, Principi Italiani di Valutazione 2015, <http://www.sfogliami.it/flip.asp?sc=mtu9c6gpfyjqt55gm74fgz9vnm&ID=120737>.



internazionali di valutazione emanati dall'IVSC⁴, di cui il CNDCEC è componente, sono ad oggi poco applicati (9,4%). Tuttavia, si deve considerare che il fattore linguistico rappresenta sicuramente un forte deterrente per buona parte della Categoria. A tale scopo, considerato anche che i PIV sono "liberamente ispirati" agli IVS, il Consiglio Nazionale ha deciso di pubblicare le traduzioni italiane ufficiali degli IVS. Le traduzioni sono uscite successivamente allo svolgimento del questionario e prima della pubblicazione del presente contributo⁵.

Appare significativo anche l'utilizzo di standard professionali specifici (28%), come per esempio potrebbero essere le linee guida ABI sulle valutazioni immobiliari, segno che la professione è interessata al mondo delle valutazioni considerato nella sua interezza.

Domanda 17: Trovi i "principi generalmente riconosciuti" utili per lo svolgimento della tua attività valutativa? Domanda 18: Specificare il motivo

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Si	82,8%
No	17,2%

La risposta alla domanda evidenzia che risulta esservi un generalizzato riconoscimento alla prassi tecnica ed operativa in merito all'utilità di poter fruire di *standard* in materia.

Nello specifico, la maggior parte di coloro che hanno dichiarato di trovare utili i principi generalmente riconosciuti ha indicato che la loro adozione fornisce una linea guida all'espletamento degli incarichi di valutazione.

Alcuni hanno evidenziato la possibilità di rendere i risultati comparabili, tendendo a definire norme tecniche, laddove possibile, omogenee.

Altri hanno osservato che la loro applicazione conferisce autorevolezza e credibilità alle valutazioni, riducendo contestualmente anche il rischio professionale.

Taluni commentatori hanno osservato (in positivo e in negativo) che tali principi rappresentano solitamente una base di partenza, bisognosa di essere poi ulteriormente approfondita.

Chi ha manifestato evidenza negativa sull'applicabilità dei principi, ha sostenuto che i principi oggi *generally accepted* non sono sempre applicabili alle realtà da rappresentare.

⁴ Si veda: IVSC, *International Valuation Standards*, <https://www.ivsc.org/standards/international-valuation-standards>.

⁵ Si veda: IVSC, *I Principi internazionali di valutazione 2013* (traduzione a cura di CNDCEC), <http://www.cndcec.it/Portal/News/NewsDetail.aspx?id=e2e8c9a0-5e52-48a7-b91b-0b22c63b14ef>.



Sezione 5. Il contributo richiesto al Consiglio Nazionale (Domande 19 - 20)

Domanda 19: Cosa vorresti che facesse il Consiglio Nazionale per agevolare la tua attività di valutazione? Domanda 20, se nella precedente Domanda è stato risposto “Organizzazione convegni sul tema”: specificare il motivo

Opzioni di risposta	Risposte percentuali
Definire linee guida operative	82,5%
Predisporre traduzioni dei principi generalmente riconosciuti a livello internazionale	20,0%
Effettuare produzioni scientifiche sul tema	39,3%
Organizzare convegni sul tema	27,3%
Altro (specificare)	4,9%

I commercialisti ritengono che il Consiglio Nazionale dovrebbe principalmente concentrarsi (82,5%) sulla definizione di linee guida operative. Questo è, in effetti, anche il percorso intrapreso dal Consiglio Nazionale come evidenziato dall'Introduzione al presente contributo.

La Domanda n. 19 richiedeva a coloro che hanno considerato utile l'organizzazione di convegni sulla materia di esplicitarne il motivo.

Molti intravedono nei convegni un momento di approfondimento e confronto con i docenti e con i colleghi. In questa prospettiva, è evidenziato che i convegni sulla materia - che alcuni hanno rilevato essere non sufficienti - dovrebbero essere orientati a definire, in linea anche con quanto espresso in merito alla definizione di linee guida da parte del Consiglio Nazionale, le principali metodologie operative dei principi di base.

La presenza del Consiglio Nazionale come organizzatore dell'evento è, secondo alcuni, indicativo della presenza di una formazione di alto livello, in grado di definire prassi operative di settore.

In ultimo, è interessante considerare che parte dei commentatori ritiene che dovrebbero essere dedicati dal Consiglio Nazionale convegni in materia di valutazioni da effettuare con riferimento al particolare perdurante momento di crisi o con riferimento alle piccole realtà aziendali.



Conclusioni

Il questionario fornisce utili considerazioni in merito al ruolo svolto dal commercialista nell'ambito delle valutazioni economiche.

Anzitutto, dall'indagine emerge che le valutazioni sono parte integrante dell'attività del commercialista. La stragrande maggioranza (95%) è coinvolta, anche se con diversa intensità, nel mondo delle valutazioni.

Contestualmente, la percentuale dei commercialisti specializzati è piuttosto limitata. Circa l'8% dei rispondenti ha dichiarato di avere le valutazioni come attività principale; approssimativamente 1 su 4 dei commercialisti che considera le valutazioni la propria attività principale dedica più della metà del proprio tempo professionale a tale materia. Questi soggetti possono di fatto essere considerati i commercialisti specializzati nel campo delle valutazioni.

Chi appartiene al segmento dei rispondenti che considera le valutazioni la propria attività principale afferisce in misura superiore alla media dei rispondenti a studi mono-personali (o aventi struttura molto ridotta) oppure a studi di grandi dimensioni. Questo porta anche a ritenere verosimilmente che le fasce di specializzazioni si sviluppino maggiormente in studi appositamente dedicati all'attività valutativa e cioè in studi con dimensioni tali da consentire (o richiedere) a soggetti specifici di dedicarsi a settori professionali più di "nicchia".

Nella generalità dei casi, la valutazione risulta come una funzione professionale svolta in contesti più ampi. In particolare, le valutazioni, intese soprattutto come *business valuation*, appaiono perlopiù eseguite nel corso di operazioni straordinarie. La limitata specializzazione è riflessa anche nell'evidenza che non esiste uno specifico settore di riferimento per le valutazioni.

Risulta interessante ribadire che le valutazioni sono concepite in misura importante anche come valutazioni ai fini di bilancio, tema da sempre caro alla nostra categoria.

Per quanto concerne, specificamente, le *business valuation*, la categoria professionale appare dedicata alla valutazione delle PMI, stante che - come evidenziato nell'indagine - circa il 70% dei rispondenti che hanno esperienza di valutazione d'azienda ha affermato di essere solito valutare micro aziende (intese come aziende con meno di 10 dipendenti). Il tema è particolarmente delicato, poiché la valutazione delle PMI risulta essere dai commenti pervenuti al questionario anche un tema particolarmente complesso.

È opportuno ancora evidenziare che la Categoria segue le *best practice* di settore, dovendo ancora tuttavia adattare il proprio comportamento ai nuovi PIV, i quali sicuramente col tempo diverranno più applicati. Tale asserzione trova riscontro nella considerazione del tutto naturale che la grande parte dei rispondenti ritiene i principi generalmente riconosciuti di utilità per la valutazione e che allo stesso tempo, come detto, i PIV devono ancora essere diffusi e conosciuti sul territorio nazionale.

In ultimo, occorre considerare che i commercialisti attendono dal Consiglio nazionale un supporto operativo per l'adozione delle migliori prassi di settore. Non vi è dubbio, in questo contesto, che la maggiore attenzione della Categoria ricada sui temi che toccano più da vicino la professione come la valutazione delle PMI, le valutazioni legali e le valutazioni ai fini fiscali. Anche in questa previsione, il presente questionario appare utile per delineare l'attività futura e calibrare la misura dell'intervento da produrre per effettuare un servizio utile agli iscritti.



Appendice 1 – Piano di campionamento

L'indagine campionaria

Si definisce indagine campionaria l'indagine effettuata rilevando le caratteristiche sulle unità di un sottoinsieme dell'universo di riferimento. L'obiettivo di un'indagine campionaria è quello di estendere i risultati campionari all'universo attraverso la stima di una o più caratteristiche (parametri) della popolazione. Se, ad esempio si è interessati a misurare la percentuale di Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili che effettivamente esercitano la professione in Italia, si dovrà utilizzare come stimatore la percentuale di Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili che effettivamente esercitano la professione nel campione considerato. Questo valore è detto stima. Il principio base su cui si fonda la possibilità di tenere sotto controllo il grado di incertezza degli stimatori, è la casualità del campione, ovvero la garanzia che ogni elemento della popolazione abbia la stessa probabilità di essere estratto. In sostanza, ciò permette di stimare la variabilità dovuta a fattori aleatori. Stabilito il postulato di casualità del campione, l'obiettivo è stimare i parametri della popolazione mediante le frequenze di risposta ottenute dal questionario. I vantaggi di un'indagine campionaria sono rappresentati da costi limitati, maggiore tempestività e maggiore accuratezza. Dall'altro lato vi sono, invece, gli errori campionari e non campionari. L'errore di campionamento o errore di stima è la quantità di imprecisione nella stima di un valore dovuta all'osservazione di una parte della popolazione (cioè un campione) piuttosto che l'intera popolazione.

Il piano di campionamento

Con il termine piano o disegno di campionamento si intende definire le fasi relative alla selezione del campione e alla stima dei parametri dell'universo, che in un'accezione ampia, viene definita strategia di campionamento e comprende le operazioni relative a: identificazione delle unità campionarie; identificazione di elementi per la costruzione di strati e per la classificazione al loro interno delle unità; scelta della metodologia per l'estrazione delle unità e per la stima dei parametri di interesse. La selezione del campione e la stima dei parametri della popolazione rappresentano senz'altro i due momenti di maggiore interesse teorico dell'indagine campionaria. Per la presente indagine, che ha come riferimento l'universo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili iscritti all'albo al 1° gennaio 2016, si è deciso di effettuare un campionamento stratificato con estrazione casuale semplice delle unità. La stratificazione è una metodologia che consente di utilizzare questo tipo di informazioni (dette informazioni supplementari o ausiliarie) per migliorare il disegno di campionamento. Essa consiste nella classificazione della popolazione in sub-popolazioni, dette strati, sulla base delle informazioni ausiliarie e nella selezione di campioni indipendenti da ciascuno strato. I maggiori vantaggi della stratificazione discendono dal fatto che la dimensione dei campioni negli strati anziché essere determinata dalla casualità dell'estrazione, come avverrebbe nel campionamento casuale semplice, è sotto il controllo di chi effettua il campione. Spesso i campioni sono formati applicando in tutti gli strati la stessa frazione di campionamento. Essi risultano in tal caso di dimensione proporzionale a quella dello strato di provenienza e la stratificazione stessa viene detta proporzionale. Con questo tipo di stratificazione si ha normalmente la garanzia di ottenere stimatori migliori di quelli che risulterebbero da un campione casuale semplice. Si pensi alla possibilità di costruire strati ciascuno dei quali raccolga unità appartenenti ad una categoria, un gruppo, una sottopopolazione di particolare interesse nell'indagine,



generalmente indicata col termine dominio di studio. Questo avviene, ad esempio, quando gli strati sono circoscrizioni territoriali per le quali è necessario disporre di risultati analoghi a quelli che si vogliono ottenere per la popolazione nel suo complesso. In questa situazione, sarà opportuno cercare di conferire a questi risultati lo stesso grado di precisione nei diversi strati. Ciò potrebbe essere realizzabile selezionando campioni di strato che abbiano approssimativamente la stessa dimensione o che abbiano una dimensione approssimativamente proporzionale alla variabilità di un carattere di indagine. In tutte queste situazioni il vantaggio della stratificazione resta strettamente legato alla possibilità di stabilire a priori la dimensione campionaria nei vari strati in cui si prevede di suddividere la popolazione.

La stratificazione è il procedimento più diretto che permette di aumentare l'efficienza di un piano di campionamento in quanto consente di diminuire l'ordine di grandezza dell'errore di campionamento senza aumentare la numerosità campionaria. La popolazione viene suddivisa in strati il più possibile omogenei al loro interno ed eterogenei tra loro. In altre parole la popolazione viene suddivisa in H sottopopolazioni, da ogni strato si estrae poi un campione casuale semplice; si hanno perciò tanti campioni quanti sono gli strati.

La numerosità n_h dello strato h -esimo è proporzionale alla numerosità N_h della popolazione dello strato corrispondente e sarà quindi:

$$n_h = \frac{N_h \cdot n}{N}$$

Tale procedimento risulta essere molto efficace per ottenere stime a livello di campione totale, ma può comportare una penalizzazione in termini di numerosità negli strati di ridotte dimensioni, con conseguente incremento dei livelli di errore delle stime. Tali campioni sono indipendenti tra loro e possono avere la stessa dimensione o dimensioni differenti.

Il piano di campionamento e la metodologia di rilevazione

L'universo di riferimento dell'indagine è composto dai Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili iscritti nei 145 Ordini territoriali alla data del 1° gennaio 2016. La rappresentazione dell'universo per quote dei domini campionari è riportata nella tabella 1. Il campione dell'indagine è stato definito mediante l'estrazione casuale da ogni strato dell'universo o dominio campionario di una quantità di soggetti pari al 25%. La struttura del campione di rispondenti è riportata nella tabella 3.

Il questionario dell'indagine, articolato in 20 quesiti, è stato somministrato tramite la piattaforma *online* gestita dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti. I questionari sono auto-compilati direttamente da parte del rispondente. Il questionario è stato somministrato on-line nel mese di febbraio 2016. Nella presente indagine statistica il campione ha una numerosità pari a 1.276 risposte, l'1% dell'universo.



