

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #30

15 aprile 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

Un (altro) spunto di riflessione: leggi-sentenza o sentenze-legge?

Nel numero scorso della nostra Newsletter abbiamo pubblicato l'intervento di Mario Cicala, dal titolo *"Uno spunto di riflessione: leggi-sentenza?"*. Le riflessioni ivi contenute hanno suscitato molto interesse fra i colleghi e registrato alcune contro riflessioni critico-dialettiche le quali, solo per il fatto di esserci state proposte, gratificano il nostro lavoro rappresentando il successo degli intendimenti della FNC di stimolare il dibattito scientifico-intellettuale sulle materie oggetto della nostra professione.

Questo documento offre dunque lo spunto per analizzare la questione anche da un altro angolo visuale.

Il dibattito su un tema con così tante sfaccettature, resta comunque aperto nella migliore tradizione dei centri di ricerca.

Giovanni Castellani - 15 aprile 2016. [Leggi il documento](#)

L'etica disarmata: il ruolo cruciale dell'etica nei

rapporti economici, finanziari e tributari

È disponibile gratuitamente sugli store **iBooks** di Apple e **Play Books** di Android la raccolta multimediale degli atti del convegno organizzato lo scorso 4 febbraio 2016 presso la Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza.

Di seguito i link per il download gratuito e il QR Code:

[iBooks – Apple](#)

[Play Books – Android](#)

QR Code



Giovanni Castellani - 15 aprile 2016.

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

Portale "La Rete delle Conoscenze"

Da oggi, all'interno del portale "La Rete delle Conoscenze" è disponibile il volume "The language of the Italian Accountancy Profession", contenente la terminologia inglese relativa alle questioni professionali.

Esso è inteso come una guida informativa e non come un manuale tecnico sulla legislazione per la quale si consiglia la consultazione di testi giuridici specializzati e aggiornati. Esso non è altresì un semplice vocabolario, presenta piuttosto argomenti che potrebbero essere oggetto di una discussione con qualcuno che non conosce l'Italia molto bene e che non parla italiano.

I commercialisti potranno trovarlo uno strumento utile, per le imprese italiane interessate ai mercati esteri, supportandole nella redazione della documentazione contabile e gestionale con la terminologia inglese corretta.

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 - 15 aprile 2016.

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

Accordo FNC-Finanziamenti News

L'accordo segue a breve distanza – ponendosi pertanto come suo logico continuum - il

precedente protocollo d'intesa sottoscritto l'11 febbraio sempre tra la FNC e la Informazione Qualificata SRL, con cui si è dato vita ad una collaborazione di natura tecnico-scientifica

Gli iscritti agli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili potranno sottoscrivere, a condizioni molto vantaggiose, un abbonamento a Finanziamenti News ([clicca qui](#)), con la possibilità, di monitorare in tempo reale ogni novità in materia di finanza agevolata e di aderire al Network delle Competenze.

Giulia Caminiti - 15 aprile 2016. [Leggi l'accordo](#)

RICERCA

Documenti

La funzione sociale dello sport dilettantistico: prospettive di misurazione

Il presente lavoro tratta della funzione sociale dello sport. In particolare, l'analisi si è concentrata sul rapporto tra le piccole e medie organizzazioni sportive non professionistiche e le famiglie degli atleti, che sono i loro principali stakeholder. E' stata così analizzata la necessità di misurare e, quindi, di considerare il valore sociale prodotto dallo sport, integrando il modello italiano del Benessere Equo e Sostenibile (BES), volto a misurare il benessere, con le pratiche di Responsabilità Sociale d'Impresa (RSI) delle società sportive non professionistiche. L'adozione di questo nuovo quadro proposto potrà permettere alle organizzazioni di rappresentare più compiutamente le loro attività nei loro Report di sostenibilità.

Giovanni Castellani, Dalila De Rosa, Riccardo Di Stefano, Giorgia Nigri - 15 aprile 2016.

[Leggi il documento](#)

Il reclamo e la conciliazione giudiziale dopo il D.Lgs. n. 156/2015

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 recante "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23", ha introdotto modifiche di rilevante portata, da un lato, alla disciplina degli istituti del reclamo e della mediazione nel processo tributario e, dall'altro, alla disciplina della conciliazione giudiziale.

Tali modifiche hanno comportato un rafforzamento e una razionalizzazione complessiva degli istituti in argomento soprattutto al fine incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario.

Il presente documento si pone quale obiettivo quello di illustrare le novelle normative in questione, prestando particolare attenzione ai profili applicativi delle stesse e ai chiarimenti in merito forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 38/E del 29 dicembre 2015 e n. 12/E dell'8 aprile 2016.

Paola Rossi e Pasquale Saggese - 15 aprile 2016. [Leggi il documento](#)

Quota di partecipazione in s.r.l.: natura giuridica e usucapibilità

La natura giuridica della quota di partecipazione in s.r.l. è stata oggetto, sin dall'entrata in vigore del Codice del 1942, di ampio dibattito, rappresentando uno degli aspetti più controversi in dottrina.

Il presente studio richiama le principali tesi prospettate, in dottrina ed in giurisprudenza, al fine di giungere ad alcune considerazioni sulla possibilità di acquisire il diritto di proprietà della partecipazione medesima per usucapione, ai sensi dell'art. 1161 c.c., secondo quanto deciso dal Tribunale di Milano nella recente sentenza n. 3398/2015.

Gabriella Trinchese - 15 aprile 2016. [Leggi il documento](#)

IVA: il regime del margine

Il cosiddetto 'regime del margine' è un regime speciale dell'I.V.A. previsto per il commercio di quei beni che, una volta fuoriusciti dal circuito del commercio, vi vengono reimmessi in quanto "usati".

La specialità, rispetto al regime ordinario, si concretizza sotto diversi profili. In primo luogo il sistema di calcolo dell'imposta non è quello 'imposta da imposta' ma è quello 'base da base'. Inoltre, di conseguenza, il calcolo della base imponibile su cui applicare l'I.V.A. deriva dalla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto del bene (il margine). Per il calcolo di questo 'margine', infine, il legislatore, a seconda dei beni commercializzati, ha previsto tre diversi tipi di metodo (analitico, forfettario, globale), ai quali corrispondono differenti obblighi contabili a carico del contribuente.

Questa regolamentazione, oltre a causare alcune criticità in rapporto all'applicazione delle imposte indirette, soprattutto nel caso dell'adozione del metodo forfettario, genera altresì alcune difficoltà - queste interne al regime - nel caso in cui uno stesso esercente commerci in beni che rientrano, rispettivamente, in uno e in un altro metodo fra quelli indicati.

Per evidenziare e risolvere tali criticità, nel lavoro si prendono ad esempio il commercio dei francobolli da collezione (metodo forfettario) e quello delle monete da collezione (metodo globale).

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

Agevolazioni ed incentivi per i liberi professionisti e le imprese

In questo nuovo appuntamento s'intende fornire informazioni agli iscritti sulle possibilità d'accesso ai fondi europei, sia per i professionisti che per le imprese. La Fnc in collaborazione con Finanziamenti News (www.finanziamentinews.it) fungerà da mezzo di conoscenza e d'informazione, come strumento in grado di garantire costante aggiornamento sempre al passo con le novità sulle call in uscita e d'ausilio per l'intera categoria.