TABELLA 1. Quote dei domini campionari per regione e macroaree

Regioni	Femmine fino a 40 anni	Femmine 41 - 60 anni	Femmine oltre 60 anni	Maschi fino a 40 anni	Maschi 41 - 60 anni	Maschi oltre 60 anni
Abruzzo	8,9%	24,4%	1,7%	9,5%	42,4%	13,0%
Basilicata	8,6%	26,2%	1,7%	8,9%	43,7%	10,9%
Calabria	9,2%	22,2%	1,1%	11,3%	45,7%	10,5%
Campania	6,7%	18,6%	0,8%	12,4%	51,3%	10,2%
Emilia Romagna	10,4%	26,2%	3,2%	9,3%	38,2%	12,6%
Friuli Venezia Giulia	7,9%	23,3%	2,9%	7,7%	41,2%	17,0%
Lazio	7,1%	21,8%	2,1%	9,5%	45,1%	14,3%
Liguria	5,8%	25,3%	4,8%	5,9%	41,0%	17,2%
Lombardia	8,9%	20,5%	2,8%	11,4%	39,7%	16,7%
Marche	9,8%	21,8%	2,0%	10,2%	42,5%	13,8%
Molise	11,8%	23,3%	0,6%	13,0%	41,0%	10,3%
Piemonte	9,4%	25,6%	3,6%	8,5%	38,3%	14,5%
Puglia	6,8%	21,4%	1,2%	9,5%	48,1%	13,0%
Sardegna	8,4%	26,9%	2,0%	9,3%	38,6%	14,7%
Sicilia	5,3%	22,1%	2,2%	8,2%	47,1%	15,0%
Toscana	6,6%	21,7%	2,6%	7,7%	45,5%	15,9%
Trentino Alto Adige	9,8%	14,2%	1,8%	15,1%	43,3%	15,8%
Umbria	8,3%	28,1%	2,5%	8,9%	39,2%	13,0%
Valle d'Aosta	5,7%	19,3%	1,7%	10,2%	50,0%	13,1%
Veneto	10,1%	18,9%	1,8%	11,1%	42,3%	15,8%
Nord-Ovest	8,7%	22,0%	3,2%	10,2%	39,6%	16,3%
Nord-Est	10,0%	22,1%	2,5%	10,3%	40,5%	14,5%
Centro	7,4%	22,1%	2,3%	9,1%	44,5%	14,6%
Sud	7,0%	21,3%	1,4%	10,4%	47,6%	12,2%
Italia	8,0%	21,8%	2,2%	10,1%	43,8%	14,1%



TABELLA 2. Quote campionarie di rispondenti all'indagine sull'universo degli iscritti

Regioni	Femmine fino a 40 anni	Femmine 41 - 60 anni	Femmine oltre 60 anni	Maschi fino a 40 anni	Maschi 41 - 60 anni	Maschi oltre 60 anni
Abruzzo	1,1%	0,4%	0,0%	3,3%	0,9%	1,2%
Basilicata	0,0%	1,1%	0,0%	2,2%	1,8%	0,9%
Calabria	0,5%	0,5%	0,0%	0,6%	0,9%	1,5%
Campania	0,3%	0,3%	0,0%	0,8%	0,5%	0,4%
Emilia Romagna	1,5%	1,6%	0,8%	2,4%	1,8%	1,1%
Friuli Venezia Giulia	0,0%	1,7%	2,0%	2,3%	2,7%	1,4%
Lazio	0,6%	1,1%	1,0%	1,0%	0,8%	1,1%
Liguria	1,1%	1,2%	0,7%	2,7%	2,2%	0,8%
Lombardia	0,7%	0,6%	0,5%	0,9%	1,3%	0,9%
Marche	0,3%	1,1%	1,8%	1,7%	1,5%	1,5%
Molise	1,8%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Piemonte	0,2%	0,6%	0,5%	1,8%	1,7%	1,5%
Puglia	0,6%	0,2%	0,0%	0,7%	0,8%	0,7%
Sardegna	1,2%	2,0%	0,0%	3,2%	1,3%	1,0%
Sicilia	0,9%	0,4%	0,5%	1,0%	1,0%	0,5%
Toscana	0,6%	0,8%	0,0%	2,9%	1,9%	1,1%
Trentino Alto Adige	0,8%	0,5%	0,0%	1,5%	2,6%	0,5%
Umbria	0,8%	1,6%	5,1%	0,7%	2,1%	1,0%
Valle d'Aosta	0,0%	5,9%	0,0%	5,6%	2,3%	4,3%
Veneto	1,9%	1,8%	2,8%	2,1%	2,2%	1,4%
Nord-Ovest	0,6%	0,7%	0,5%	1,1%	1,5%	1,0%
Nord-Est	1,5%	1,6%	1,4%	2,2%	2,1%	1,2%
Centro	0,6%	1,0%	1,0%	1,5%	1,3%	1,2%
Sud	0,6%	0,5%	0,2%	1,1%	0,8%	0,7%
Italia	0,8%	0,9%	0,7%	1,4%	1,2%	1,0%



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 31 maggio 2016

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

MAGGIO 2016

IL PAREGGIO DI BILANCIO IN SOSTITUZIONE DEL PATTO DI STABILITÀ

Laura Pascarella

Manuela Sodini

Consiglieri Delegati CNDCEC

Marcello Marchetti

Giovanni Gerardo Parente

Consigliere Delegato FNC

Michele de Taronatti



Sommario: 1. Premessa 2. La costante verifica degli equilibri 3. Il concorso degli enti al contenimento dei saldi di finanza pubblica come disposto dalla Legge di Stabilità 2016 4. La costruzione del saldo di finanza pubblica 5. Il mancato raggiungimento del pareggio e l'elusione del sistema contabile armonizzato 6. I nuovi schemi per la verifica degli equilibri di bilancio ex art. 162, comma 6, T.U.E.L. 7. Gli strumenti a presidio degli equilibri 8. Conclusioni

1. Premessa

Il nuovo vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale, che sostituisce il patto di stabilità interno a decorrere dal 2016, richiede il conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali e spese finali a preventivo e a consuntivo.

Entro il 31 marzo di ciascun anno gli enti inviano la certificazione dei risultati conseguiti nell'anno precedente apponendo la firma digitale del rappresentante legale, del responsabile del servizio finanziario e dell'organo di revisione economico-finanziaria. In caso di mancata trasmissione della certificazione da parte dell'ente locale, l'organo di revisione deve provvedere in qualità di commissario ad acta, pena la decadenza dall'incarico.

Il principio del pareggio di bilancio unitamente al passaggio alla contabilità armonizzata richiedono l'adozione di misure di controllo efficaci ad assicurare la copertura e la sostenibilità finanziaria della spesa, è in questo contesto che si colloca l'ulteriore funzione del revisore-commissario.

2. La costante verifica degli equilibri

In base all'art. 162, comma 6, T.U.E.L., gli enti locali deliberano un bilancio di previsione che deve essere in pareggio finanziario complessivo per la competenza e garantire anche un fondo di cassa finale non negativo, assicurando il rispetto dei suddetti equilibri di competenza e cassa sia durante la gestione, sia in caso di variazioni di bilancio come previsto dall'art. 193 T.U.E.L..

Questo significa che gli enti devono controllare gli equilibri di bilancio per garantirne la permanenza in tutte le fasi di previsione/programmazione, gestione e rendicontazione.

Inoltre, sempre ai sensi dell'art. 162, comma 6, del T.U.E.L.¹, nonché in base all'art. 40 del

¹ Ai sensi del citato comma 6, dell'art. 162 T.U.E.L. *“le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite*



D.Lgs. n. 118/2011, il bilancio di previsione deve garantire l'equilibrio di competenza di parte corrente.

Il 31 luglio rappresenta il termine per il controllo degli equilibri generali di bilancio (art. 193 T.U.E.L.).

La scelta di modificare la data anticipandola al 31 luglio, precedentemente fissata al 30 settembre, esprime la volontà del legislatore di scolpire a metà anno la verifica degli equilibri di bilancio e, quindi, la verifica della congruenza e coerenza rispetto a ciò che si è programmato².

La Corte Costituzionale nella sentenza n. 70/2012 evidenzia che *“nell’ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell’equilibrio tendenziale... si realizzano attraverso due regole, una statica e l’altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l’equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.”*

Questo pronunciamento si traduce nella continua ricerca di un equilibrio tra componenti attive e passive del bilancio, determinando la necessità di un costante bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il raggiungimento delle finalità pubbliche, tale da garantire la salvaguardia dell'equilibrio tendenziale in corso di esercizio³.

Il principio della competenza finanziaria potenziata introdotto dalla contabilità armonizzata, secondo cui l'imputazione delle entrate e delle spese è possibile solo se le stesse discendono da obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, impone di fatto un'attenta valutazione circa le entrate effettivamente disponibili e le spese effettivamente sostenibili, preservando l'ente da una possibile gestione in propensione al disavanzo.

finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità”

² Per l'anno 2016, il termine di approvazione del bilancio di previsione delle provincie scade il 31 luglio 2016, dunque per questi enti il controllo degli equilibri è accorpato al bilancio.

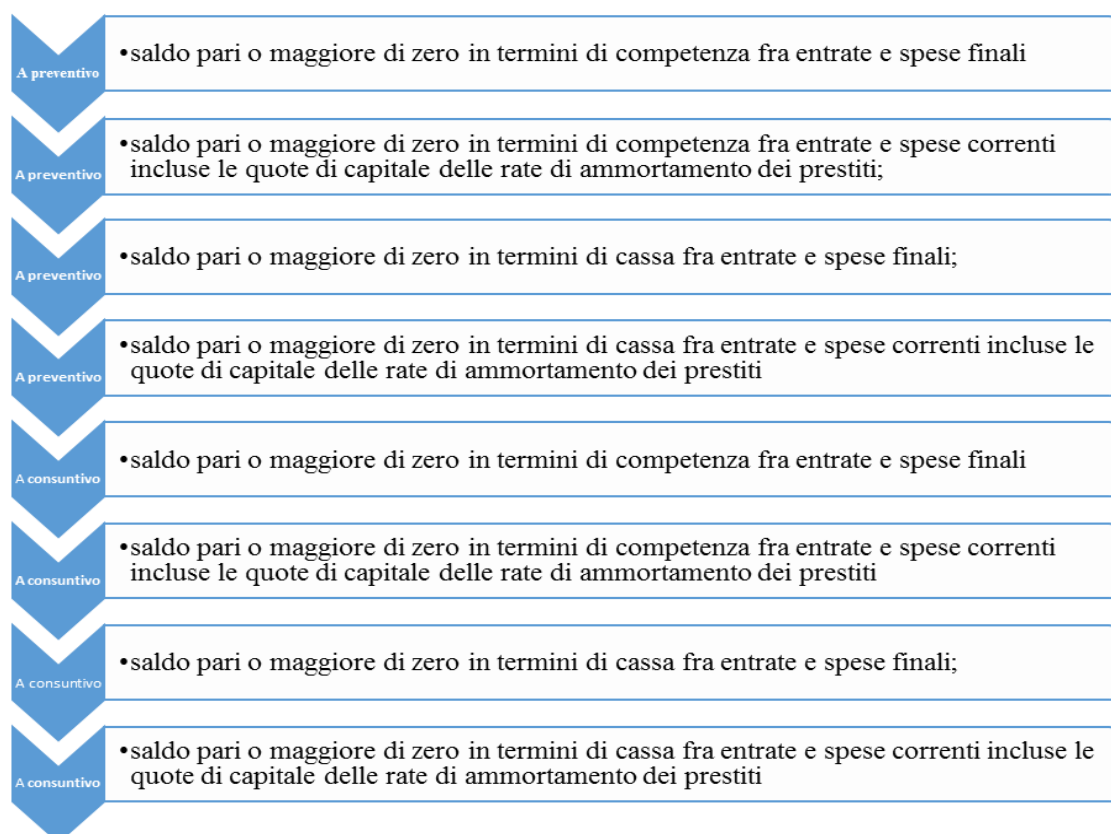
³ Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4/2015.



E' nell'ambito di questo contesto che si inserisce il nuovo vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale, sostituendo il patto di stabilità interno.

La novità è contenuta nei commi da 707 a 734 dell'art. 1 della legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) che recepiscono solo parzialmente le disposizioni contenute nella legge n. 243/2012 sul pareggio di bilancio costituzionale.

L'art. 9 della richiamata legge n. 243/2012 stabilisce che i bilanci delle regioni, comuni, province, città metropolitane e province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando conseguono, sia in fase di previsione che in fase di rendiconto, gli equilibri di seguito indicati:



Quanto alla decorrenza dell'art. 9, che disciplina il rispetto dei suddetti vincoli, l'art. 21, comma 3, della legge stessa fissa l'applicazione a partire dall'1 gennaio 2016; decorrenza che ha ingenerato non poche perplessità.

Nella seduta del 10 novembre 2015, la V Commissione permanente (Bilancio, tesoro e programmazione) della Camera dei deputati in sede di parere sul contenuto del disegno di Legge di Stabilità 2016 ha ritenuto che le disposizioni di cui alla legge n. 243/2012



sull'equilibrio di bilancio delle regioni e degli enti locali operino con riferimento ai bilanci approvati nel 2016 e, quindi, riferiti agli esercizi 2017 e successivi⁴ ⁵.

La Relazione Tecnica alla Legge di Stabilità 2016, n. 208/2015, in riferimento alla decorrenza delle disposizioni in essa contenute nonché alla legge n. 243/2012, recita come segue: *“Commi 707-712. Le disposizioni recate dai predetti commi sono finalizzate, nelle more dell'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2012, n. 243, di attuazione del principio del pareggio di bilancio in coerenza con gli impegni europei, ad anticipare all'anno 2016 l'introduzione dell'obbligo per gli enti locali, in sostituzione delle regole del patto di stabilità interno, di assicurare l'equilibrio tra entrate e spese del bilancio e a ridefinire i vincoli di finanza pubblica per le regioni. In particolare, a decorrere dal 2016, ai fini del concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, viene richiesto agli enti locali e alle regioni di conseguire l'equilibrio fra le entrate e le spese finali, espresso in termini di competenza.”*.

Al momento di composizione del presente contributo, risulta presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze un disegno di legge di modifica della suddetta legge n. 243/2012 in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali⁶, prevedendo un unico saldo non negativo in termini solo di competenza, e non di cassa, tra le entrate e le spese finali, sia nella fase di previsione che di rendicontazione.

Dagli atti parlamentari si apprende che il disegno di legge si prefigge come obiettivo il coordinamento della disciplina contenente i vincoli di finanza pubblica di cui alla legge n. 243/2012 con l'ordinamento contabile armonizzato introdotto dal D.Lgs. n. 118/2011 come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014.

La legge n. 243/2012, costituendo attuazione dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione, può essere abrogata, modificata o derogata solo da una legge successiva approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera.

Nelle more dell'iter parlamentare che dovrebbe modificare la legge n. 243/2012, e in virtù di una proroga interpretativa secondo cui la suddetta legge si applica ai bilanci relativi al 2017 e successivi, la Legge di Stabilità 2016, al comma 710, non esplicitando il carattere permanente

⁴ Esclusi, dunque, i bilanci che risultano approvati nel 2016 solo per effetto della proroga concessa.

⁵ Sul punto cfr. Circolare n. 5 del Ministero dell'economia e delle finanze, prot. n. 11079 del 10 febbraio 2016.

⁶ Atto Senato n. 2344.



o limitato al solo esercizio 2016⁷, richiede alle regioni, province, città metropolitane, province autonome di Trento e di Bolzano e comuni di conseguire un saldo in pareggio o positivo in termini di competenza tra le entrate finali e le spese finali, senza considerare la cassa e le partite correnti, disponendo, dunque, una sensibile semplificazione rispetto a quanto contenuto nella legge n. 243/2012.

3. Il concorso degli enti al contenimento dei saldi di finanza pubblica come disposto dalla Legge di Stabilità 2016

La Legge di Stabilità 2016 all'art. 1, comma 707, stabilisce che a decorrere dall'anno 2016 cessano di avere applicazione le disposizioni concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali, precisando che devono comunque essere completati gli adempimenti degli enti locali relativi al monitoraggio e alla certificazione del patto di stabilità interno 2015, disponendo l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto.

Il comma 710 impone, con decorrenza dal 2016, il conseguimento di un saldo in pareggio o positivo (ma non negativo), in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, sia a consuntivo che a preventivo, come sinteticamente tradotto nella formula che segue.

Si abbandona il saldo finanziario in termini di competenza mista, che considera la competenza (accertamenti e impegni) per le entrate e spese correnti, e la cassa (riscossioni e pagamenti) per le entrate e spese in conto capitale come previsto nel patto di stabilità, sostituendolo con un saldo dato dalla differenza tra entrate e spese finali solo in termini di competenza.

PAREGGIO DI BILANCIO LEGGE di STABILITA' 2016

$$E.CORR._{COMP} + E.C./CAP._{COMP} - SP.CORR._{COMP} - SP.C./CAP._{COMP} \geq 0$$

PATTO DI STABILITA' 2015

$$E.CORR._{COMP} + E.C./CAP._{CASSA} - SP.CORR._{COMP} - SP.C./CAP._{CASSA} - F.C.D.E._{2015} > \text{obiettivo}$$

E' di immediata evidenza che l'elemento di forza del nuovo vincolo di finanza pubblica

⁷ Servizio Studi Senato, Legislatura 17°, Dossier n. 240, "Legge di Stabilità 2016. Schede di lettura".



rispetto al patto di stabilità è dato dal raggiungimento di un saldo non negativo (anche pari a zero) tra entrate e spese finali in termini di competenza finanziaria potenziata, mentre il patto di stabilità richiedeva il raggiungimento e superamento di un obiettivo positivo. Oltre a questo, con l'introduzione del nuovo pareggio si dovrebbe osservare un generalizzato sblocco dei pagamenti in conto capitale, specialmente di quelli a residuo, che nel patto entravano con segno negativo in termini di cassa.

La finalità che persegue il nuovo pareggio è, infatti, anche quella di incrementare la spesa per investimenti⁸. Come si vedrà nel proseguo di questo contributo, il calcolo del pareggio presenta delle peculiarità che dovrebbero contribuire a liberare risorse da destinare alla spesa di capitale.

Sotto il profilo soggettivo, sono tenuti al rispetto del nuovo vincolo di pareggio gli enti di seguito indicati:

- regioni;
- comuni, a prescindere dal numero di abitanti (compresi quelli con meno di 1.000 abitanti)⁹;
- province;
- città metropolitane;
- province autonome di Trento e di Bolzano.

Gli enti verificano il rispetto del pareggio a preventivo e a consuntivo in termini di competenza, si tratta dunque di due equilibri rispetto agli otto richiesti dalla legge n. 243/2012.

Ai sensi del comma 711, il saldo per la verifica del rispetto dell'obiettivo di finanza pubblica è dato dalla somma algebrica delle entrate finali di cui ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 e le spese finali di cui ai titoli 1, 2 e 3 degli schemi di bilancio armonizzato; il saldo così determinato presenta peraltro il vantaggio di essere molto prossimo al saldo rilevato dall'Istat per il calcolo

⁸ Secondo il rapporto di Cassa Depositi e Prestiti di ottobre 2014, nelle regioni, province, comuni ed altri enti, tra il 2006 ed il 2013 la spesa in conto capitale è diminuita del 27%, a fronte di una diminuzione delle relative entrate del solo 7%.

⁹ Ai sensi dell'art. 4, comma 4, del D.L. n. 210/2015, convertito dalla legge n. 21/2016 "per i comuni istituiti a seguito dei processi di fusione previsti dalla legislazione vigente, che hanno concluso tali processi entro il 1° gennaio 2016, l'obbligo del rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 709 a 734, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, decorre dal 1° gennaio 2017."



dell'indebitamento della Pubblica Amministrazione.

Di seguito si riporta il prospetto del saldo tra le entrate e le spese finali, in termini di competenza, valido ai fini della verifica del rispetto dei saldi di finanza pubblica tratto dall'allegato n. 3 della circolare n. 5 del 10 febbraio 2016 della Ragioneria Generale dello Stato e contenuto negli schemi di bilancio di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 30 marzo 2016.

EQUILIBRIO ENTRATE FINALI – SPESE FINALI (Art. 1, commi 710-711, Legge di stabilità 2016)		COMPETENZA ANNO 2016	COMPETENZA ANNO 2017	COMPETENZA ANNO 2018
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (solo per l'esercizio 2016)	(+)			
B) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (solo per l'esercizio 2016)	(+)			
C) Titolo 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)			
D1) Titolo 2 – Trasferimenti correnti	(+)			
D2) Contributo di cui all'art. 1, comma 20, Legge di stabilità 2016 (solo 2016 per i comuni)	(-)			
D2) Contributo di cui all'art. 1, comma 683, Legge di stabilità 2016 (solo 2016 per le regioni)	(-)			
D) Titolo 2 – Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi di finanza pubblica (D=D1-D2)	(+)			
E) Titolo 3 – Entrate extratributarie	(+)			
F) Titolo 4 – Entrate in c/capitale	(+)			
G) Titolo 5 – Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)			
H) ENTRATE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (H=C+D+E+F+G)	(+)			
I1) Titolo 1 – Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)			
I2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (solo per il 2016)	(+)			
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente ⁽¹⁾	(-)			
I4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amm.ne)	(-)			
I5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amm.ne) ⁽²⁾	(-)			
I6) Spese correnti per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, L. di Stabilità 2016 (solo 2016 per gli enti locali)	(-)			
I7) Spese correnti per sisma maggio 2012 finanziate secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 441, L. Stabilità 2016 (solo 2016 per gli enti locali dell'Emilia Romagna, Lombardia e Veneto)	(-)			
I) Titolo 1 – Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I-I3-I4-I5-I6-I7)	(+)			
L1) Titolo 2 – Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)			
L2) Fondo pluriennale vincolato in c/ capitale al netto delle quote finanziate da debito (solo per il 2016)	(+)			
L3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/ capitale ⁽¹⁾	(-)			
L4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione) ⁽²⁾	(-)			
L5) Spese per edilizia scolastica art. 1, comma 713, L. Stabilità 2016	(-)			
L6) Spese in c/capitale per interventi di bonifica ambientale di cui all'art. 1, comma 716, L. di Stabilità 2016 (solo 2016 enti locali)	(-)			
L7) Spese in c/capitale per sisma maggio 2012, finanziate	(-)			



secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 441, L. di Stabilità 2016 (solo 2016 enti locali Emilia Romagna, Lombardia e Veneto)				
L8) Spese per la realizzazione museo Nazionale della Shoah di cui all'art. 1, comma 750, Legge di Stabilità 2016 (solo 2016 Roma Capitale)	(-)			
L) Titolo 2 – Spese in c/ capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (L=L1+L2-L3-L4-L5-L7-L8)	(+)			
M) Titolo 3 – Spese per incremento di attività finanziaria	(+)			
N) SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (N=I+L+M)				
O) SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (O=A+B+H-N)				
Spazi finanziari che si prevede di cedere ex art. 1, comma 728 della Legge di stabilità 2016 (patto regionale)	(-)/(+)			
Spazi finanziari che si prevede di cedere ex art. 1, comma 732 della Legge di stabilità 2016 (patto nazionale orizzontale)	(-)/(+)			
Patto regionalizzato orizzontale ex art. 1, comma 141 della Legge n. 220/2010 (Legge di stabilità 2011)	(-)/(+)			
Patto regionalizzato orizzontale ex art. 1, comma 480 e segg. della Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015)	(-)/(+)			
Patto naz.le orizz.le ex art. 4, commi 1-7 del D.L. n. 16/2012 anno 2014	(-)/(+)			
Patto naz.le oriz.le ex art. 4, commi 1-7 del D.L. n. 16/2012 anno 2015	(-)/(+)			
EQUILIBRIO FINALE (compresi gli effetti dei patti regionali e nazionali) ⁽⁴⁾				

(1) indicare il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto dell'eventuale quota finanziata dell'avanzo (iscritto in variazione a seguito dell'approvazione del rendiconto)

(2) i fondi di riserva e i fondi speciali non sono destinati a confluire nel risultato di amministrazione

(3) L'equilibrio finale (comprensivo degli effetti dei patti regionali e nazionali) deve essere positivo o pari a 0, ed è determinato dalla somma algebrica del "Saldo tra entrate e spese finali valide ai fini dei saldi di finanza pubblica" e gli effetti dei patti regionali e nazionali dell'esercizio corrente e degli esercizi precedenti.

La circolare n. 5/2016 della Ragioneria Generale dello Stato precisa che il prospetto, allegato al bilancio di previsione, è conservato a cura dell'ente e non deve essere trasmesso al Ministero, in caso di variazione al bilancio di previsione, l'ente provvede ad adeguare il prospetto.

Per il monitoraggio degli adempimenti e per l'acquisizione di elementi informativi utili per la finanza pubblica, gli enti trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato le informazioni riguardanti le risultanze del saldo secondo tempi e modalità che saranno definiti con appositi decreti¹⁰.

Ai fini della verifica del rispetto dell'obiettivo di saldo, gli enti trasmettono entro il termine perentorio del 31 marzo di ciascun anno, al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, una certificazione dei risultati conseguiti nell'anno precedente, firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del

¹⁰ In proposito si veda l'allegato n. 4 alla circolare n. 5/2016 concernente lo scadenziario degli adempimenti per l'anno 2016.



servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, secondo un prospetto e con le modalità definiti con appositi decreti.

4. La costruzione del saldo di finanza pubblica

La Legge di Stabilità 2016 introduce per il solo esercizio 2016 delle eccezioni/deroghe circa le voci da includere/escludere tra le entrate e le spese finali tra le quali si segnala, come evidenziato nel prospetto sopra riportato, l'esclusione delle spese sostenute per interventi di edilizia scolastica e di bonifica ambientale finanziati con avanzo di amministrazione e con ricorso all'indebitamento.

Al comma 711, sempre limitatamente all'anno 2016, è previsto che nelle entrate e nelle spese finali in termini di competenza si includa il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento. Il saldo del fondo pluriennale vincolato è computato in entrata ed in uscita sia per la parte corrente sia per la parte in conto capitale.

Gli enti territoriali, al fine di calcolare in modo corretto il fondo pluriennale vincolato, che limitatamente al 2016 concorre al raggiungimento del saldo, devono preliminarmente distinguere il fondo per fonte di finanziamento evidenziando la parte alimentata da indebitamento che deve essere esclusa dal calcolo del pareggio.

L'inclusione del fondo pluriennale vincolato è sicuramente vista con favore dagli enti territoriali, trattandosi di un saldo finanziario che strutturalmente è maggiore di zero; anzi la sua inclusione non deve essere considerata scontata, in proposito basti pensare che diversamente l'avanzo di amministrazione¹¹ non risulta compreso nel calcolo. Il motivo di tale esclusione è probabilmente da ricondurre all'aleatorietà dell'avanzo di amministrazione che si compone di poste, i residui attivi e passivi, con evidenti profili di rischiosità, ove rispettivamente sovrastimati e/o sottostimati¹².

Proprio il fondo pluriennale vincolato, quale istituto che consente di rappresentare contabilmente risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata,

¹¹ Il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

¹² Cfr. Principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011.



permette di superare le distorsioni che si erano generate con il patto, dove inevitabilmente si venivano a creare dei picchi in entrata o in uscita in determinati esercizi con evidenti impatti sul calcolo e raggiungimento dell'obiettivo.

Grazie alla contabilità armonizzata ed alla conseguente istituzione del fondo pluriennale vincolato, è possibile restituire uniformità ad un processo in cui l'entrata, che finanzia l'investimento, è antecedente rispetto alle spese già impegnate che va a sostenere, ma che saranno esigibili in esercizi successivi a quello di accertamento dell'entrata. Con il fondo pluriennale vincolato tutte le entrate accertate, diversamente da quanto avveniva con il patto di stabilità, possono essere riconsiderate negli esercizi successivi in relazione all'esigibilità della spesa ed in base al trascorrere del tempo, secondo il cronoprogramma. Infatti, come precisato dal principio contabile n. 4/2, *“l'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata, distinto in parte corrente e in c/capitale, è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente.”*.

Il fondo pluriennale in entrata costituisce la copertura:

- di spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio in corso;
- della quota del fondo pluriennale vincolato che viene rinviata negli anni successivi per le spese impegnate negli esercizi precedenti ma imputate agli esercizi successivi a quello di riferimento.

Il fondo pluriennale in spesa è costituito da:

- una quota del fondo che nasce nell'esercizio a seguito di spese impegnate nell'esercizio stesso ma imputate agli esercizi successivi;
- una quota del fondo pluriennale iscritto in entrata (risorse accertate negli esercizi precedenti) per la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio ma imputate ad esercizi successivi.

L'introduzione del pareggio in sostituzione del patto e l'inclusione nel calcolo del fondo pluriennale vincolato in entrata, ancorché compensato dal fondo pluriennale vincolato in uscita, dovrebbe facilitare, almeno per il 2016, il raggiungimento dell'equilibrio finale richiesto dal comma 710 della Legge di Stabilità, nonché accrescere la capacità di spesa degli



enti soprattutto per investimenti¹³.

Come evidenzia la Corte dei conti, Sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 9/2016, benché l'inclusione del fondo pluriennale vincolato nel saldo 2016 generi un'agevolazione nel raggiungimento dell'equilibrio, gli enti non devono sottovalutare le implicazioni in relazione alle altre due annualità 2017 e 2018 di cui si compone il bilancio triennale. Infatti, il maggior volume complessivo delle risorse, accresciuto dal computo del fondo pluriennale vincolato in entrata al netto di quello in uscita, può generare un'illusoria capacità di spesa per le due annualità successive al 2016.

Si osserva che nel disegno di legge recante modifiche alla legge n. 243/2012 viene prevista la possibilità di estendere, oltre il 2016, l'inclusione del fondo pluriennale vincolato nel pareggio, tuttavia tale agevolazione dipenderebbe dalla compatibilità con gli obiettivi di finanza pubblica, di volta in volta stabilita con legge dello Stato. Peraltro, in questo caso, secondo il disegno di legge nella versione al momento disponibile, non è neppure previsto che il fondo pluriennale vincolato sia assunto al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento. Si tratterebbe di un'agevolazione ancora più d'impatto rispetto a quella prevista per il 2016 (inclusione del fondo pluriennale vincolato al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento), ancorché dipendente di volta in volta dalla manovra annuale.

Nel calcolo degli obiettivi di finanza pubblica, in sede di bilancio di previsione, tra le spese finali non si includono il fondo crediti di dubbia esigibilità e i fondi per contenziosi, per perdite di società partecipate e per spese e rischi futuri concernenti accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione¹⁴.

Nella fase di gestione, nonché in sede di controllo degli equilibri generali di bilancio e nella fase di rendicontazione, i fondi sopra richiamati destinati a confluire nell'avanzo di

¹³ Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 9/2016, e Relazione Tecnica alla Legge di Stabilità 2016.

¹⁴ Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011: "L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata". Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva."



amministrazione non sono inclusi nelle spese finali ai fini del calcolo degli obiettivi di finanza pubblica, permettendo agli enti di utilizzare l'avanzo di amministrazione libero, destinato e vincolato, riferito al precedente esercizio, per effettuare spese di investimento.

Anche in questo caso è evidente come il nuovo saldo di finanza pubblica possa essere visto con maggior favore rispetto al patto di stabilità, dove nel 2015, il fondo crediti di dubbia esigibilità rilevava come aggregato con segno negativo (si veda il paragrafo 2).