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

OSSERVATORI

Osservatorio Economico - Marzo 2016

L'economia italiana mostra segnali di incertezza in termini di spinte alla crescita dell'offerta di beni e servizi. Dal lato della domanda si mantiene stabile la crescita dei consumi accompagnata dalla lieve ripresa degli investimenti. In questo quadro, l'indicatore composito anticipatore dell'economia italiana rimane positivo, suggerendo il proseguimento della fase di moderata crescita anche nel primo trimestre 2016. Nel periodo Gennaio-Febbraio 2016 aumentano le entrate tributarie del 2,1% rispetto allo stesso periodo del 2015. Le nuove aperture di partita IVA sono 51.141 a Febbraio 2016: -23,9% rispetto a Gennaio 2016 e +18% rispetto a Febbraio 2015.

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

STRUMENTI DI LAVORO

Check list - Il modello 730/2016. [Scarica](#)

EVENTI

Le nuove regole di finanza pubblica per gli Enti territoriali

Presso la Sala Conferenze del Polo della Ragioneria Generale dello Stato ed in diretta streaming sul sito de "[Il Sole 24 Ore](#)", il giorno 27 aprile 2016 alle ore 10.00 si terrà una convegno aperto anche ai nostri colleghi.

L'evento mira a tratteggiare un quadro esauriente e definito delle nuove regole di finanza pubblica per gli enti territoriali, proponendosi tra l'altro, di fornire una cornice generale del sistema dei controlli, approfondendo l'analisi del processo di riforma della contabilità.

Chiunque volesse partecipare presso la sede della Ragioneria Generale e dunque acquisire crediti formativi, potrà effettuare l'iscrizione sul sito dell'[ODCEC di Roma](#).

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

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

Le Giornate della Revisione Legale

La Fondazione e il Consiglio Nazionale dei commercialisti dedicano al tema della revisione legale dei conti un ciclo di incontri formativo/divulgativi con lo scopo di sensibilizzare i commercialisti alle problematiche istituzionali, normative e applicative.

Si tratta di una serie di eventi che si svolgeranno presso gli Ordini territoriali nel corso del 2016 che avranno come obiettivi primari quelli di informare, specificare e dettagliare le principali direttrici di riforma della revisione legale oltre che fornire la strumentazione metodologica generale utile per ogni incarico di revisione legale necessaria per fronteggiare le sfide poste dalla disciplina normativa di matrice europea.

Giovanni Castellani - 15 aprile 2016. [Vai al programma e al calendario](#)

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

Partita doppia: dall'organizzazione contabile alla disorganizzazione di studio

Bologna, 19 aprile 2016
Oratorio di San Filippo Neri - Via Manzoni n. 5

Promosso dalla commissione "Organizzazione Studio Professionale" del CNDCEC e patrocinato da CNDCEC e da FNC, l'evento non consiste nel classico convegno sull'organizzazione dello studio ma in una vera e propria rappresentazione teatrale con attori professionisti che affronteranno i classici temi con cui i commercialisti sono abituati a confrontarsi quotidianamente. Terminato lo spettacolo, che di fatto è il vero evento formativo, si discuterà di quanto visto nella rappresentazione con l'interazione alla tavola rotonda dal titolo "L'importanza del modello organizzativo e della tecnologia per il commercialista del futuro". L'evento in programma a Bologna è il primo di una tournée che farà tappa a Brescia, Pesaro, Roma e Milano.

Giovanni Castellani - 15 aprile marzo 2016. [Scarica la locandina](#)

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

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

La legge di stabilità 2016 spinge il welfare aziendale con la leva fiscale

Manuela Sodini - 31 marzo 2016. [Leggi il documento](#)

Utilizzo delle perdite fiscali in ipotesi di accertamento

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

Uno spunto di riflessione: leggi-sentenza

Mario Cicala - 31 marzo 2016. [Leggi il documento](#)

La prospettiva economica e finanziaria nelle s.r.l.s.: brevi considerazioni propositive

Raffaele Marcello e Antonio Repaci - 31 marzo 2016. [Leggi il documento](#)

La relazione del gestore della crisi al piano del consumatore

Luigi Lucchetti - 31 marzo 2016. [Leggi il documento](#)

Osservatori

Osservatorio Enti locali - Marzo 2016

Laura Pascarella - 31 marzo 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

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



UN (ALTRO) SPUNTO DI RIFLESSIONE: LEGGI-SENTENZA O SENTENZE-LEGGE?

Giovanni Castellani

Nel numero scorso della nostra Newsletter abbiamo pubblicato l'intervento di Mario Cicala, già Presidente della sezione tributaria della Corte di cassazione, nonché membro del Comitato scientifico della nostra Fondazione, dal titolo *“Uno spunto di riflessione: leggi-sentenza?”*.

Le riflessioni ivi contenute hanno suscitato molto interesse fra i colleghi e registrato alcune contro riflessioni critico-dialettiche le quali, solo per il fatto di esserci state proposte, gratificano il nostro lavoro rappresentando il successo degli intendimenti della FNC di stimolare il dibattito scientifico-intellettuale sulle materie oggetto della nostra professione.

Ecco il motivo di questo (altro) spunto di riflessione.

Facendo leva sulla sua lunga esperienza professionale, di insigne giurista ancor prima che di giudice, sia di merito che di legittimità, il Presidente Cicala, nel constatare la crisi di qualità dell'attuale produzione normativa, manifestatasi con la scarsa chiarezza, la contraddittorietà, il difetto di generalità e astrattezza delle regole e con le conseguenti incertezze nella loro applicazione, ha inteso sottolineare il *“ruolo trainante”* che, nell'attuale momento storico, assumono le sentenze (*in primis* quelle della Cassazione) nella formazione del diritto, asserendo che *“vi sono sentenze che tengono le veci delle leggi, che hanno effetti sociali pari se non maggiori di quelli prodotti da una legge”*.

Proseguendo nella sua riflessione, l'Autore evidenzia come attualmente si assista, di converso, *“alla promulgazione di disposizioni di legge la cui funzione, almeno nella intenzione di chi le ha redatte, è di ribaltare uno specifico indirizzo giurisprudenziale; tanto che si può qui parlare – in certo senso – di leggi-sentenza”*.

Ad avviso di Cicala, esempi di leggi-sentenza sono rinvenibili: nelle norme sulla *“ultrattività”* a taluni fini tributari e previdenziali delle società estinte e sulla responsabilità dei liquidatori per i tributi dovuti dalla società (art. 28, commi 4 e 5, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175); nella norma di interpretazione autentica che impedisce di presumere l'esistenza di un maggior corrispettivo ai fini delle imposte sui redditi soltanto in base al valore rilevante ai fini delle imposte di registro o ipo-catastali (art. 5, comma 3, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147); nella norma di interpretazione autentica che impedisce di applicare la disciplina del *transfer pricing* internazionale a quello *“interno”* tra imprese residenti (art. 5, comma 2, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147); nella norma che esclude i c.d. *“imbullonati”* dal valore della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E (art. 1, comma 21, L. 28.12.2015, n. 208).

La *“lettura”* di Cicala su quelle che, a suo avviso, rappresentano, *“sia pure”* – come lui stesso ammette – *“con una qualche forzatura”*, leggi-sentenza offre lo spunto per analizzare la questione anche da un altro angolo visuale.

È certamente vero, come sottolineato più volte dagli osservatori, che negli ultimi tempi il legislatore è intervenuto *“di rimessa”*, introducendo norme che, più o meno espressamente e consapevolmente, risultano *“ispirate”* non da autonome scelte politiche sul futuro assetto del sistema fiscale, ma dalla giurisprudenza formatasi su specifiche questioni (prova ne è la recente

attuazione della delega fiscale che è stata ritenuta infatti un intervento di “manutenzione straordinaria” del sistema piuttosto che una vera e propria “riforma fiscale”).