Come osserva la Corte dei Conti nella sopracitata deliberazione n. 9 del 18 marzo 2016 recante le "Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali", la possibilità di utilizzare l'avanzo di amministrazione libero, destinato e vincolato riferito al precedente esercizio, permetterà di conseguire effetti positivi sulla spesa di investimento degli enti territoriali. Tuttavia, lo stanziamento di fondi nel bilancio 2016-2018 destinati a confluire nel risultato di amministrazione richiede agli enti di adottare una manovra di contenimento e riduzione della spesa corrente al fine di liberare risorse da destinare alle spese di investimento. La riduzione della spesa corrente sarà resa ancora più complessa, considerato che, al fine di contenere il livello complessivo della pressione tributaria, la legge di stabilità ha previsto al comma 26, limitatamente al 2016, l'impossibilità per regioni ed enti locali di deliberare aumenti di tributi ed addizionali rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015. Tale sospensione non si applica alla tassa sui rifiuti (TARI), né per gli enti locali che deliberano il predissesto o il dissesto.

5. Il mancato raggiungimento del pareggio e l'elusione del sistema contabile armonizzato

La Legge di Stabilità per il 2016 detta, altresì, la disciplina relativa al monitoraggio degli adempimenti relativi al saldo di bilancio nonché le sanzioni previste in caso di inadempienza degli enti locali alle disposizioni in materia di concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, introdotte dall'art. 1, commi da 707 a 734, della medesima legge.

In particolare, il comma 712 stabilisce che, a decorrere dall'anno 2016, gli enti debbano allegare al bilancio di previsione un prospetto obbligatorio contenente le previsioni di competenza triennali rilevanti in sede di rendiconto ai fini della verifica del rispetto del nuovo vincolo di bilancio.



Nel caso in cui un ente abbia già approvato il bilancio 2016-2018 prima dell'entrata in vigore della legge di Stabilità, mediante apposita delibera di variazione del bilancio, si dovrà allegare il prospetto al bilancio di previsione già approvato.

Inoltre, al fine di monitorare gli adempimenti relativi al saldo di bilancio nel corso dell'esercizio, il comma 719 demanda a successivi decreti del MEF, da adottarsi sentite la Conferenza Stato-città ed autonomie locali e la Conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, il compito di definire i tempi e le modalità con cui gli enti devono trasmettere alla Ragioneria Generale dello Stato le informazioni riguardanti le risultanze del saldo.

Infine, il comma 720 prevede che gli enti procedano, a consuntivo, all'invio per via telematica di una certificazione dei risultati conseguiti, firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, ove previsto, secondo un prospetto e con le modalità definiti dai medesimi sopra citati decreti del MEF.

La mancata trasmissione di tale documento entro il termine del 31 marzo costituisce inadempimento all'obbligo del pareggio di bilancio.

Tuttavia, nel caso in cui la certificazione sebbene in ritardo, sia trasmessa entro trenta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto della gestione e attesti il conseguimento dell'obiettivo di saldo, si applicano le sole sanzioni previste in tema di blocco delle assunzioni del personale (di cui al comma 723, lettera e).

Qualora, invece, decorrano gli ulteriori trenta giorni dall'approvazione del rendiconto senza che l'ente abbia provveduto all'invio della certificazione, la trasmissione deve essere effettuata entro i successivi trenta giorni dal presidente dell'organo di revisione economico-finanziaria nel caso di organo collegiale, ovvero dall'unico revisore nel caso di organo monocratico, in qualità di commissari ad acta, pena la decadenza dal ruolo di revisore (comma 721).

Nel caso in cui la certificazione trasmessa dal commissario ad acta entro sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto di gestione attesti il conseguimento dell'obiettivo di saldo, si applicano le sole sanzioni relative al blocco delle assunzioni del personale e alla riduzione del 30% delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza (di cui



al comma 723, lettere e) ed f)).

In ogni caso, sino alla data di trasmissione della certificazione da parte del commissario ad acta, le erogazioni di risorse o trasferimenti da parte del Ministero dell'interno relative all'anno successivo a quello di riferimento sono sospese.

Decorsi sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto, le certificazioni non sono più modificabili. Tuttavia, ai sensi del comma 722, gli enti locali sono comunque tenuti ad inviare una nuova certificazione, se quest'ultima rileva un peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo di saldo già certificato.

Inoltre, l'invio della certificazione oltre sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto della gestione, ferma restando l'applicazione delle ulteriori sanzioni di cui al comma 723, non dà diritto all'erogazione da parte del Ministero dell'interno delle risorse o trasferimenti oggetto di sospensione.

Il successivo comma 723 disciplina le sanzioni nei confronti degli enti che non conseguono il saldo, stabilendo, in particolare, che nell'anno successivo a quello dell'inadempienza¹⁵:

- a) l'ente locale è assoggettato ad una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato;
- b) la regione è tenuta a versare all'entrata del bilancio dello Stato, entro sessanta giorni dal termine stabilito per la trasmissione della certificazione relativa al rispetto del pareggio di bilancio, l'importo corrispondente allo scostamento registrato. In caso di mancato versamento si procede al recupero di detto scostamento a valere sulle giacenze depositate a qualsiasi titolo nei conti aperti presso la tesoreria statale. Trascorso inutilmente il termine dei trenta giorni dal termine di approvazione del rendiconto della gestione per la trasmissione della certificazione da parte della regione, si procede al blocco di qualsiasi prelievo dai conti della tesoreria statale sino a quando la certificazione non è acquisita;
- c) l'ente non può impegnare spese correnti, per le regioni al netto delle spese per la sanità, in

¹⁵ Agli enti per i quali il mancato conseguimento del saldo sia accertato successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, le sanzioni di cui al comma in commento si applicano nell'anno successivo a quello della comunicazione del mancato conseguimento del predetto saldo. La rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza di cui alla lettera f), è applicata al presidente, al sindaco e ai componenti della giunta in carica nell'esercizio in cui è avvenuto il mancato conseguimento. I predetti importi sono acquisiti al bilancio dell'ente.



misura superiore all'importo dei corrispondenti impegni effettuati nell'anno precedente a quello di riferimento;

d) l'ente non può ricorrere all'indebitamento per gli investimenti;

e) l'ente non può procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione¹⁶;

f) l'ente è tenuto a rideterminare le indennità di funzione ed i gettoni di presenza del presidente, del sindaco e dei componenti della giunta in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione, con una riduzione del 30 per cento rispetto all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2014. Gli importi di cui al periodo precedente sono acquisiti al bilancio dell'ente.

Ulteriori sanzioni possono essere irrogate dalle sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti qualora accertino che il rispetto delle regole in materia di concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica è stato artificialmente conseguito mediante una non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, o attraverso altre forme elusive. L'elusione può discendere in via esemplificativa da una non corretta:

- gestione del fondo pluriennale vincolato;
- imputazione delle entrate e delle spese;
- gestione dei rapporti con le società partecipate;
- stanziamento dei fondi rischi.

In particolare, agli amministratori che hanno posto in essere atti elusivi è inflitta la condanna a una sanzione pecuniaria fino a un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione dell'elusione, e al responsabile amministrativo individuato dalla sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti una sanzione pecuniaria fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali. Detti importi sono acquisiti al bilancio dell'ente (comma 727).

¹⁶ Ai sensi del comma 726, i contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dagli enti, che si configurano elusivi delle regole di cui ai commi da 707 a 734, sono nulli.



E', infine, opportuno ribadire che, sebbene ai sensi del comma 707, a decorrere dall'anno 2016, cessino di avere applicazione tutte le norme concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali, restano tuttavia fermi gli adempimenti relativi al monitoraggio e alla certificazione del patto di stabilità interno 2015, nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto del patto di stabilità relativo al medesimo anno o agli anni precedenti. Restano altresì fermi gli adempimenti delle regioni relativi al monitoraggio e alla certificazione del pareggio di bilancio per l'anno 2015, nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto dell'obiettivo.

6. I nuovi schemi per la verifica degli equilibri di bilancio ex art. 162, comma 6, T.U.E.L.

Con decreto del 30 marzo 2016, il Ministero dell'economia e finanze ha pubblicato i nuovi schemi per la determinazione degli equilibri di bilancio stabiliti dall'art. 162, comma 6, T.U.E.L.¹⁷, sia in fase di previsione¹⁸ che in fase di rendiconto¹⁹, oltre che il prospetto per la verifica, in sede di preventivo, del rispetto del vincolo di finanza pubblica per l'anno 2016 (equilibrio entrate finali – spese finali), ai sensi dell'art. 1, comma 711, Legge di Stabilità 2016²⁰.

Secondo quanto stabilito dall'art. 193 T.U.E.L., gli enti devono garantire il rispetto del pareggio finanziario e di tutti gli equilibri di competenza e di cassa durante la gestione e nelle variazioni di bilancio.

A tal fine, con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque

¹⁷ Ai sensi dell'art. 162, comma 6, T.U.E.L., come sostituito dall'art. 74, comma 1, n. 11, lett. b), del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), del D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, “*il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.*”.

¹⁸ Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 30 marzo 2016, il nuovo prospetto per la determinazione preventiva degli equilibri degli enti locali si applica con riferimento al bilancio 2017 - 2019.

¹⁹ Ai sensi dell'art. 5, comma 3, del D.M. 30 marzo 2016, i nuovi prospetti relativi alla determinazione a consuntivo degli equilibri delle regioni e degli enti locali si applicano con riferimento al rendiconto 2016.

²⁰ Prospetto precedentemente pubblicato in allegato alla circolare n. 5 del 10 febbraio 2016 della Ragioneria Generale dello Stato (cfr. § 3).



almeno una volta l'anno entro il 31 luglio, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare contestualmente le opportune misure correttive^{21 22}.

In riferimento allo schema degli equilibri di bilancio allegato al bilancio di previsione, l'allegato n. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011 chiarisce che detto prospetto "*consente di verificare gli equilibri interni al bilancio di previsione per ciascuno degli esercizi in cui è articolato.*".

Il bilancio di previsione, infatti, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere:

- l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra le spese correnti incrementate dalle spese per trasferimenti in c/capitale e dalle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e le entrate correnti, costituite dai primi tre titoli dell'entrata, incrementate dai contributi destinati al rimborso dei prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte corrente e dall'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. All'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie²³;

²¹ L'art. 193 T.U.E.L., stabilisce che l'ente, contestualmente all'accertamento del mancato mantenimento degli equilibri di bilancio, deve provvedere ad adottare: a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui; b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio, di cui all'art. 194; c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui. A tal fine, è consentito utilizzare per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove le modalità sopra indicate non fossero sufficienti per provvedere al ripristino degli equilibri di bilancio, è altresì consentito impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Inoltre, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare, entro la data del 31 luglio, le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza.

²² Ai sensi del comma 4, dell'art. 193 T.U.E.L., la mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura straordinaria prevista dal comma 2 del medesimo articolo.

²³ Evidenzia, a riguardo, l'allegato n. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011 che "*l'equilibrio delle partite finanziarie, determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, a seguito dell'adozione del cd. principio della competenza finanziaria potenziata non è più automaticamente*



- l'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato in c/capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale, e da quelle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili²⁴.

Di seguito si riportano gli schemi predisposti per le regioni e per gli enti locali pubblicati in allegato al D.M. 30 marzo 2016:

**BILANCIO DI PREVISIONE
EQUILIBRI DI BILANCIO
(solo per le Regioni) ***

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Utilizzo risultato di amministrazione presunto per il finanziamento di spese correnti (**)	(+)			
Ripiano disavanzo presunto di amministrazione esercizio precedente ⁽¹⁾	(-)			
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)			
Entrate titoli 1-2-3	(+)			
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(+)			
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)			
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(+)			
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)			
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)			
Spese correnti	(-)			
- di cui fondo pluriennale vincolato				
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			
Variazioni di attività finanziarie (se negativo) ⁽⁴⁾	(-)			
Rimborso prestiti	(-)			

garantito. Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo deve essere finanziato da risorse correnti. Pertanto, il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente. Invece, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente. Considerato che le concessioni crediti degli enti locali sono costituite solo da anticipazioni di liquidità che, per loro natura sono chiuse entro l'anno, il problema dell'equilibrio delle partite finanziarie riguarda soprattutto le regioni che concedono crediti per finanziare investimenti, il cui prospetto degli equilibri dedica un'apposita sezione anche alle partite finanziarie. In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche il prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti."

²⁴ Per le regioni, fino all'esercizio 2015, la copertura degli investimenti è costituita anche dai debiti autorizzati con legge e non contratti.



<i>- di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>				
A) Equilibrio di parte corrente				
Utilizzo risultato presunto di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento (**)	(+)			
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)			
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)			
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)			
Entrate per accensioni di prestiti (titolo 6)	(+)			
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(-)			
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(-)			
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)			
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)			
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			
Spese in conto capitale	(-)			
<i>- di cui fondo pluriennale vincolato</i>				
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)			
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)			
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto (presunto)	(-)			
Variazioni di attività finanziarie (se positivo)	(+)			
B) Equilibrio di parte capitale				
Utilizzo risultato presunto di amministrazione-al finanziamento di attività finanziarie (**)	(+)			
Entrate titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)			
Spese titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)			
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)			
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)			
C) Variazioni attività finanziaria				
EQUILIBRIO FINALE (D=A+B)				

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Regioni a statuto ordinario ⁽⁵⁾				
A) Equilibrio di parte corrente				
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti	(-)			
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(-)			
Entrate titoli 1-2-3 non sanitarie con specifico vincolo di destinazione	(-)			
Entrate titoli 1-2-3 destinate al finanziamento del SSN	(-)			
Spese correnti non sanitarie finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione	(+)			
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(+)			
Spese correnti finanziate da entrate destinate al SSN	(+)			
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.				
Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali ⁽⁶⁾				
A) Equilibrio di parte corrente				
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)	(-)			
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.				

(*) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2.

(**) In sede di approvazione del bilancio di previsione è consentito l'utilizzo della sola quota vincolata del risultato di amministrazione presunto. Nel caso dell'esercizio è consentito l'utilizzo anche della quota accantonata se il bilancio è approvato a seguito della verifica prevista dall'articolo 42, comma 9, prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto dell'anno precedente aggiornato sulla base di un pre-consuntivo dell'esercizio precedente. E' consentito l'utilizzo anche della quota destinata agli investimenti e della quota libera del risultato di amministrazione dell'anno precedente a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.



- (1) Escluso il disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto
 (2) Corrispondono alle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.
 (3) Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato all'estinzione anticipata di prestiti - principio applicato della contabilità finanziaria 3.13.
 (4) Le spese correnti finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione comprendono quelle finanziate da entrate vincolate accertate nell'esercizio, da FPV d'entrata. Gli stanziamenti di spesa considerati nella voce comprendono il relativo FPV di spesa.
 (5) Con riferimento a ciascun esercizio, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi per un importo non superiore al minore valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del fondo di cassa, e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti, delle gestioni vincolati e delle risorse riguardanti il finanziamento del Servizio sanitario nazionale.
 (6) Con riferimento a ciascun esercizio, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi per un importo non superiore alla media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del fondo di cassa, e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti.