Come è altrettanto vero che la giurisprudenza (soprattutto quella di Cassazione) si è trovata, in alcune circostanze, a dover riempire impropriamente dei vuoti, nella colpevole assenza di scelte sul piano normativo.

Pur con tali premesse, il punto nodale da chiarire è, tuttavia, un altro. La domanda che ci si deve porre è la seguente: lo “specifico indirizzo giurisprudenziale” che, ad avviso di Cicala, risulta contraddetto dalle c.d. leggi-sentenza era o non conforme alla “*voluntas legis*” della disposizione interpretata da quella giurisprudenza, al suo significato oggettivo e sistematico?

Nel ragionamento di Cicala, la risposta a tale domanda è affermativa. Quello specifico indirizzo giurisprudenziale, essendo ritenuto conforme alla “*voluntas*” delle leggi preesistenti allo stesso, è stato poi seguito dalla promulgazione di disposizioni di legge “*la cui funzione, almeno nella intenzione di chi le ha redatte, è [stata quella] di ribaltare [detto] specifico indirizzo giurisprudenziale*”.

Ma siamo sicuri che sia avvenuto proprio questo? Che il rapporto di causa-effetto si sia svolto in questi termini?

A me sembra che almeno in due dei cinque casi evidenziati da Cicala detto rapporto possa ritenersi invece invertito, ossia che sia stata la giurisprudenza, seppur – almeno nelle intenzioni – per ragioni di tutela del gettito erariale, a voler “ribaltare” la “*voluntas*” delle specifiche disposizioni di legge preesistenti oggetto di interpretazione.

Mi riferisco, ad esempio, allo specifico indirizzo giurisprudenziale che ha sostenuto, con fermezza, l’esistenza, nell’ambito della disciplina del reddito di impresa, di un principio generale di determinazione dei componenti di reddito basato sul valore normale, con funzione antielusiva pur in presenza di corrispettivi effettivamente pattuiti.

Le due norme innanzi richiamate che rigettano tale tesi (nelle ipotesi di cessioni di immobili e di aziende o di *transfer pricing* “interno”) sono state difatti approvate come norme di interpretazione autentica, e quindi con effetto retroattivo, il che sembra confermare come, almeno in tali casi, sia stata la giurisprudenza a tentare di “ribaltare” la “*voluntas*” delle specifiche disposizioni di legge che comunque preesistevano alle norme interpretative più recenti, e non viceversa.

Più che di leggi-sentenza in questi casi si potrebbe dunque parlare di sentenze-legge.

Si badi bene, non è che con questo si voglia disconoscere le buone intenzioni che hanno animato, in tali circostanze, detta giurisprudenza. Ma è anche vero, che bisogna stare attenti a non dimenticare un vecchio aforisma che, con saggezza, ci avverte che di buone intenzioni è lastricata la strada per l’inferno.

Il dibattito su un tema con così tante sfaccettature, resta comunque aperto nella migliore tradizione dei centri di ricerca.



LA FUNZIONE SOCIALE DELLO SPORT DILETTANTISTICO: PROSPETTIVE DI MISURAZIONE

Giovanni Castellani, Dalila De Rosa, Riccardo Di Stefano*, Giorgia Nigri**

ABSTRACT

Il presente lavoro tratta della funzione sociale dello sport. In particolare, l'analisi si è concentrata sul rapporto tra le piccole e medie organizzazioni sportive non professionistiche e le famiglie degli atleti, che sono i principali consumatori di attività sportive. Questo lavoro analizza la necessità di misurare e, quindi, di considerare il valore sociale prodotto dallo sport, integrando il modello italiano del Benessere Equo e Sostenibile (BES), volto a misurare il benessere, con le pratiche di Responsabilità Sociale d'Impresa (RSI) delle società sportive non professionistiche. È stata effettuata un'analisi degli Indicatori (KPI) proposta da M. Marano (2006), legando gli indicatori stessi con i domini del BES ed aggiungendo nuovi indicatori, che precedentemente non erano stati presi in considerazione e che incorporano sia la responsabilità sociale che il benessere.

L'adozione di questo nuovo quadro proposto potrà permettere alle organizzazioni di rappresentare più compiutamente le loro attività nei loro Report di sostenibilità.

ABSTRACT

The present work analyzes sport's social function. In particular, the analysis focused on the relationship between small-medium, non-professional sport organizations and athletes' families, which are the main consumers of sport activities. The paper has investigated the need of measuring and thus of considering the social value produced by sport, integrating the Italian Benessere Equo e Sostenibile (BES) model, aimed at measuring welfare, and non-professional sport societies' Corporate Social Responsibility (CSR) practices.

An analysis of the Key Performance Indicators (KPIs) proposed by M. Marano (2006) was carried out, tying the indicators with the BES domains and adding new indicators which incorporate social responsibility and well-being, which previously had not been taken into consideration. Adopting this new proposed framework will allow organizations to better represent their activities into their sustainability reports.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Breve excursus storico. – 3. Alcuni fatti stilizzati. – 4. La percezione comune dello sport. – 5. La famiglia come protoimpresa sportiva. – 6. L'introduzione del modello BES nello sport. – 7. Nuovi indicatori. – 8. CSR & BES. – 9. Conclusioni.

1. Premessa

La capacità di creare ricchezza è oggigiorno esaltata anche dalla capacità di essere socialmente responsabili. Le aziende devono rapportarsi ai clienti, ai partner, ai dipendenti e al mercato, ma anche al territorio, alla comunità e al loro contesto di riferimento, in una parola agli *stakeholder*. Le organizzazioni, dunque, sono sempre di più portate a includere la Responsabilità Sociale d'Impresa (RSI) nella loro *vision* e *mission*, combinando *soft* e *hard skills*¹.

È lecito e doveroso, infatti, abbinare l'etica con l'economia per il fatto che l'etica concerne ogni settore di attività, in quanto umano. Non si può infatti precludere il giudizio, né quello speculativo né quello etico, sull'uso e sui fini che ogni attività umana si propone. Di qui la richiesta che pulsioni non esclusivamente tecnico-scientifiche controllino e guidino l'uso e i risultati della scienza e della tecnica.

Lo sport con i suoi valori e la sua funzione sociale può apportare un reale cambiamento e rinnovare le concezioni riguardanti le organizzazioni sportive, non solo in ambito dilettantistico ma anche nelle imprese sportive professionistiche. Attraverso la RSI si possono proporre dei progetti che incorporino valori socialmente condivisi e raccogliarne subito i frutti poiché lo sport, oltre a rivolgersi a molti *stakeholder*, va al cuore dell'impianto sociale: il nucleo familiare. La trasparenza, l'attendibilità e la reputazione diventano dunque requisiti imprescindibili per le organizzazioni sportive che intendano creare e mantenere un valore di lungo periodo che tenga conto della dimensione economica, ma anche della dimensione etico/sociale/ambientale².

Quello della RSI e della relativa rendicontazione volontaria, è ritenuto ormai sia un aspetto fondamentale di indirizzo dell'attività degli Amministratori (a qualunque organizzazione essi appartengano: profit oppure not for profit), sia uno strumento estremamente utile per far conoscere a tutti coloro che hanno interessi intorno all'organizzazione, cosa e come si è fatto non solo sotto il profilo economico, ma anche sotto gli aspetti sociali, ambientali ed organizzativi. Appare perciò evidente come l'etica trovi il suo ambito di applicazione in ogni

¹ La parola "impresa" indica con evidenza che si tratta di un comportamento riconducibile al contesto aziendale e, seppure logicamente riferibile, appunto, alle "imprese", evocando con il termine il significato di "azienda commerciale", è ormai pacifico che i principi di RSI possono estendersi, con i dovuti accorgimenti, anche a tutto il mondo istituzionale, delle ONG, del "not for profit", etc.. Da qui il termine più generale "organizzazione", utilizzato anche in questo lavoro.

² G. Esposito, La Responsabilità Sociale delle Organizzazioni Sportive, Edizioni SDS 2012, p. 10

sistema di *governance* e come le sue forme siano strettamente connesse al contesto, ai valori, alla creatività e alle scelte degli amministratori. Pertanto le sue manifestazioni concrete presenteranno canoni differenti da organizzazione a organizzazione. Più specificamente le ripercussioni nell'ambito del sistema di *governance* si esplicano in un suo allargamento, poiché, nei fatti, anche nuovi soggetti sono chiamati a monitorare l'impresa sia nella dimensione economica che sociale ed ambientale. E per poter attuare in modo efficace tale modello di *governance* "allargata", l'organizzazione deve sviluppare una politica di trasparenza in due direzioni: da un lato deve sviluppare una struttura adatta a sostenere le sollecitazioni degli *stakeholder* che provengono dall'interno e dall'esterno, dall'altro poi, dovrà implementare la "gestione" di questi impulsi, attivando nuovi strumenti e metodologie per tradurre le esigenze dei suoi *stakeholder* in azioni volte a soddisfarle. In tale ottica si assiste alla trasformazione dell'etica, da concetto e inclinazione ideale, in strumento competitivo e condizione necessaria per la sopravvivenza e la creazione di valore nel lungo periodo. L'orientamento seguito dalle organizzazioni, quindi, diviene quello di offrire un valore superiore alle controparti comprendendo le loro esigenze, i loro bisogni e fornendo ad essi risposta adeguata. Seguendo tale linea, la strada che porta all'instaurazione di relazioni proficue non è soltanto quella di immettere valori e servizi nel mercato, ma piuttosto quella di dare un mercato ai servizi, ovvero aumentare nel processo di creazione di ricchezza fisica, monetaria e relazionale le componenti valoriali, in modo da evitare che i valori, appunto, siano solo un elemento residuo che non rientra nel nucleo principale della vita dell'organizzazione.

Lo sport dilettantistico è quasi la quintessenza di tutto ciò ed è per questo motivo che diffondere un'immagine etica, dopo aver agito in tal senso, assume fondamentale importanza anche e soprattutto per l'associazionismo sportivo. La percezione della sua realtà da parte dei diversi soggetti con i quali viene in contatto, in modo più o meno approfondito e con un interesse diverso e mutevole nel tempo, influisce in modo determinante sulla legittimazione e sul consenso. L'ipotesi di fondo è che l'assunzione di responsabilità etiche nei confronti degli *stakeholder* attribuisca credibilità, stabilizzi le relazioni e migliori l'immagine dell'organizzazione e che tale processo sia in grado di innescare un andamento virtuoso che abbia ricadute positive anche sui risultati economici. Le azioni di responsabilità sociale d'impresa assumono perciò un diverso significato a seconda del soggetto che le interpreta: se per il *management* è un importante strumento di governo dell'impresa poiché può migliorare le *performance* finanziarie, i processi di coesione interna e di gestione operativa potendo diventare anche uno strumento di marketing e un nuovo mezzo di posizionamento sul mercato, per gli *stakeholder*, ed in particolare per i fruitori dei servizi di un'organizzazione

sportiva, la RSI può diventare un *plus* e acquistare la connotazione di variabile critica che orienta le scelte. Contemperare le diverse esigenze in questo settore non è, però, un processo semplice ed immediato poiché i portatori di interesse sono molteplici ed hanno interessi a volte non coincidenti o addirittura in contrasto tra di loro, sia per mancanza di formazione, sia per radicate sovrastrutture intellettuali (pensiamo al mondo del calcio). Vi è dunque la necessità di instaurare tra i soggetti interessati una sorta di “contratto sociale” in grado di incentivare e mantenere buoni livelli di interazione e cooperazione.

Partendo da questi presupposti, questo lavoro inquadrerà innanzitutto, da un punto di vista legislativo e poi sulla base di evidenze empiriche, il ruolo sociale dello sport, mettendo in evidenza i valori e i possibili disvalori connessi alla pratica sportiva e le conseguenze che ne derivano. In particolare l’attenzione sarà concentrata sulle società sportive dilettantistiche. Queste realtà per dimensione e tipologia di organizzazione sono le più vicine alla comunità locale entrando in diretto contatto con gli individui e le famiglie. I loro servizi, come si vedrà, sono strettamente collegati al raggiungimento del benessere individuale ed a seguito di questo, si tenterà poi di analizzare queste interconnessioni, attraverso la griglia interpretativa del modello BES (Benessere Equo e Sostenibile). In ultimo, alcune misure di RSI saranno raccolte ed analizzate per cercare di sintetizzare un unico set di indicatori in grado di esprimere il potenziale della funzione sociale dello sport. L’obiettivo è dunque quello di ottenere un insieme di indicatori in grado di esprimere il potenziale della funzione sociale dello sport, integrando il modello BES all’interno dei Key Performance Indicators (KPI) elaborati da M. Marano (in uno studio da lui condotto nel 2006) e analizzati poi da G. Esposito nel 2011.

2. Breve excursus storico

Nonostante l’importanza dello sport come parte integrante del percorso formativo dell’uomo fosse già riconosciuta ai tempi di Socrate e Aristotele, il Trattato di Roma del 25 marzo 1957, con il quale fu costituita la Comunità Economica Europea, non fa nessun riferimento allo sport, probabilmente in quanto fenomeno considerato, a quel tempo, privo di rilevante riscontro economico. Solo molti anni dopo, nel 1975 con la “*Carta Europea dello sport per tutti*” e successivamente con l’entrata in vigore dell’*Atto Unico Europeo* nel 1987, allo sport viene attribuito un ruolo. Tuttavia questo ruolo viene riconosciuto solo entro i limiti dell’esercizio dell’attività economica e solo in quanto tale, da regolamentare. Bisognerà aspettare il 1992 e la “*Carta Europea dello Sport*” per far sì che gli stati Europei inizino a muovere i primi passi verso il riconoscimento della funzione sociale dello sport, sottolineando in tale occasione, come il *fair play* e l’etica nello sport costituiscano elementi essenziali dell’attività sportiva. Con l’entrata in vigore del Trattato di Maastricht nel 1993, ci si