**RENDICONTO DELLA GESTIONE
EQUILIBRI DI BILANCIO
(solo per le Regioni) ***

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMPETENZA (ACCERTAMENTI E IMPEGNI IMPUTATI ALL'ESERCIZIO)
Utilizzo risultato di amministrazione destinata al finanziamento delle spese correnti	(+)	
Ripiano disavanzo di amministrazione esercizio precedente ⁽¹⁾	(-)	
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	
Entrate titoli 1-2-3	(+)	
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(+)	
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(+)	
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	
Spese correnti	(-)	
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) ⁽⁴⁾	(-)	
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
Variazioni di attività finanziarie (se negativo) ⁽⁵⁾	(-)	
Rimborso prestiti	(-)	
- di cui per estinzione anticipata di prestiti		
A) Equilibrio di parte corrente		
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento	(+)	
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)	
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)	
Entrate per accensioni di prestiti (titolo 6)	(+)	
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(-)	
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(-)	
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
Spese in conto capitale	(-)	
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa) ⁽⁴⁾	(-)	
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)	
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto	(-)	
Variazioni di attività finanziarie (se positivo) ⁽⁵⁾	(+)	
B) Equilibrio di parte capitale		
Utilizzo risultato di amministrazione per l'incremento di attività finanziarie ⁽⁶⁾	(+)	
Entrate titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)	
Spese titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)	
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)	
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)	



C) Variazioni attività finanziaria		
---	--	--

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Regioni a statuto ordinario		
A) Equilibrio di parte corrente		
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti	(-)	
Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni	(-)	
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(-)	
Entrate titoli 1-2-3 non sanitarie con specifico vincolo di destinazione	(-)	
Entrate titoli 1-2-3 destinate al finanziamento del SSN	(-)	
Spese correnti non sanitarie finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione ⁽⁷⁾	(+)	
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) al netto delle componenti non vincolate derivanti dal riaccertamento ord.	(+)	
Spese correnti finanziate da entrate destinate al SSN	(+)	
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.		

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali		
A) Equilibrio di parte corrente		
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti	(-)	
Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni	(-)	
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.		

(*) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2.

(1) Escluso il disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto

(2) Corrispondono alle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

(3) Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato all'estinzione anticipata di prestiti - principio applicato della contabilità finanziaria 3.13.

(4) Indicare l'importo dello stanziamento definitivo

(5) Indicare l'importo della lettera C)

(6) Nel rispetto delle priorità previste dall'ordinamento

(7) Le spese correnti finanziate da entrate con specifico vincolo di destinazione comprendono quelle finanziate da entrate vincolate accertate nell'esercizio e da FPV d'entrata.

**CIO DI PREVISIONE
EQUILIBRI DI BILANCIO
(solo per gli Enti locali) ⁽¹⁾**

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio				
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	(+)			
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)			
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00 <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)			
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)			
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti <i>di cui:</i> <i>- fondo pluriennale vincolato</i> <i>- fondo crediti di dubbia esigibilità</i>	(-)			
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			



F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(-)			
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F)				
ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DA PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI				
H) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese correnti ⁽²⁾ <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)			
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)			
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)			
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)			
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE ⁽³⁾ O=G+H+I-L+M				
P) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese di investimento ⁽²⁾	(+)			
Q) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale	(+)			
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)			
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)			
D) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)			
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)			
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)			
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(-)			
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)			
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(-)			
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale <i>di cui fondo pluriennale vincolato di spesa</i>	(-)			
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)			
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)			
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE Z = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-V+E				
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)			
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)			



T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(+)			
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)			
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)			
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per acquisizioni di attività finanziarie	(-)			
EQUILIBRIO FINALE				
W = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y				

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali ⁽⁴⁾:				
Equilibrio di parte corrente (O)				
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)	(-)			
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali.				

C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.

S1) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.02.00.00.000.

S2) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.03.00.00.000.

T) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle altre entrate per riduzione di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.04.00.00.000.

X1) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.02.00.00.000.

X2) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.03.00.00.000.

Y) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle altre spese per incremento di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.04.00.00.000.

(1) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2.

(2) In sede di approvazione del bilancio di previsione è consentito l'utilizzo della sola quota vincolata del risultato di amministrazione presunto. Nel corso dell'esercizio è consentito l'utilizzo anche della quota accantonata se il bilancio è deliberato a seguito dell'approvazione del prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto dell'anno precedente aggiornato sulla base di un pre-consuntivo dell'esercizio precedente. E' consentito l'utilizzo anche della quota destinata agli investimenti e della quota libera del risultato di amministrazione dell'anno precedente se il bilancio (o la variazione di bilancio) è deliberato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

(3) La somma algebrica finale non può essere inferiore a zero per il rispetto della disposizione di cui all'articolo 162 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

(4) Con riferimento a ciascun esercizio, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi per un importo non superiore al minore valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del fondo di cassa, e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti.



**RENDICONTO DELLA GESTIONE
VERIFICA EQUILIBRI
(solo per gli Enti locali)**

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA (ACCERTAMENTI E IMPEGNI IMPUTATI ALL'ESERCIZIO)
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		
A) Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00 <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)	
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)	
DD) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)	
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(-)	
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-DD-E-F)		
ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DA PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI		
H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)	
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)	
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)	
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE (*)		
O=G+H+I-L+M		
P) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento	(+)	
Q) Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)	
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)	



S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)		
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	(-)		
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)		
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(-)		
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale	(-)		
UU) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)		
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)		
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)		
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE			
Z = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-UU-V+E			
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)		
2S) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)		
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziarie	(+)		
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)		
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)		
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per incremento di attività finanziarie	(-)		
EQUILIBRIO FINALE			
W = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y			

Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali:		
Equilibrio di parte corrente (O)		
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)	(-)	
Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni	(-)	
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti plurienn.		

A) Indicare l'importo iscritto in entrata del conto del bilancio alla corrispondente voce riguardante il fondo pluriennale vincolato.

C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

DD) Indicare l'importo complessivo delle voci relative al corrispondente fondo pluriennale vincolato risultante in spesa del conto del bilancio

E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.

Q) Indicare l'importo iscritto in entrata del conto del bilancio alla corrispondente voce riguardante il fondo pluriennale vincolato.

S1) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.02.00.00.000.

S2) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.03.00.00.000.

T) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle altre entrate per riduzione di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.04.00.00.000.

UU) Indicare l'importo complessivo delle voci relative al corrispondente fondo pluriennale vincolato risultante in spesa del conto del bilancio

X1) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.02.00.00.000.

X2) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.03.00.00.000.

Y) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle altre spese per incremento di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.04.00.00.000.

(* La somma algebrica finale non può essere inferiore a zero per il rispetto della disposizione di cui all'articolo 162 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.



7. Gli strumenti a presidio degli equilibri

Il conseguimento del pareggio di bilancio ed il rispetto degli equilibri di competenza e cassa richiesti dal T.U.E.L. possono essere conseguiti laddove gli enti comprendano il senso profondo della riforma che cambia i meccanismi contabili, ma soprattutto modifica competenze, responsabilità e priorità per tutti gli attori coinvolti nel sistema dei conti locali, dai politici ai dirigenti dei diversi servizi di cui si compongono gli enti, non solo di quelli deputati al settore finanziario, come risulta ben evidente dalla lettura dell'art. 183 del T.U.E.L.²⁵.

Allo stesso modo un sistema di controlli efficace può contribuire a dare piena attuazione alle nuove regole di contabilità armonizzate, tutte volte ad assicurare la copertura e la sostenibilità finanziaria della spesa nelle fasi di programmazione, gestione e rendicontazione.

Gli istituti e strumenti istituiti con l'adozione della contabilità armonizzata sono molteplici e principalmente riconducibili al fondo pluriennale vincolato, al fondo crediti di dubbia esigibilità, ai fondi rischi e contenzioso.

Il fondo pluriennale vincolato, che non è solo un istituto contabile, consente il controllo e il livellamento delle risorse in base al tempo, permettendo di superare quelle criticità tipiche del patto di stabilità che facevano emergere dei picchi in positivo o in negativo, che poi si riflettevano inevitabilmente sul conseguimento o meno del saldo obiettivo. Diventa dunque fondamentale la corretta rappresentazione contabile del fondo pluriennale vincolato ai fini del mantenimento degli equilibri di competenza e di cassa, nonché ai fini del rispetto del pareggio di bilancio.

Si ricorda che qualora le risorse di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non risulta perfezionata la relativa obbligazione giuridica, le stesse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata) per la riprogrammazione e in tal caso non porterà a nessun beneficio in termini di pareggio di bilancio.

L'altro istituto posto a presidio degli equilibri è il fondo crediti di dubbia esigibilità da

²⁵ Ai sensi dell'art. 183 T.U.E.L., "i provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa."



intendersi come un fondo volto a tutelare l'ente impedendo di spendere entrate non esigibili nell'esercizio²⁶.

L'adeguatezza dell'entità del fondo spetta a tutti i dirigenti dei servizi che gestiscono le entrate, sotto il coordinamento del responsabile del servizio finanziario dell'ente²⁷, ad ulteriore conferma del fatto che la riforma non ha un carattere esclusivamente contabile.

La congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere verificata in sede di variazione dello stanziamento di bilancio con riferimento all'entità dell'accantonamento ed in sede di rendiconto vincolando o svincolando la necessaria quota di avanzo di amministrazione.

“L'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce lo strumento per rendere meno incerto il risultato di amministrazione”²⁸.

L'organo di revisione è chiamato alla verifica della congruità del fondo²⁹ e degli altri accantonamenti come previsto dal principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011, dalla loro congruità dipende l'efficacia copertura dal rischio, nonché il corretto assorbimento di risorse in modo da non eccedere sottraendole alla gestione.

Particolare attenzione deve essere posta al “fondo contenziosi” che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria introduce come fondo rischi nel caso in cui l'ente, a seguito di un contenzioso, abbia significative probabilità di soccombere, condannandolo al pagamento delle spese. In tal caso, non essendo possibile impegnare alcuna spesa in quanto l'obbligazione passiva è condizionata al verificarsi di un evento (la sentenza), l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dal giudizio. Diviene dunque fondamentale un controllo costante dell'eventuale contenzioso al fine di poter affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio. È acclarato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria.

²⁶ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 32 /2015.

²⁷ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 32 /2015.

²⁸ Principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011.

²⁹ Si ricorda che l'importo dell'accantonamento nel prospetto allegato al bilancio di previsione e riguardante il “fondo crediti di dubbia esigibilità” deve essere almeno pari nel 2016 al 55%, nel 2017 al 70%, nel 2018 all'85%. Dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.



Fra gli strumenti a presidio degli equilibri si annovera anche la verifica dei crediti e debiti reciproci fra gli enti territoriali ed i propri enti strumentali e società controllate e partecipate di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), D.Lgs. n. 118/2011. La corretta rilevazione delle posizioni creditorie/debitorie mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, contenendo il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario, come potrebbe avvenire nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata³⁰.

8. Conclusioni

Le modifiche introdotte dalla legge n. 208/2015, commi da 707 a 734, in riferimento al concorso degli enti territoriali al contenimento dei saldi di finanza pubblica consentiranno di liberare risorse disponibili in bilancio per il rilancio delle spese in c/capitale, correggendo le criticità emerse in vigenza del Patto di Stabilità Interno che imponeva l'obbligo di conseguire avanzi annuali di tipo finanziario.

Secondo stime ANCE su elaborazione di dati della Ragioneria di Stato, tra il 2008 ed il 2014, a fronte di un leggero aumento delle spese complessive (+3%), i Comuni hanno ridotto del 47% le spese in conto capitale e aumentato del 17% le spese correnti.

Gli effetti del vincolo del pareggio di bilancio di competenza finale in termini di ripresa degli investimenti pubblici, tuttavia, dipenderanno in concreto dalle scelte che effettueranno gli enti territoriali all'interno, e nei limiti, dei maggiori spazi di spesa concessi dalla manovra.

Al fine di valutare, poi, la reale portata semplificatoria delle nuove misure in termini di procedure imposte agli enti territoriali per il rispetto dei vincoli di finanza pubblica, è necessario tenere conto delle disposizioni contenute nell'ordinamento contabile armonizzato.

Precisamente, con l'entrata in vigore del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, è stato esteso a tutti gli enti territoriali l'obbligo di approvare un bilancio di previsione che garantisca l'equilibrio di parte corrente, compreso l'ammortamento dei prestiti, (art. 162, comma 6, TUEL e art. 40 decreto legislativo n. 118/2011), così come è stato previsto l'equilibrio di cassa³¹.

³⁰ Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 3/2016.

³¹ Cfr. Relazione al disegno di legge, Atto Senato n. 2344, recante "Modifiche alla legge 24 dicembre 2012, n. 243, in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali".



Il conseguimento degli ulteriori obiettivi in termini di equilibri di bilancio non è, dunque, vanificato, ma ricondotto, e coordinato, al nuovo quadro di regole contabili che gli enti territoriali sono comunque tenuti a rispettare.



CHECK LIST – IRAP 2016 (ANNO 2015)


Nel documento elaborato si tenterà di guidare l'operatore nel ginepraio di norme e di accorgimenti che regolano la compilazione della dichiarazione Irap/2016

LA STRUTTURA DEL MODELLO

Si ricorda, che a differenza del modello Unico, per il quale sono previste 4 diverse tipologie di modulistica (PF, SP, SC, ENC), il modello Irap è unico ma suddiviso in sezioni in funzione della tipologia di contribuente.

- Quadro IQ - Persone fisiche
- Quadro IP - Società di persone
- Quadro IC - Società di capitali
- Quadro IE - Enti non commerciali
- Quadro IK - Amministrazioni ed Enti Pubblici

LE NOVITÀ DEL MODELLO

SEZIONE	NOVITÀ
FRONTESPIZIO	 <p>Nella casella dichiarazione integrativa, a differenza dell'anno d'imposta 2014, dove era solo necessario, in caso di bisogno, barrare la casella, ora vengono introdotti due codici¹:</p> <ul style="list-style-type: none"> • codice 1, nell'ipotesi (già previgente) prevista dall'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di minor reddito o, comunque, di un minor debito d'imposta o di un maggior credito, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997. • codice 2, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1, commi 634 - 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. <p>Nelle due sezioni del frontespizio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • firma della dichiarazione

¹ L'introduzione di tale casistica si è resa necessaria poiché l'Agenzia delle Entrate 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

- impegno alla trasmissione telematica
- sono rispettivamente inserite due caselle:

Invio altre
comunicazioni telematiche
all'intermediario

Ricezione altre comunicazioni telematiche

Con la barratura della prima casella il contribuente acconsente all'invio all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione le comunicazioni riguardanti possibili anomalie presenti nella dichiarazione².

Il contribuente effettua tale richiesta barrando la casella "Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario".

A sua volta, l'intermediario, accetta di ricevere le predette comunicazioni telematiche, barrando la casella "Ricezione altre comunicazioni telematiche", inserita nel riquadro "impegno alla trasmissione telematica".

Di seguito come era il modello e come ora si propone.

The image shows a portion of the IRAP 2015 form. At the top right, there is a checkbox labeled "Invio avviso telematico all'intermediario" which is highlighted with a red box. Below this, the form contains various fields for "Situazioni particolari", "Soggetto", "Codice fiscale", and "FIRMA DEL DICHIARANTE". In the center, a red box contains the text "IRAP/2015, ANNO 2014". At the bottom, there is a checkbox labeled "Ricezione avviso telematico" which is also highlighted with a red box. Red arrows point from the text boxes to the checkboxes.

² Art. 1, commi 634-636, della legge n. 190 del 2014

The image shows a portion of the IRAP 2016 form for the year 2015. At the top, there are checkboxes for categories: IQ, IP, IC, IE, IK, IR, IS. Below these are fields for 'Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario' and 'Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario'. A central box contains the text 'IRAP/2016 ANNO 2015'. Other fields include 'Situazioni particolari', 'FIRMA DEL DICHIARANTE', 'FIRMA DELLA DICHIARAZIONE', 'FIRMA PER ATTESTAZIONE', 'Codice fiscale del responsabile del C.A.F.', 'Codice fiscale del professionista', 'FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA', 'Codice fiscale dell'incaricato', 'Soggetto che ha predisposto la dichiarazione', 'Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione', 'Ricezione altre comunicazioni telematiche', and 'Data dell'impegno' with sub-fields for 'giorno', 'mese', and 'anno'.

Al fine di uniformare il maggiore dettaglio già introdotto degli oneri deducibili e non deducibili in Unico, i righe relativi ai quadri IRAP previsti per

- persone fisiche – IQ sezione II
- società di persone – IP sezione II
- società di capitali – IC sezione II
- enti non commerciali – IE sezione II

sono stati implementati e la compilazione di essi prevede ora anche l'indicazione di alcuni codici così proposti:

PERSONE FISICHE – IQ SEZIONE II

**LE NOVITÀ DEI
QUADRI IQ – IP -
IE**

CODICE	VARIAZIONI IN AUMENTO - RIGO IQ33 - DESCRIZIONE
Codice 1	le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lettera B), numero 9), del conto economico
Codice 2	l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce A5 del conto economico
Codice 3	i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. n. 195 del 1999, indicati nella

	colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro
Codice 4	i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile
Codice 5	le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del decreto-legge n. 223 del 2006 (cfr. circolare n. 36 del 16 luglio 2009 par. 1.3)
Codice 6	i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale
Codice 7	gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in aumento non espressamente elencate.
VARIAZIONI IN DIMINUZIONE - RIGO IQ37 -	
CODICE	DESCRIZIONE
Codice 1	l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce B14 del conto economico
Codice 2	il premio di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. 31 maggio 1999, n. 154, convertito dalla legge 30 luglio 1999, n. 249,

	<p>ricosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi</p>
Codice 3	<p>gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; in caso di distacco di personale dipendente per il quale si fruisce della deduzione di cui all'articolo 11, comma 4-octies, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015</p>
Codice 4	<p>le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti)</p>
Codice 5	<p>le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico</p>
Codice 6	<p>le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 (cfr. circolare n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1)</p>
Codice 7	<p>le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)</p>
Codice 8	<p>i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 4)</p>
Codice 9	<p>i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 5)</p>

Codice 10	la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 47 del 2014 (l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti)
Codice 11	l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate.

Il quadro IQ/2016 si presenta, rispetto al quadro IQ/2015 come di seguito riportato

IQ33 Altre variazioni in aumento	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	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100	101	102	103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113	114	115	116	117	118	119	120	121	122	123	124	125	126	127	128	129	130	131	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399	400	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	420	421	422	423	424	425	426	427	428	429	430	431	432	433	434	435	436	437	438	439	440	441	442	443	444	445	446	447	448	449	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	463	464	465	466	467	468	469	470	471	472	473	474	475	476	477	478	479	480	481	482	483	484	485	486	487	488	489	490	491	492	493	494	495	496	497	498	499	500	501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519	520	521	522	523	524	525	526	527	528	529	530	531	532	533	534	535	536	537	538	539	540	541	542	543	544	545	546	547	548	549	550	551	552	553	554	555	556	557	558	559	560	561	562	563	564	565	566	567	568	569	570	571	572	573	574	575	576	577	578	579	580	581	582	583	584	585	586	587	588	589	590	591	592	593	594	595	596	597	598	599	600	601	602	603	604	605	606	607	608	609	610	611	612	613	614	615	616	617	618	619	620	621	622	623	624	625	626	627	628	629	630	631	632	633	634	635	636	637	638	639	640	641	642	643	644	645	646	647	648	649	650	651	652	653	654	655	656	657	658	659	660	661	662	663	664	665	666	667	668	669	670	671	672	673	674	675	676	677	678	679	680	681	682	683	684	685	686	687	688	689	690	691	692	693	694	695	696	697	698	699	700	701	702	703	704	705	706	707	708	709	710	711	712	713	714	715	716	717	718	719	720	721	722	723	724	725	726	727	728	729	730	731	732	733	734	735	736	737	738	739	740	741	742	743	744	745	746	747	748	749	750	751	752	753	754	755	756	757	758	759	760	761	762	763	764	765	766	767	768	769	770	771	772	773	774	775	776	777	778	779	780	781	782	783	784	785	786	787	788	789	790	791	792	793	794	795	796	797	798	799	800	801	802	803	804	805	806	807	808	809	810	811	812	813	814	815	816	817	818	819	820	821	822	823	824	825	826	827	828	829	830	831	832	833	834	835	836	837	838	839	840	841	842	843	844	845	846	847	848	849	850	851	852	853	854	855	856	857	858	859	860	861	862	863	864	865	866	867	868	869	870	871	872	873	874	875	876	877	878	879	880	881	882	883	884	885	886	887	888	889	890	891	892	893	894	895	896	897	898	899	900	901	902	903	904	905	906	907	908	909	910	911	912	913	914	915	916	917	918	919	920	921	922	923	924	925	926	927	928	929	930	931	932	933	934	935	936	937	938	939	940	941	942	943	944	945	946	947	948	949	950	951	952	953	954	955	956	957	958	959	960	961	962	963	964	965	966	967	968	969	970	971	972	973	974	975	976	977	978	979	980	981	982	983	984	985	986	987	988	989	990	991	992	993	994	995	996	997	998	999	1000	1001	1002	1003	1004	1005	1006	1007	1008	1009	1010	1011	1012	1013	1014	1015	1016	1017	1018	1019	1020	1021	1022	1023	1024	1025	1026	1027	1028	1029	1030	1031	1032	1033	1034	1035	1036	1037	1038	1039	1040	1041	1042	1043	1044	1045	1046	1047	1048	1049	1050	1051	1052	1053	1054	1055	1056	1057	1058	1059	1060	1061	1062	1063	1064	1065	1066	1067	1068	1069	1070	1071	1072	1073	1074	1075	1076	1077	1078	1079	1080	1081	1082	1083	1084	1085	1086	1087	1088	1089	1090	1091	1092	1093	1094	1095	1096	1097	1098	1099	1100	1101	1102	1103	1104	1105	1106	1107	1108	1109	1110	1111	1112	1113	1114	1115	1116	1117	1118	1119	1120	1121	1122	1123	1124	1125	1126	1127	1128	1129	1130	1131	1132	1133	1134	1135	1136	1137	1138	1139	1140	1141	1142	1143	1144	1145	1146	1147	1148	1149	1150	1151	1152	1153	1154	1155	1156	1157	1158	1159	1160	1161	1162	1163	1164	1165	1166	1167	1168	1169	1170	1171	1172	1173	1174	1175	1176	1177	1178	1179	1180	1181	1182	1183	1184	1185	1186	1187	1188	1189	1190	1191	1192	1193	1194	1195	1196	1197	1198	1199	1200	1201	1202	1203	1204	1205	1206	1207	1208	1209	1210	1211	1212	1213	1214	1215	1216	1217	1218	1219	1220	1221	1222	1223	1224	1225	1226	1227	1228	1229	1230	1231	1232	1233	1234	1235	1236	1237	1238	1239	1240	1241	1242	1243	1244	1245	1246	1247	1248	1249	1250	1251	1252	1253	1254	1255	1256	1257	1258	1259	1260	1261	1262	1263	1264	1265	1266	1267	1268	1269	1270	1271	1272	1273	1274	1275	1276	1277	1278	1279	1280	1281	1282	1283	1284	1285	1286	1287	1288	1289	1290	1291	1292	1293	1294	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	--

CODICE	VARIAZIONI IN AUMENTO - RIGO IP37 - DESCRIZIONE
Codice 1	le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lettera B), numero 9), del conto economico
Codice 2	l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce A5 del conto economico
Codice 3	i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. n. 195 del 1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro
Codice 4	i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile
Codice 5	le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del decreto-legge n. 223 del 2006 (cfr. circolare n. 36 del 16 luglio 2009 par. 1.3)
Codice 6	i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale
Codice 7	gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare

	n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in aumento non espressamente elencate.
CODICE	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE - RIGO IP43 - DESCRIZIONE
Codice 1	l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce B14 del conto economico
Codice 2	il premio di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. 31 maggio 1999, n. 154, convertito dalla legge 30 luglio 1999, n. 249, riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi
Codice 3	gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; in caso di distacco di personale dipendente per il quale si fruisce della deduzione di cui all'articolo 11, comma 4-octies, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015
Codice 4	le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti)
Codice 5	le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico
Codice 6	le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 (cfr. circolare n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1).
Codice 7	le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni

	materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 4)
Codice 9	i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 5)
Codice 10	la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 47 del 2014 (l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti)
Codice 11	l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate.
<p>Il quadro IP/2016, rispetto al quadro IP/2015, si presenta ora come segue, rispetto a quello dell'anno d'imposta precedente.</p>	

	dell'articolo 36, comma 7, del decreto-legge n. 223 del 2006 (cfr. circolare n. 36 del 16 luglio 2009 par. 1.3)
Codice 6	i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale
Codice 7	gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in aumento non espressamente elencate.
	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE - RIGO IC57 - DESCRIZIONE
Codice 1	l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce B14 del conto economico
Codice 2	il premio di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. 31 maggio 1999, n. 154, convertito dalla legge 30 luglio 1999, n. 249, riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi
Codice 3	gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; in caso di distacco di personale dipendente per il quale si fruisce della deduzione di cui all'articolo 11,

	comma 4-octies, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015
Codice 4	le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti)
Codice 5	le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico
Codice 6	le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 (cfr. circolare n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1)
Codice 7	le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 4)
Codice 9	i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 5)
Codice 10	la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 47 del 2014 (l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti)

Codice 11	l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate.

Il quadro IC/2016, rispetto al quadro IC/2015, si presenta ora come segue, rispetto a quello dell'anno d'imposta precedente

IC51	Altre variazioni in aumento	1	2	00	2	00
	Errori contabili					
IC52	Totale variazioni in aumento			00		00
IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili			00		00
IC54	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali			00		00
IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento			00		00
IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	1	2	00	2	00
IC57	Altre variazioni in diminuzione	1	2	00	2	00
	Errori contabili					

IRAP/2015

IC51	Altre variazioni in aumento	1	2	00	3	4	00	5	6	00
		7	8	00	9	10	00	11	12	00
		13	14	00	15	16	00	17	18	00
										19
IC52	Totale variazioni in aumento			00			00			00
IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili			00			00			00
IC54	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali			00			00			00
IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento			00			00			00
IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	1	2	00	2	00				
IC57	Altre variazioni in diminuzione	1	2	00	3	4	00	5	6	00
		7	8	00	9	10	00	11	12	00
		13	14	00	15	16	00	17	18	00
		19	20	00	21	22	00	23	24	00
										25

IRAP/2016

ENTI NON COMMERCIALI – IE SEZIONE II	
CODICE	VARIAZIONI IN AUMENTO - RIGO IE26 - DESCRIZIONE
Codice 1	le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lettera B), numero 9), del conto economico.
Codice 2	l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce A5 del conto economico
Codice 3	i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. n. 195 del 1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro
Codice 4	i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile
Codice 5	le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del decreto-legge n. 223 del 2006 (cfr. circolare n. 36 del 16 luglio 2009 par. 1.3)
Codice 6	i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale
Codice 7	gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta

	oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in aumento non espressamente elencate.
CODICE	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE - RIGO IE30 - DESCRIZIONE
Codice 1	l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce B14 del conto economico
Codice 2	il premio di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. 31 maggio 1999, n. 154, convertito dalla legge 30 luglio 1999, n. 249, riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi
Codice 3	gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; in caso di distacco di personale dipendente per il quale si fruisce della deduzione di cui all'articolo 11, comma 4-octies, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015
Codice 4	le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti)
Codice 5	le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico
Codice 6	le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 (cfr. circolare n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1)
Codice 7	le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento

	fiscali delle svalutazioni imputate in bilancio (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012)
Codice 8	i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 4)
Codice 9	i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 5)
Codice 10	la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 47 del 2014 (l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti)
Codice 11	l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (circolare n. 31 del 24 settembre 2013)
Codice 99	le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate.

Il quadro IE/2016, rispetto al quadro IE/2015, si presenta ora come segue, rispetto a quello dell'anno d'imposta precedente

IE26	Altre variazioni in aumento	1	00	2	00
IE27	Totale variazioni in aumento				00
IE28	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili				00
IE29	Misurazione da operazioni di immobili non strumentali				00
IE30	Altre variazioni in diminuzione	1	00	2	00

IRAP/2015

	IE26	Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	19
			7	8	9	10	11	12	
			13	14	15	16	17	18	
	IE27	Totale variazioni in aumento							
	IE28	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili							
	IE29	Miscelazione da cessioni di immobili non strumentali							
	IE30	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	25
			7	8	9	10	11	12	
			13	14	15	16	17	18	
			19	20	21	22	23	24	

IRAP/2016

CHECK LIST DI CONTROLLO DELLA DICHIARAZIONE IRAP	
ANNO D'IMPOSTA 2015	
DENOMINAZIONE	<hr style="border: none; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <hr style="border: none; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <hr style="border: none; border-top: 1px solid black;"/>
TIPOLOGIA DI DICHIARAZIONE	<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	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
TIPOLOGIA DI CONTRIBUENTE	<input type="checkbox"/> SOCIETÀ PER AZIONI <input type="checkbox"/> SOCIETÀ IN ACCOMANDITA PER AZIONI; <input type="checkbox"/> SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA; <input type="checkbox"/> SOCIETÀ COOPERATIVE <input type="checkbox"/> SOCIETÀ DI MUTUA ASSICURAZIONE; <input type="checkbox"/> SOCIETÀ EUROPEE DI CUI AL REGOLAMENTO (CE) N. 2157/2001; <input type="checkbox"/> SOCIETÀ COOPERATIVE EUROPEE DI CUI AL