aspettava una conferma ed invece ancora una volta lo sport non trovò una collocazione specifica. I lavori europei in quest'ambito comunque proseguirono e la Risoluzione del Parlamento Europeo del 30-06-97 pose l'accento, per la prima volta, sull'importanza dello sport come fattore d'integrazione sociale aprendo la strada ad una sempre più intensa azione volta a disciplinare lo sport nella normativa comunitaria secondo una prospettiva più ampia rispetto a quella meramente economica. È però solo con la dichiarazione di Nizza 2000 che lo sport trova la sua legittimazione come mezzo di sviluppo sociale, oltre che economico. Secondo il Consiglio Europeo, dunque, "Lo sport è un'attività umana che si fonda su valori sociali, educativi e culturali essenziali. È un fattore di inserimento, di partecipazione alla vita sociale, di tolleranza, di accettazione delle differenze e di rispetto delle regole. L'attività sportiva deve essere accessibile a tutte e a tutti, nel rispetto delle aspirazioni e delle capacità di ciascuno e nella diversità delle pratiche agonistiche o amatoriali, organizzate o individuali. La pratica delle attività fisiche e sportive deve rappresentare per i disabili, fisici o mentali, un mezzo privilegiato di sviluppo individuale, di rieducazione, di integrazione sociale e di solidarietà e a tale titolo deve essere incoraggiata. Gli Stati membri promuovono il volontariato sportivo, nell'ambito delle rispettive competenze, con misure che favoriscono una protezione pertinente e un riconoscimento del ruolo economico e sociale dei volontari, appoggiati, se del caso, dalla Comunità per quanto di sua competenza"³. Con questa dichiarazione l'Unione Europea non solo riconosce il valore sociale, educativo, formativo e di integrazione dello sport ma si impegna a promuovere e supportare le attività di volontariato sportivo. Sulla base di questa tappa fondamentale, nel 2007 la Commissione Europea presenta il *Libro Bianco sullo Sport*, ove i paesi membri si impegnano a programmare una serie di politiche volte ad approfondire il ruolo sociale dello sport oltreché il suo ruolo economico ed a supportare e valorizzare l'organizzazione e la cooperazione nello sport. Da ultimo, è con il *Trattato di Lisbona* del 2009 che lo sport viene definitivamente inserito come una nuova area di competenza dell'Unione Europea. In particolare l'articolo 165 del Trattato conferisce nuove competenze all'Unione con l'obiettivo "di sviluppare una dimensione Europea dello sport, promuovendo l'equità e l'apertura alle competizioni sportive e la cooperazione tra gli organismi responsabili dello sport e proteggendo l'integrità fisica e morale degli atleti, in particolare dei più giovani"⁴.

³ http://www.europarl.europa.eu/summits/nice2_en.htm

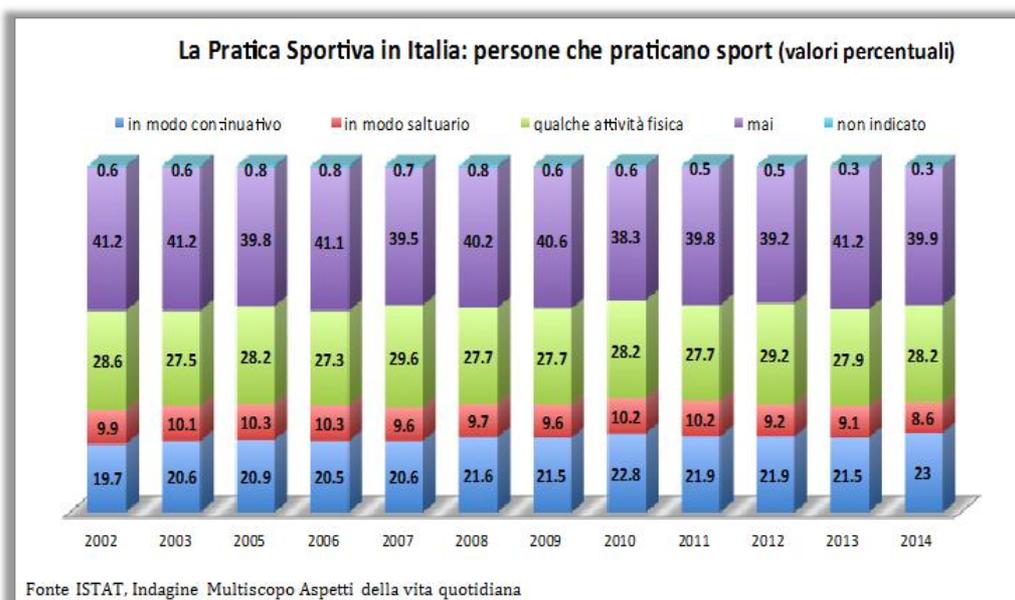
⁴ <http://www.lisbon-treaty.org/wcm/the-lisbon-treaty/treaty-on-the-functioning-of-the-european-union-and-comments/part-3-union-policies-and-internal-actions/title-xii-education-vocational-training-youth-and-sport/453-article-165.html>

3. Alcuni fatti stilizzati

La portata dello sport come fenomeno sociale e civile non è però solo dimostrata dalla ormai raggiunta legittimazione giuridica, ma soprattutto dalle evidenze empiriche raccolte negli ultimi anni: valgono gli esempi italiani che richiamano il *Rapporto CONI-CENSIS 2008* e il *Rapporto CONI-ISTAT “Lo sport in Italia” numeri e contesto 2014* mentre, a livello Europe, l’Eurobarometro 2014 con l’indagine “*Sport e attività fisica.*”

In Italia, secondo l’ISTAT in media il 21% degli italiani ha praticato sport in modo continuativo nel periodo 2002-2014 mentre circa il 10% dichiara di praticarlo saltuariamente e il 28% pratica qualche attività fisica. Di contro ben il 40% degli intervistati ha affermato di non praticarne affatto. Il trend dei sedentari registrato nel 2014 è, purtroppo, seppure con alterne vicende, rimasto uguale a quello del 2002. Al contrario, fortunatamente, la percentuale di persone che praticano sport “qualche volta” si è ridotta in favore di coloro che lo praticano “continuativamente”, la cui percentuale è cresciuta di 3,3 punti.

In ogni caso, è un dato di fatto che oltre il 60% degli italiani sembra fare attività sportiva.



Circa la divisione per genere, può essere interessante segnalare, anche se non esposto nella tabella soprariportata, che le donne si dichiarano più sedentarie degli uomini con un 44% che non pratica sport contro il 35% degli uomini. Inoltre tra i ragazzi tra i 3 e i 24 anni in cui entrambi i genitori praticano sport il 79% dichiara di praticare sport. La percentuale di coloro che praticano sport cresce poi all’aumentare del livello di istruzione, con un 44% di sportivi laureati, un 35% con diploma superiore, 24% con licenza media e 23% con scuola elementare o nessun titolo. A livello territoriale le disparità tipicamente Italiane si confermano anche per la pratica sportiva, con il 31% dei sedentari al nord contro ben il 56% di sedentari nel

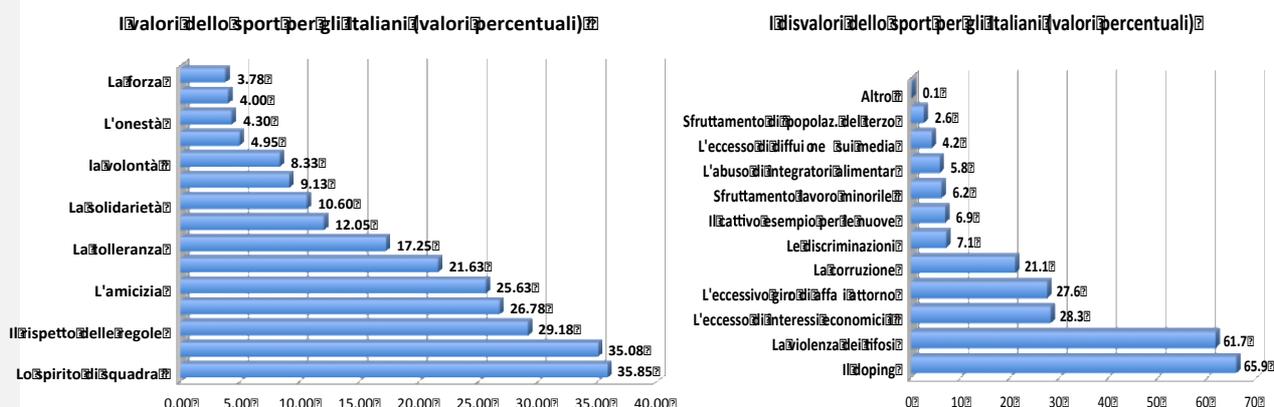
Mezzogiorno e un Centro posizionato nel mezzo con il 41% che non pratica alcuna attività fisica.