	<p>REGOLAMENTO (CE) N. 1435/2003 RESIDENTI NEL TERRITORIO DELLO STATO;</p> <p><input type="checkbox"/> ENTI PUBBLICI E PRIVATI DIVERSI DALLE SOCIETÀ;</p> <p><input type="checkbox"/> TRUST, RESIDENTI NEL TERRITORIO DELLO STATO, CHE HANNO PER OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE L'ESERCIZIO DI ATTIVITÀ COMMERCIALI;</p> <p><input type="checkbox"/> SOCIETÀ IN NOME COLLETTIVO E IN ACCOMANDITA SEMPLICE, DI ARMAMENTO E DI FATTO EQUIPARATE;</p> <p><input type="checkbox"/> PERSONE FISICHE TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA;</p> <p><input type="checkbox"/> PERSONE FISICHE ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI;</p> <p><input type="checkbox"/> SOCIETÀ SEMPLICI E QUELLE AD ESSE EQUIPARATE ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI;</p> <p><input type="checkbox"/> PRODUTTORI AGRICOLI TITOLARI DI REDDITO AGRARIO (ESCLUSI QUELLI MINORI);</p> <p><input type="checkbox"/> ENTI PRIVATI DIVERSI DALLE SOCIETÀ, I TRUST CHE NON HANNO PER OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE L'ESERCIZIO DI ATTIVITÀ COMMERCIALE;</p> <p><input type="checkbox"/> SOCIETÀ E GLI ENTI DI OGNI TIPO, COMPRESI I TRUST, CON O SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA, NON RESIDENTI NEL TERRITORIO DELLO STATO;</p>
<p>PERIODO D'IMPOSTA</p>	<p>Dal _____ al _____</p>
<p>OPERAZIONI STRAORDINARIE</p> <p>(indicare la data _____)</p>	<p><input type="checkbox"/> FUSIONE</p> <p><input type="checkbox"/> SCISSIONE</p> <p><input type="checkbox"/> TRASFORMAZIONE OMOGENEA</p>
<p>IN MERITO ALLE OPERAZIONI STRAORDINARIE: CONSIDERARE LE SEGUENTI SCADENZE DI</p>	

RIFERIMENTO PER LA PRESENTAZIONE				
OPERAZIONE STRAORDINARIA	NORMA di RIFERIMENTO	PERIODO di RIFERIMENTO	SOGGETTO OBBLIGATO	TERMINE
LIQUIDAZIONE	Art. 5, D.P.R. 322/1998	Ante liquidazione , tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484e 2485 del codice civile (data dell'iscrizione presso il registro delle imprese)	Liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a tale data in via telematica
LIQUIDAZIONE	Art. 5, D.P.R. 322/1998	Risultato finale delle operazioni di liquidazione	Liquidatore	Entro 9 mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica.
LIQUIDAZIONE	Art. 2, D.P.R. 322/1998 (per espresso rimando del co. 2 dell'art. 5)	Periodo compreso tra la data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società e la data di chiusura del periodo d'imposta , (Nel caso in cui la liquidazione si protrae oltre il periodo d'imposta in corso alla data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società)	Liquidatore	Entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta
REVOCA LIQUIDAZIONE	Art. 5, co. 3-bis, D.P.R.		Nessuno	(Si presentano le

(con effetti prima del termine di presentazione delle dichiarazioni)	322/1998			dichiarazioni relative all'intero periodo d'imposta)
FALLIMENTO e LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	Art. 5, co. 4, D.P.R. 322/1998	Inizio periodo d'imposta e data sentenza di fallimento	Curatore fallimentare e commissario liquidatore	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello della nomina del curatore e del commissario liquidatore
FALLIMENTO e LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	Art. 5, co. 4, D.P.R. 322/1998	Apertura e chiusura di fallimento	Curatore fallimentare e commissario liquidatore	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello della chiusura del fallimento e della liquidazione
TRASFORMAZIONE (di una società non soggetta all'IRES in società soggetta a tale imposta, o viceversa)	Art. 5-bis, co. 1, D.P.R. 322/1998	Ante trasformazione (compreso tra inizio periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione - iscrizione della delibera presso il registro imprese)	Rappresentant e legale	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione e
TRASFORMAZIONE (di una società non soggetta all'IRES in società soggetta a	Art. 5-bis, co. 1, D.P.R. 322/1998	Post trasformazione (compreso tra la data in cui ha effetto la trasformazione - iscrizione della delibera presso il registro imprese - e la fine del periodo d'imposta)	Rappresentant e legale	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura del periodo

tale imposta, o Viceversa)				d'imposta
FUSIONE	Art. 5-bis, co. 2, D.P.R. 322/1998	Ante fusione (compreso tra inizio periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione - l'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel registro imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti)	Società incorporante	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla data in cui ha effetto la fusione
FUSIONE	Art. 5-bis, co. 2, D.P.R. 322/1998	Post fusione (compreso tra la data in cui ha effetto la fusione - l'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel registro imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti - e la fine del periodo d'imposta)	Società incorporante	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta
SCISSIONE PARZIALE	Art. 5-bis, co. 3, D.P.R. 322/1998	Intero	Ciascuna società partecipante all'operazione, in quanto la scissa non si estingue	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta
SCISSIONE TOTALE	Art. 5-bis, co. 3, D.P.R. 322/1998	Ante scissione (compreso tra inizio periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la scissione - l'ultima iscrizione dell'atto di scissione nel registro imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti)	Società designata a norma del co. 14 dell' art. 173 , co. 2, TUIR (in quanto la scissa si è estinta)	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla data in cui ha effetto la scissione
SCISSIONE TOTALE	Art. 5-bis, co. 3, D.P.R. 322/1998	Post scissione (compreso tra la data in cui ha effetto la scissione - l'ultima iscrizione dell'atto di scissione nel	Ciascuna beneficiaria	Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo

		registro imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti - e la fine del periodo d'imposta)		alla chiusura del periodo d'imposta
DICHIARAZIONE DI NON SUSSISTENZA DEL REQUISITO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE³				

³ A tal proposito si ricorda la giurisprudenza più recente:

sentenza 635/02/16 della Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro, che ha accolto l'appello proposto nell'interesse di uno studio legale associato, nell'ambito di un procedimento concernente una cartella di pagamento relativa all'iscrizione a ruolo per l'anno 2005 dell'imposta IRAP, pari a 12.871,37 euro comprensiva d'interessi e soprattasse.

La CTR di Catanzaro ha ritenuto fondati i due motivi proposti dall'Associazione Professionale. Con uno è stato censurato il verdetto di prime cure laddove ha escluso il litisconsorzio necessario tra gli associati destinatari della cartella. Con l'altro motivo la parte appellante ha dedotto la violazione dell'art. 2 del D.Lgs. 446/97, posto che la CTP ha ritenuto sussistente il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Con riferimento alla prima censura, i giudici calabresi affermano che la cartella in contestazione doveva essere notificata non solo al "dominus", ma a tutti gli associati "per essere gli stessi litisconsorti necessari, per la sostanziale coincidenza degli elementi economici in capo all'associazione ed ai soci".

Per quanto riguarda il motivo centrato sull'assenza del presupposto impositivo, i giudici di secondo grado osservano che, nella fattispecie, "l'associazione professionale è retta esclusivamente dal solo lavoro professionale dell'avv. [...], mentre i giovani avvocati, associati, nulla aggiungono alla produzione del reddito o di nuova clientela. Invero, risulta in atti che il volume di affari non è affatto cresciuto rispetto all'originaria titolarità individuale dello studio, ed anzi negli 2004 e 2005 è diminuito. Inoltre non risultano somme destinate a dipendenti, né a collaboratori continuativi, ed i beni strumentali appaiono esegui e necessari per lo svolgimento dell'attività professionale in assenza di organizzazione. Pertanto l'esistenza dell'associazione, sia pure formale, non è sufficiente ad assoggettare ad IRAP il reddito professionale conseguito, ove manchino altri elementi, ritenuti invece indispensabili, che individuano come autonoma l'attività svolta dall'Associazione Professionale rispetto ai singoli soci".

sentenza 10 maggio 2016, n. 9451, resa a Sezioni Unite dalla Corte di Cassazione.

La pronuncia fa seguito all'ordinanza 13 marzo 2015, n. 5040, con cui la Sezione Quinta ha rimesso al Collegio esteso la seguente questione:
- se il professionista con un solo dipendente, magari part time, è assoggettabile, automaticamente, all'imposta regionale sulle attività produttive, oppure se il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione è da escludere quando il lavoratore svolga mansioni meramente esecutive, tanto non contribuire significativamente alla produzione di reddito.

La decisione della Sezione Quinta di invocare l'intervento delle Sezioni Unite nasce dal rilevato contrasto - "conclamato e insanabile" - circa il significato attribuibile, ai fini della configurabilità del presupposto dell'autonoma organizzazione, alla presenza di un lavoratore dipendente e, in particolare, circa il fatto che essa costituisca sempre e in ogni caso elemento di per sé sufficiente a configurare l'esistenza del suddetto presupposto.

Ebbene, il contrasto "netto e radicato" circa il presupposto d'imposta rispetto alla categoria dei professionisti e dei lavoratori autonomi viene finalmente ricomposto dalla sentenza di ieri, che enuncia il seguente principio di diritto:

- con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 446/97 -, 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 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.

Ad avviso delle Sezioni Unite, quanto al "fattore lavoro", deve essere attribuita rilevanza alla diversa incidenza che assume 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

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

DICHIARA

dopo essere stato adeguatamente informato sulle possibili responsabilità e conseguenze che derivano da eventuali inadempienze e, dunque, assumendosi ogni responsabilità conseguente quanto segue:

- **relativamente la soggettività passiva Irap**, di non essere dotato di un'autonoma organizzazione nello svolgimento della propria attività e di avere dato, quindi, istruzioni allo Studio al fine di omettere la presentazione della relativa dichiarazione, dopo essere stato debitamente informato in merito alle relative conseguenze e alle possibili scelte in tal senso.

Firma _____

Luogo e data _____

CALCOLO DELL'IMPOSTA – SOGGETTI IRES – QUADRO IC

<p>OPERAZIONI PRELIMINARI DI PREDISPOSIZIONE DOCUMENTAZION E PER SOCIETÀ DI CAPITALI</p>	<p><input type="checkbox"/> REPERIRE IL BILANCIO 2015 IN FORMATO UE</p> <p><input type="checkbox"/> FARSÌ DARE "PROSPETTO DEDUZIONI 2015" DAL CONSULENTE DEL LAVORO</p> <p><input type="checkbox"/> EFFETTUARE IL CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE IRAP – METODO DA BILANCIO</p>
--	---

("eccedenti, l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'attività in assenza di organizzazione") deve valere anche per il fattore lavoro, "la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore".

	DATO CONTABILE	RIGO DICHIARAZIONE IRAP
	A) Valore della produzione:	
	1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	RIGO IC 1
	2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;	RIGO IC 2
	3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione;	RIGO IC 3
	4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;	RIGO IC 4
	5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.	RIGO IC 5
	Totale	
	B) Costi della produzione:	
	6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;	RIGO IC 7
	7) per servizi;	RIGO IC 8
	8) per godimento di beni di terzi;	RIGO IC 9
	9) per il personale:	
	a) salari e stipendi;	
	b) oneri sociali;	
	c) trattamento di fine rapporto;	
	d) trattamento di quiescenza e simili;	
	e) altri costi.	
	10) Ammortamenti e svalutazioni:	
	a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;	RIGO IC 10
	b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;	RIGO IC 11
	c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;	
	d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;	
	11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;	RIGO IC 12
	12) Accantonamenti per rischi;	
	13) Altri accantonamenti;	
	14) Oneri diversi di gestione.	RIGO IC 13
	Totale	
	“Differenza tra Valore e Costi della Produzione (A-B) rilevante ai fini IRAP”	

RICONC
FRA C
DI BI
QUADR

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE – QUADRO IC

In questa sezione troveranno indicazione i componenti che andranno ripresi a tassazione e/o quelli che andranno ad abbattere la materia imponibile, già ricompresi nei righi da IC1 a IC42, per effettuare la necessaria riconciliazione degli elementi contabili (come classificati nei bilanci delle imprese) al valore della produzione tassabile ai fini IRAP.

Le **variazioni ai aumento** andranno indicate nei righi da IC43 a IC52

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																,00
	IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing																,00
	IC45	Svalutazioni e perdite su crediti																,00
	IC46	Imposta municipale propria																,00
	IC47	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																,00
	IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																,00
	IC49	Interessi passivi indeducibili																,00
	IC50	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS																2 1 ,00
	IC51	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00							
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00							
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19						
	IC52	Totale variazioni in aumento																,00

Variazioni in diminuzione

La compilazione dei righi da IC53 a IC58 è necessaria per l'indicazione delle variazioni in diminuzione, ovvero dei **componenti che incidono sull'abbattimento della base imponibile**:

Variazioni in diminuzione	IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili																,00							
	IC54	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																,00							
	IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento																,00							
	IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS																2 1 ,00							
	IC57	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00														
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00														
		in diminuzione	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	25				
	IC58	Totale variazioni in diminuzione																,00							

CALCOLO DELL'IMPOSTA – SOGGETTI IRPEF – QUADRO IP

OPERAZIONI

PRELIMINARI

PREDISPOSIZIONE

DOCUMENTAZIONE

PER PERSONE FISICHE

DI



REPERIRE LA SITUAZIONE ECONOMICA 2015



FARSI DARE "PROSPETTO DEDUZIONI 2015" DAL
CONSULENTE DEL LAVORO



EFFETTUARE IL CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE IRAP –
METODO FISCALE

RICONCILIAZIONE DATI PER COMPILAZIONE IRAP PERSONE FISICHE			
<p>Si analizzano, a partire dalle voci del conto economico, le principali variazioni fiscali ai fini IRPEF e IRAP utilizzando il <u>metodo fiscale ex art.5-bis, D.Lgs. 446/97</u>.</p> <p>Si rammenta tuttavia, che i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria possono, previa opzione vincolante per un triennio, determinare l'IRAP con il metodo del bilancio (NEL NUOVO QUADRO OP).</p> <p>L'analisi viene limitata alle voci delle macro classi A e B del Conto economico.</p>			
Voce Conto economico		Variazioni IRPEF	Variazioni IRAP
		VA= Variazioni in aumento VD= Variazioni in diminuzione	
A) VALORE DELLA PRODUZIONE			
A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		Rigo IP1
	Ricavi vendita prodotti/merci Prestazioni di servizi	VA adeguamento studi/parametri VA assegnazione/autoconsumo beni merce	VA adeguamento studi VA assegnaz./autoconsumo beni merce
A.2	Variazioni delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	VA rimanenze valutate in misura inferiore al criterio fiscale	Rigo IP 2 - VA come ai fini IRPEF
A.3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		
A.4	Incrementi immobilizz. per lavori interni		
A.5	Altri ricavi e proventi		
	Plusvalenze cessione beni strumentali rateizzate (beni posseduti da più di 3 anni)	VA Quota plusvalenza anno in corso e quote plusvalenze rateizzate anni precedenti VD intera plusvalenza rateizzata	VA quote plusvalenze rateizzate fino al 2007
	Plusvalenze beni a deducibilità limitata	VD quota non tassabile (rapporto ammortamenti dedotti/effettuati)	Voce irrilevante ai fini IRAP
	Canoni locazione immobili civili	VA canone di locazione (eventualmente al netto	

		spese manutenzione ordinaria, max 15%) VD canone di locazione contabilizzato		
	Plusvalenze assegnazioni beni (NO merce) ai soci	VA ammontare plusvalenza		
	Contributi erogati a norma di legge		Rigo IP 3	
B) COSTI DELLA PRODUZIONE				
B.6	Per materie prime, di consumo e di merci			
	Carburanti autovetture	VA ammontare indeducibile art. 164 TUIR (80% o 20% per agenti)	Rigo IP 5 - VA come ai fini IRPEF	
B.7	Per servizi		Rigo IP 6	
	Spese autovetture (assicurazioni, manutenzione, ecc.)	VA ammontare indeducibile art. 164 TUIR (80% o 20% per agenti)	VA come ai fini IRPEF	
	Spese alberghi e ristoranti non di rappresentanza	VA 100% spese sostenute VD 75% spese sostenute		
	Rimborso spese chilometrico		VA intero ammontare	
	Compensi amministratori (esclusi amministratori professionisti)	VA ammontare non pagato entro il 12.01 anno successivo VD ammontare pagato nell'esercizio relativo a compensi anni precedenti	Va ammontare compreso	
	Spese telefoniche	VA 20% spese telefonia fissa e mobile		
	Manutenzioni e riparazione beni di proprietà	VA quota eccedente plafond 5% VD 1/5 eccedenze non dedotte anni precedenti	VA come ai fini IRPEF	
	Spese alberghi e ristoranti di rappresentanza	VA 100% spese sostenute VD 75% spese sostenute nel limite del plafond (1,3% - 0,5% - 0,1%)		
	Altre spese di rappresentanza	VA 100% spese sostenute VD spese sostenute nel		

		limite del plafond (1,3% - 0,5% - 0,1%)		
B.8	Per godimento di beni di terzi			
	Canoni leasing	VA intero canone per contratti di durata < al minimo di legge	VA quota interessi	
	Canoni leasing			
	Canoni leasing immobili	VA quota di capitale relativa al terreno	VA quota terreno (capitale) + quota interessi	
	Canoni leasing autovetture	VA quota indeducibile art. 164 TUIR (capitale + interessi)	VA quota indeducibile art. 164 TUIR (capitale) + quota interessi	
B.9	Per il personale		Voce irrilevante ai fini IRAP	
	Retribuzioni, oneri sociali, quota TFR		Sono previste specifiche deduzioni	
B.10	Ammortamenti e svalutazioni			
B.10.a	Ammortamenti immobilizzazioni immateriali		Rigo IP 8	
	Avviamento e marchi	VA quota eccedente 1/18 del costo VD quota 1/18 bene già ammortizzato civilisticamente	VA come ai fini IRPEF	
	Ammortamento costi pluriennali		Voce irrilevante ai fini IRAP	
B.10.b	Ammortamento immobilizz. materiali		Rigo IP 7	
	Immobili strumentali	VA quota relativa al terreno, se contabilizzata unicamente al fabbricato	VA come ai fini IRPEF	
	Immobili valutati ex DL 185/08	VA quota non riconosciuta fiscalmente		
	Immobili civili	VA intera quota ammortamento (se effettuata)		
	Autovetture	Va quota indeducibile art.164 TUIR	VA come ai fini IRPEF	

	Impianti di telefonia	VA 20% quota indeducibile		
B.10.c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	VA minusvalenze non realizzate	Voci irrilevanti ai fini IRAP	
B.10.d	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide	VA quota eccedente la parte deducibile (0,5% valore entro il 5%)		
B.11	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	VA rimanenze valutate in misura inferiore al criterio fiscale	VA come ai fini IRPEF	
B.12	Accantonamenti per rischi	VA intero ammontare (generalmente sono indeducibili)	Voci irrilevanti ai fini IRAP	
B.13	Altri accantonamenti			
	Accantonamento fondo ripristino beni aziende in affitto	Deducibile art. 102, co. 8 TUIR		
B.14	Oneri diversi di gestione			
	Spese relative a immobili civili	VA intero importo spese contabilizzate	Voce irrilevante ai fini IRAP	
	Imposte e tasse deducibili Contributi associativi	VA quota non pagata VD quota pagata relativa anni precedenti		
	Bollo autovetture	VA quota indeducibile art. 164 TUIR (80% o 20% per agenti)		
	Bollo altri mezzi			
	Giornali e riviste			
	Diritti CCIAA			
	IMU	VA ammontare IMU		
	Perdite su crediti	VA quota indeducibile (NO elementi certi/precisi)		
	Omaggi di valore unitario ≤ 50 €			
	Omaggi di valore unitario > 50 €	VA 100% spese sostenute VD spese sostenute nel limite del plafond (1,3%, ecc.)		

Minusvalenze beni strumentali			
Minusvalenze beni a deducibilità limitata	Va quota non deducibile		

DEDUZIONI REGIONALI

SPETTANO DEDUZIONI REGIONALI? SI ____ NO ____

Nella **sezione XI del quadro IS** vanno indicate le deduzioni e/o detrazioni previste da apposite leggi regionali o provinciali.

SI PONGA ATTENZIONE AL FATTO CHE LE DEDUZIONI/DETRAZIONI REGIONALI SONO SOGGETTE AD UNA NORMATIVA VARIABILE, SI CONSIGLIA QUINDI DI PRENDERE VISIONE DELL'ESTRATTO DELLE ISTRUZIONI DI SEGUITO RIPORTATO.

APPENDICE

TABELLA DELLE DEDUZIONI, DELLE DETRAZIONI E DEI CREDITI D'IMPOSTA REGIONALI

AVVERTENZE La presente tabella, consultabile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it), assume valore puramente indicativo, essendo la materia suscettibile di aggiornamento da parte degli Enti interessati. Per maggiori informazioni e delucidazioni si invita a contattare gli Uffici Tributi delle singole regioni o province autonome.

L'importo della deduzione è riportato anche nel **quadro IR sezione I, nella colonna 4.**

QUADRO IS – Deduzioni – comune a entrambi i soggetti

Sez. I Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97				Deduzione
IS1	Contributi assicurativi	1		2 ,00
IS2	Deduzione forfetaria	1	soggetti al "de minimis" di cui 2 ,00	3 ,00
IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali			2 ,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1	Personale addetto alla ricerca e sviluppo di cui 2 ,00	3 ,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti			2 ,00
IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1		2 ,00
IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1		2 ,00
IS8	Somma dei righi IS1 col. 2, IS2 col. 3, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 2			,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai righi da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni			,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)			,00

CHECK LIST DELLE DEUZIONI⁴

Si è tenuto conto che, è deducibile ai fini della base imponibile IRAP (cosiddetto "cuneo fiscale"):
– a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, un importo pari a E 7.500, da calcolarsi su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta - importo aumentato a E 13.500 per i lavoratori a tempo indeterminato di sesso femminile, nonché, di entrambi i sessi, per quelli di età inferiore a 35 anni di seguito richiamato come "deduzione base" (art. 11, comma 1, lettera a), n. 2), del D.Lgs. n. 446/1997);

SI

NO

⁴ ALTERNATIVITÀ DELLE DEDUZIONI

È STATA CONSIDERATA L'ALTERNATIVITÀ DELLE DEDUZIONI?

Per effetto di quanto previsto dall'art. 11, comma 4-septies, D.Lgs. n. 446/97:

- è sempre consentita la deduzione dei contributi assicurativi ex comma 1, lett. a), n. 1, che pertanto, come specificato anche nelle istruzioni al mod. IRAP 2015, "non è alternativa rispetto alle altre deduzioni previste dall'articolo 11";
- le deduzioni per il "cuneo fiscale" sono alternative, per ciascun lavoratore: f
- alla deduzione per spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale con contratto di formazione lavoro (art. 11, comma 1, lett. a, n. 5); f
- alla deduzione di € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 per i soggetti con componenti positivi del VAP non superiori a € 400.000 (art. 11, comma 4-bis.1).

Al fine di usufruire della massima deduzione possibile è necessario confrontare, per ciascun dipendente a tempo indeterminato:

1. l'ammontare spettante applicando la deduzione c.d. "cuneo fiscale";
2. l'ammontare spettante applicando le altre deduzioni; e considerare, ovviamente, quella di ammontare più elevato.

<p>– a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, ed in alternativa a quello di cui al punto precedente, un importo fino a E 15.000, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia – aumentato a E 21.000 per i lavoratori a tempo indeterminato di sesso femminile, nonché , di entrambi i sessi, per quelli di età inferiore a 35 anni, di seguito richiamato come “deduzione maggiorata” (art. 11, comma 1, lettera a), n. 3), del D.Lgs. n. 446/1997);</p> <p>– un importo corrispondente ai contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, di seguito richiamati come “deduzione dei contributi” (art. 11, comma 1, lettera a), n. 4), del D.Lgs. n. 446/1997).</p>	
<p>Si è tenuto conto che la “deduzione base” costituisce una misura di carattere generale, fruibile su base annua dalla generalità dei contribuenti, fatti salvi specifici casi di esclusione espressamente stabiliti (Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Si è tenuto conto che la “deduzione maggiorata” è soggetta alle regole che la Commissione europea ha recentemente emanato (Regolamento (UE) n. 1407/2013 del 24 dicembre 2013) in materia di aiuti de minimis (secondo cui l'importo complessivo degli aiuti concessi a titolo de minimis ad una medesima impresa non può superare E 200.000 nell'arco di tre esercizi finanziari), ma che non deve essere resa la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà qualora ci si avvalga della deduzione in esame (Risoluzione n. 375/E del 14 dicembre 2007 ed art. 61, comma 1, lett. b), della L. 24/12/2012, n. 234)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Per quanto attiene alla “deduzione dei contributi”, si è tenuto presente che si tratta dei contributi a carico dell'impresa - e non di quelli a carico del lavoratore - e che la deduzione spetta sia per i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro in ottemperanza a disposizioni di legge, sia per i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, ed a casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative di assistenza o previdenza (Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Con riferimento alla domanda precedente, si è tenuto presente che: – non sono in ogni caso ammessi in deduzione i contributi corrisposti</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p>

<p>in relazione al personale dipendente impiegato all'estero (Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007); là 'deduzione dei contributi' non spetta ai soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il metodo retributivo (di cui agli artt. 3, comma 1, lett. e-bis) ed art. 10-bis, del D.Lgs. n. 446/1997) (Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007);</p> <p>– per gli enti non commerciali che, oltre a svolgere attività istituzionale esercitano anche attività commerciale, la deduzione in esame spetta esclusivamente in relazione a tale ultima attività , e in caso di dipendenti impiegati promiscuamente sia nell'attività istituzionale sia nell'attività commerciale, la suddetta misura spetta in misura proporzionalmente corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi conseguiti (art. 11, comma 4-bis2, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	<p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>6. Si è tenuto presente che per i contributi si deve far riferimento agli importi relativi ai singoli mesi retributivi e che per gli oneri sociali relativi alla tredicesima mensilità , stabilita a livello di contrattazione e generalmente corrisposta nel mese di dicembre, l'importo ammesso in deduzione deve essere calcolato pro quota con riferimento a ciascuna mensilità (Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>E ` stato considerato che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, è deducibile il costo del lavoro, per un importo annuale non superiore ad E 15.000, relativo a ciascun nuovo dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente (art. 11, comma 4-quater, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Con riferimento alla domanda precedente, si è tenuto presente che la deduzione spetta nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci B.9 e B.14 del Conto economico e che la norma stabilisce le modalità applicative e le cause di decadenza della deduzione stessa (art. 11, comma 4-quater, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Si è considerato che, per le imprese di "minori dimensioni", sono ammessi in deduzione, fino a concorrenza, i seguenti importi:</p> <p>– E 8.000 se la base imponibile non supera E 180.759,91;</p> <p>– E 6.000 se la base imponibile supera E 180.759,91 ma non E 180.839,91;</p> <p>– E 4.000 se la base imponibile supera E 180.839,91 ma non E</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>

<p>180.919,91; – E 2.000 se la base imponibile supera E 180.919,91 ma non E 180.999,91</p> <p>(art. 11, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	
<p>Si è tenuto conto che l'applicazione della "deduzione base" ovvero della "deduzione maggiorata" e dei "contributi" [di cui al comma 1, lettera a), nn. 2), 3), 4), del D.Lgs. 446/1997] è alternativa, con riferimento a ciascun dipendente, alla fruizione delle disposizioni:</p> <p>– di cui ai commi 1, lettera a), n. 5) del medesimo decreto, ossia della deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo attestata;</p> <p>– di cui al comma 4-bis 1 del medesimo decreto, ossia la deduzione di E 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato, fino ad un massimo di cinque, per i soggetti con componenti positivi non superiori a E 400.000 (art. 11, comma 4-septies, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Si è tenuto conto che sono cumulabili con le disposizioni del cuneo fiscale le deduzioni dei contributi INAIL (art. 11, comma 4-septies, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Si è tenuto conto che l'importo delle deduzioni ammesse per ciascun dipendente (sia con riferimento alle disposizioni del cuneo fiscale o alle altre deduzioni ulteriori o alternative) non può eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro (art. 11, comma 4-septies, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Si è considerato che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le seguenti deduzioni:</p> <p>– deduzioni concernenti il cuneo fiscale (art. 11, comma 1, lett. a))</p> <p>– deduzione per i contratti di formazione e lavoro (art. 11, comma 1, lett. a))</p> <p>– deduzione per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (art. 11, comma 1, lett. a))</p> <p>– deduzione riconosciuta in favore delle imprese di autotrasporto merci</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>

<p>(art. 11, comma 1-bis) – deduzione riconosciuta in favore dei soggetti di minori dimensioni (art. 11, comma 4-bis.1) – deduzione per l'“incremento occupazionale” di cui all'art. 11, comma 4- quater (art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997)?</p>	
<p>Si è tenuto presente che si tratta di una deduzione “per differenza” tra il costo del lavoro complessivo sostenuto in relazione ai rapporti di impiego a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, in relazione alle quali si applicano le regole ordinarie previste dalla disciplina IRAP (Relazione tecnica alla Legge di Stabilità 2015 e Circolare n. 22/E del 9 giugno 2015)?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>

VISTO DI CONFORMITÀ ⁵	
<p>Sono stati compensati crediti superiori a 15.000 euro in compensazione orizzontale?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>
<p>Se SI⁵, è stato apposto il visto di conformità?</p>	<p><input type="checkbox"/> SI</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p>

⁵ **NOTA BENE** - In presenza di crediti superiori a 15.000 euro che si intende utilizzare in compensazione orizzontale, è bene verificare se dalla ricevuta telematica scaricata in seguito all'invio telematico delle dichiarazioni emerge l'apposizione del visto di conformità. È consigliato controllare, inoltre, i contribuenti per i quali si è proceduto ad attestazione ed asseverazione.



Facoltà di Giurisprudenza

Dottorato di Diritto Tributario

Seminari a.a. 2015-2016

**“LA FALCIDIA DELL’IVA NELLE PROCEDURE PRE-
CONCORSUALI NELLA RECENTE GIURISPRUDENZA
COMUNITARIA”**

**Lunedì 6 giugno 2016
h. 15.00 – 17.00 – Aula Calasso**

Presiede

Prof. Avv. Pietro Boria

(Ordinario di Diritto Tributario
Sapienza Università di Roma – Facoltà
di Giurisprudenza)

Introduce

Dott. Giorgio Sganga

(Presidente della Fondazione Nazionale
dei Commercialisti)

Discutono sul tema

Dott. Vincenzo Vitalone

(Giudice del Tribunale di Roma)

Dott. Pietro Errede

(Giudice delegato del Tribunale di Bari)

Dott. Felice Ruscetta

(Consigliere nazionale CNDCEC –
Delegato procedure concorsuali)

Prof. Avv. Antonio Casilli

(Incaricato di diritto fallimentare
Università Roma Tre – Commissario
Straordinario)

Prof. Avv. Paola Rossi

(Associato di Diritto Tributario
Università di Benevento – Ricercatrice
area fiscale FNC)