4. La percezione comune dello sport

Per quanto riguarda l'opinione degli Italiani in merito all'immagine dello sport, il rapporto CONI-CENSIS 2008 si sofferma sui valori e i disvalori percepiti nella pratica dell'attività sportiva. Secondo il suddetto rapporto "l'immagine dello sport è decisamente positiva; alla parola sport vengono associati, nella stragrande maggioranza dei casi, concetti positivi come il benessere fisico e il divertimento, mentre i disvalori, ancorché presenti e rilanciati spesso dai media, come il doping e i troppo facili guadagni dei professionisti, vengono associati solo secondariamente al concetto di sport. Per quanto riguarda la capacità pedagogica, sembra che il mondo dello sport in buona parte riesca ancora a trasmettere i suoi valori tradizionali. Non solo, dal questionario emerge una forza aspirazionale ed emozionale, che permette, o meglio, potrebbe permettere allo sport di essere un traino di sviluppo civile"⁵.

Dall'indagine emerge anche una connessione fra relazionalità, rispetto civile e delle regole, spirito di squadra e disciplina, valori condivisi quali l'eccellenza, l'amicizia, la trasparenza, la solidarietà e il *fair play*⁶, che costituiscono i valori principali che lo sport è in grado di trasmettere.

Attraverso l'exkursus legislativo e l'interpretazione del rapporto *CONI CENSIS 2008* si può quindi notare come lo sport abbia un valore sociale intrinseco soprattutto ad un livello dilettantistico/scolastico con una forte identità locale. Le organizzazioni sportive, infatti, si collocano nel fulcro del contesto sociale e possono affermarsi come uno dei protagonisti dello sviluppo economico, sociale e ambientale con particolare riguardo alla propria comunità di riferimento⁷.



⁵ Rapporto CONI-Censis 2008

⁶ G. Esposito, *La Responsabilità Sociale delle Organizzazioni Sportive*, Edizioni SDS 2012, p. 6

⁷ G. Esposito, *La Responsabilità Sociale delle Organizzazioni Sportive*, Edizioni SDS 2012, p. 5

Non bisogna però tralasciare le distorsioni a cui lo sport (soprattutto in alcune specifiche discipline) va incontro; esse sono sicuramente più evidenti nelle organizzazioni professionistiche ma frequenti anche nelle compagini dilettantistiche. In particolare, numerose vicende negative si sono registrate ad esempio in ambito calcistico. A partire dallo scandalo del Totonero (1980) e Totonero-bis (1986), proseguendo con Calciopoli (2006) e Scommessopoli (2011), sino a giungere ai più recenti casi giudiziario-economici riguardanti la FIFA. Tutti questi episodi hanno coinvolto atleti, arbitri, assistenti e dirigenti di alcune fra le più importanti società professionistiche, oltre agli organi di controllo ed ai dirigenti di Federazioni Nazionali ed Internazionali; quegli stessi soggetti che dovrebbero essere i porta bandiera del valore sociale ed educativo dello sport, come enunciato nel trattato di Lisbona del 2009.

È interessante, però, notare che gli eccessi economici dello sport professionistico vengono indicati solamente come terza opzione tra le emergenze, così come anche la corruzione indicata solo dal 21.1% del campione CONI CENSIS del 2008. Piuttosto, al primo posto nella classifica dei disvalori percepiti dalle persone si classifica il fenomeno del doping che preoccupa il 65% degli intervistati, seguito dall'altra piaga dello sport (*rectius*: di alcuni sport), rappresentata dalla violenza dei tifosi e condannata dal 61,7%. Purtroppo sempre più di frequente si registrano atti di vandalismo praticati senza alcuna ragione da gruppi di teppisti, con la conseguenza concreta per i normali tifosi di restare coinvolti. A ciò si aggiungono episodi di grande inciviltà e ignoranza che vanno dall'esibizione di striscioni offensivi verso la squadra rivale, al lancio di oggetti in campo fino a gravi episodi di razzismo. È emblematico ricordare, fra i tanti, il lancio di banane in campo durante la partita Feyenoord-Roma del 2015, mitigato per fortuna soltanto dalla reazione ironica del giocatore Gervais Lombe Yao Kouassi, meglio noto come Gervinho, il quale mangiandone una ha inteso lanciare un messaggio di integrazione imitato in rete poi da molti.

E questo fenomeno appare ancor più paradossale se inquadrato nel contesto sportivo più multiculturale in assoluto, che è il calcio. L'impatto sociale e politico prorompente che il calcio possiede può causare ulteriori distorsioni che, in casi estremi, sono arrivati ad incidere persino sui diritti e sulla vita degli stessi atleti. Fa riflettere in questo senso l'episodio forse poco noto relativo alla partita Repubblica Democratica del Congo - Brasile dei mondiali del 1974. L'allora dittatore Mubutu aveva minacciato di morte la formazione africana in caso di pesante sconfitta, tanto da portare Joseph Ilunga Mwepu a calciare il pallone, durante il rigore, al posto degli avversari, nel tentativo di suscitare la simpatia e la benevolenza di pubblico e avversari stessi e contenere la sconfitta, per salvare la sua vita e quella dei suoi

compagni⁸. C'è poi l'episodio della Nocerina, dove i giocatori minacciati dai tifosi, hanno dovuto fingere incidenti e malori in campo per non terminare la partita o il caso della squadra femminile di Locri, minacciata dalla criminalità organizzata.

Tuttavia sarebbe errato ed ingeneroso presentare il calcio come l'unico contesto controverso. Anche perché il fenomeno più seriamente negativo si chiama "doping" e riguarda trasversalmente quasi tutti gli sport (le notizie dei media indicano una sconcertante diffusa realtà, ad esempio per il ciclismo, l'atletica ed altri sport, fino ad arrivare, di recente, perfino al tennis). È curioso far notare come l'etimologia del termine doping sia fatta presumibilmente risalire al "dop", sostanza alcolica assunta dai guerrieri zulu per eccitarsi prima della battaglia.

Il Comitato Nazionale di Bioetica (CNB) si è espresso sul tema criticando l'eccessiva commercializzazione dello sport professionistico, auspicando una maggiore attenzione per il *fair play*, dove chi gioca lealmente è sempre vincitore, riportandoci ai valori morali, alla base della società e della Responsabilità Sociale. Il documento mette in evidenza i valori costitutivi di tale attività pratica, identificati nell'impegno personale ad esprimere le capacità dell'atleta e la lealtà e correttezza nella competizione. "Il doping costituisce un disvalore proprio perché altera tali condizioni: consente di raggiungere risultati anche a prescindere dall'impegno attivo, introduce un ingiusto e scorretto vantaggio nella competizione, oltre a produrre un serio danno alla salute psico-fisica dell'atleta, anche con ripercussioni negative sul piano sociale. L'inaccettabilità del doping fa parte di un sentire comune nella società, in quanto viola le regole costitutive dello sport sul piano individuale e relazionale modificando il senso stesso dello sport che diviene ricerca del successo fine a sé"⁹, o peggio forse, come ricerca di un'affermazione sociale che premia solo i "vincitori".

Nonostante i lati oscuri che si ripercuotono a tutti i livelli, purtroppo anche solo dilettantistici, lo sport costituisce un settore sociale importante con un valore economico sostanziale stimato intorno a 3.0 punti del PIL. In questo contesto la Responsabilità Sociale, può giocare un ruolo fondamentale nel rinnovamento delle concezioni relative alle organizzazioni sportive, alle loro relazioni con gli *stakeholder* ed alla loro collocazione nella società¹⁰. Lo sport quindi, anche prevedendo le possibilità di agonismo e di affermazione personale, deve promuovere soprattutto l'inclusione, la solidarietà, la responsabilità ambientale, la salute.

Ed ha tutte le potenzialità per farlo.

⁸ http://www.corriere.it/sport/15_maggio_11/addio-ilunga-mwepu-l-uomo-che-batte-punizione-contrario-5828bae6-f7af-11e4-821b-143ba0c0ef75.shtml

⁹ http://www.governo.it/bioetica/pareri_abstract/etica_sport_doping_25032010.pdf

¹⁰ G. Esposito, *La Responsabilità Sociale delle Organizzazioni Sportive*, Edizioni SDS 2012, p. 5-7

5. La famiglia come protoimpresa sportiva

L'attività sportiva, oltre ad essere un'attività fisica e motoria, permette una crescita evolutiva in particolare nei più giovani, creando reali opportunità di vera socializzazione. Affinché lo sport crei una struttura sociale responsabile è indispensabile, però, intraprendere con i ragazzi un giusto percorso di analisi sui valori e disvalori individuabili nelle pratiche sportive. In questa situazione è inserita l'analisi del rapporto tra società sportive e famiglie, che sta attraversando una fase di profonda evoluzione. Nel tempo, infatti, le attese di entrambe le parti sono fortemente cresciute, condizionate anche dalla tendenza a presentare il successo sportivo come uno degli obiettivi più ambiti, sia da un punto di vista di affermazione economico-sociale che di stile di vita. La famiglia ha comunque assunto un ruolo sempre più forte all'interno delle associazioni sportive, coinvolgendosi e impegnandosi attivamente nell'attività sportiva dei figli, a prescindere dal livello e/o risultati agonistici ottenuti.

Per comprendere al meglio il ruolo della famiglia all'interno delle associazioni sportive bisogna compiere una breve analisi su questa particolare "impresa." Infatti è innegabile che la famiglia produca ricchezza, fornisca servizi, sorregga l'economia in crisi, supporti e sostituisca lo stato sociale quando questo è debole. La famiglia risparmia e investe i propri risparmi, soprattutto sui figli, e difende i suoi membri più deboli. La famiglia eroga servizi a favore di se stessa e dei suoi membri, non limitandosi a un semplice consumo, al contrario, come un qualunque soggetto economico produttivo, investe le sue risorse per svolgere completamente le sue funzioni con le stesse caratteristiche delle imprese: organizzazione, economicità e professionalità. Come tutte le imprese immesse nel circuito economico, anche la famiglia si assume i suoi rischi, svolgendo una forma di attività economica contraddistinta da rilevanti quote di gratuità e di comunione che possiedono anche un valore economico. Si può così dire che la famiglia rappresenti la "protoimpresa." Del resto, la stessa parola "economia" deriva dal greco οἰκία (famiglia) e νόμος (disciplina, gestione), e significa gestione della famiglia e dunque, se l'impresa è fondamentale poiché garantisce la crescita economica del paese creando ricchezza e offrendo posti di lavoro, la famiglia assume un ruolo ancora più importante, in quanto oltre alla crescita economica, assicura un futuro stabile e continuativo alla comunità stessa. Infatti, nella famiglia, le persone migliorano attraverso il continuo contatto con altri, in un atteggiamento di servizio vicendevole, garantendo così effetti benefici sulla comunità. Il buon risultato dei servizi offerti dalla famiglia, dal punto di

vista dell'educazione, dell'istruzione, della formazione e dell'assistenza crea altresì entusiasmo e fiducia nei confronti dei soggetti direttamente beneficiari.

Ai fini di questo lavoro, l'attenzione è stata posta sui servizi erogati dalle famiglie all'interno delle associazioni sportive, il cui rapporto è cresciuto nel tempo, portando all'introduzione anche di nuove figure organizzative specifiche dedicate alle famiglie.

È di notevole importanza, per verificare il contributo offerto dalle famiglie alle associazioni sportive, analizzare l'indagine che ha osservato un campione di società sportive di base che svolgono attività con atleti under 14, che provengono dalle diverse aree del paese, e dare un quadro oggettivo ed aggiornato in riferimento alle relazioni tra società sportive e genitori.

Genitori coinvolti come responsabili sportivi nell'attività agonistica dei figli

	Presenza di genitori anche allenatori della squadra dove gioca il figlio/a	Presenza di genitori anche dirigenti accompagnatori della squadra dove gioca il figlio/a	Presenza di genitori anche dirigenti della squadra dove gioca il figlio/a
PICCOLE (fino a 100 tesserati)	37,3%	68,9%	54,3%
MEDIE (101-200 tesserati)	54,8%	84,7%	69,8%
GRANDI (oltre 200 tesserati)	53,2%	83,3%	72,0%

Fonte: Coni-Istat, SPORT IN ITALIA, NUMERI E CONTESTO, 2014

L'attività sportiva si conferma un importante ponte intergenerazionale, permettendo la creazione di un linguaggio condiviso tra generazioni aventi sempre più difficoltà nel dialogo. I rispondenti erano responsabili sportivi (dirigenti, allenatori) ai quali era stato domandato di raccontare la loro percezione circa le modalità di presenza dei genitori durante l'attività sportiva dei figli e il relativo rapporto con la società sportiva. I dati raccolti rivelano per prima cosa il grande interesse dei genitori nei riguardi dell'attività sportiva dei loro figli, stimando che quasi un genitore su due segue costantemente l'impegno agonistico dei figli, e solo l'11% dei genitori, si limita ad affidarli all'allenatore di turno, disinteressandosi del loro percorso ed esperienze sportive. Ne deriva che la presenza assidua delle famiglie nella vita e nelle società

sportive dove i figli svolgono la propria attività va, oggi, considerata una costante e le famiglie stesse stanno sempre più diventando un elemento strutturale nell'associazionismo sportivo. La presenza familiare è osservata come parte integrante dell'organizzazione della società sportiva, trovando conferma nell'elevata percentuale di casi in cui i genitori non soltanto seguono l'attività dei figli, ma ne sono in qualche modo direttamente responsabili, in qualità di allenatori (dal 37.3 al 53.2%) o dirigenti accompagnatori della stessa squadra in cui militano (dal 68.9 al 83.3%) o membri del vertice societario (dal 54.3 al 72%).

Opportunità per la società sportiva offerte dalla presenza dei genitori

	Piccole	Medie	Grandi
Poter contare su aiuti organizzativi (trasferte, pulizie, lavaggio divise)	64,5%	69,3%	74,8%
Avere potenzialmente più possibili allenatori, (dir., accompagnatori, arbitri)	34,0%	41,3%	46,8%
Avere maggior contatto con quartiere/contesto sociale	23,8%	29,3%	29,7%
Poter contare su forme di ulteriore sostegno economico	23,8%	15,3%	18,9%
Garantire un miglior ricambio a livello societario	18,4%	23,3%	22,5%
Ampliare il bacino di potenziale reclutamento di atleti e tesserati	19,9%	16,7%	23,4%
Poter conoscere meglio le caratteristiche degli atleti	17,0%	16,7%	14,4%
Poter contare sulla loro pregressa esperienza sportiva e agonistica	7,7%	6,7%	7,2%
Altro	2,9%	4,7%	1,8%

Fonte: Coni-Istat, SPORT IN ITALIA, NUMERI E CONTESTO, 2014

Nella tabella che precede si possono invece osservare i molteplici vantaggi che la presenza dei genitori offre all'associazionismo sportivo e che sono attinenti ad una visione fondamentalmente funzionale; infatti, il 65% dei genitori contribuisce a livello operativo e strumentale, attraverso semplici servizi quali il trasporto degli atleti o il lavaggio delle divise. Per quanto riguarda le società medio - grandi, invece, i genitori rappresentano un potenziale bacino di riserva da cui ottenere disponibilità per rimediare alla mancanza di figure tecniche (40%), senza naturalmente tralasciare il supporto economico che essi possono fornire (20%) soprattutto nelle piccole realtà locali. L'analisi di questi, nonché di tutti gli altri aspetti, mette in risalto comunque l'enorme importanza della presenza costante delle famiglie all'interno delle associazioni sportive, senza le quali (famiglie) molte di esse (associazioni sportive) sarebbero obbligate a ridimensionare se non sospendere diverse attività o discipline sportive.

6. L'introduzione del modello BES nello sport

Considerato il ruolo sociale rivestito dallo sport, soprattutto per i più giovani, e il fondamentale ruolo che in questo contesto è attribuito alle famiglie nel supporto delle organizzazioni sportive, la riflessione successiva si pone come obiettivo quello di analizzare con maggiore dettaglio i canali attraverso i quali l'esercizio di pratica sportiva incide sul benessere degli individui ed in particolare delle famiglie. La prospettiva di analisi farà affidamento sul modello del Benessere Equo e Sostenibile. Il modello BES¹¹ nato dalla collaborazione tra il Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro (CNEL) e l'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), si inserisce nel dibattito internazionale sul "superamento del PIL" come tentativo a livello Nazionale di misurazione del benessere della società da un punto di vista economico, sociale ed ambientale. Il benessere viene così considerato nella sua multidimensionalità e l'obiettivo consiste nel fotografare l'attuale livello di benessere della società con uno sguardo alla sostenibilità futura.

In particolare, ad oggi, il modello BES consiste nella descrizione del benessere attraverso 12 c.d. domini (Salute; Istruzione e formazione; Lavoro e conciliazione tempi di vita; Benessere economico; Relazioni sociali; Politica e istituzioni; Sicurezza; Benessere soggettivo; Paesaggio e patrimonio culturale; Ambiente; Ricerca e innovazione; Qualità dei servizi) e 134 indicatori.

La definizione di questo *framework* teorico è stata frutto di un lungo lavoro svolto tra il 2011 e il 2013. La modalità con la quale si è giunti al modello BES è di notevole importanza e presenta dei caratteri rivoluzionari rispetto al PIL, che vanno ben oltre la differente scelta di cosa misurare e di come misurarlo. Il BES è il prodotto di un processo di partecipazione integrata, di condivisione del sapere, di confronto, di dialogo volto alla costruzione di uno strumento che sia effettivamente in grado di fotografare la realtà italiana e che possa fornire delle valide indicazioni e delle solide linee guida per lo sviluppo delle politiche presenti e future. In questa prospettiva di ricerca di coinvolgimento, rivolta alla creazione di uno strumento che fosse sentito come proprio non solo dalla comunità scientifica, ma anche e soprattutto dalla società civile, l'ISTAT ha realizzato nel marzo del 2011 l'indagine Multiscopo Aspetti della vita quotidiana, andando a rilevare le dimensioni della soddisfazione dei cittadini, ricercando la percezione che gli stessi hanno della propria vita. In questo modo il BES ha definito 12 dimensioni (c.d. domini o partizioni) del benessere. A ciascuna partizione è associata una parte di benessere che gli stessi cittadini hanno considerato meritevole di valore. È fondamentale infatti sottolineare come le 12 dimensioni siano il risultato di un processo di valutazione collettivo di tutte le parti sociali. In quest'ottica i domini del BES (in

¹¹ <http://www.misuredelbenessere.it/>

linea con il “capabilities approach” di Amartya Sen)¹², possono essere considerati gli stati caratterizzanti il benessere degli individui (le *functionings*) e possono essere raggiunti per mezzo di caratteristiche individuali e opportunità offerte dal contesto (le *capabilities*) per le quali i 134 indicatori mirano ad esserne una misura.

Nella tabella che segue sono integralmente riportati, per esigenze esplicative del prosieguo di questo lavoro, i 12 domini accompagnati dai 134 indicatori.

Dominio	indicatori
Salute	speranza di vita alla nascita
	speranza di vita in buona salute
	indice di stato fisico
	indice di stato psicologico
	tasso di mortalità infantile
	tasso standardizzato di mortalità per incidenti di trasporto
	tasso standardizzato di mortalità per tumore
	tasso di mortalità per demenze e malattie del sistema nervoso
	speranza di vita senza limitazioni nelle attività quotidiane a 65 anni
	eccesso di peso
	fumo
	alcol
sedentarietà	
alimentazione	
Dominio	indicatori
Istruzione e formazione	partecipazione alla scuola dell'infanzia
	persone con almeno il diploma superiore
	persone che hanno conseguito un diploma universitario
	uscita precoce dal sistema di istruzione e formazione
	giovani che non lavorano e non studiano
	partecipazione alla formazione continua
	livello di competenza alfabetica degli studenti
	livello di competenza numerica
	livello di competenza informatica
	partecipazione culturale

¹² Sen, A. (1980), *Equality of What*, Sterling M. McMurrin (ed.), *The Tanner Lectures on Human Value*, Salt Lake City: University of Utah Press, pp. 195-220. Sen, A. (1999) *Development as Freedom*, Oxford University Press, Oxford

Dominio	indicatori
Lavoro e conciliazione tempi di vita	tasso di occupazione 20-64 anni
	tasso di mancata partecipazione al lavoro
	percentuale di trasformazioni nel corso di un anno da lavori instabili a lavori stabili
	percentuale di occupati in lavori a termini da almeno 5anni
	incidenza di lavoratori dipendenti con bassa paga
	incidenza di occupati sovra istruiti
	tasso di infortuni mortali e inabilità permanente
	incidenza occupati non regolari sul totale degli occupati
	rapporto tra tasso di occupazione delle donne di 25-49 anni con figli in età prescolare e delle donne senza figli
	quota di popolazione di 15-64 anni che svolge più di 60 ore settimanali di lavoro retribuito e/o familiare
	indice di asimmetria del lavoro familiare
	soddisfazione per il lavoro svolto
	percezione di insicurezza dell'occupazione
Dominio	indicatori
Benessere economico	reddito medio disponibile aggiustato pro-capite
	indice di disuguaglianza del reddito disponibile
	indice di rischio di povertà relativa
	ricchezza netta media pro-capite
	indice di vulnerabilità finanziaria
	indice di povertà assoluta
	indice di grave deprivazione materiale
	indice di qualità dell'abitazione
	indice di valutazione soggettiva di difficoltà economica
incidenza di persone che vivono in famiglie senza occupati	
Dominio	indicatori
Relazioni sociali	molto soddisfatti per le relazioni familiari
	molto soddisfatti per le relazioni amicali
	persone su cui contare
	attività ludiche dei bambine dai 3 ai 10 anni svolte con i genitori
	aiuti gratuiti dati
	partecipazione sociale
	attività di volontariato
	finanziamenti delle associazioni
	istituzioni no profit
	cooperative sociali
	fiducia generalizzata

Dominio	indicatori
Politica e istituzioni	partecipazione elettorale
	partecipazione civica e politica
	fiducia nel parlamento italiano
	fiducia nel sistema giudiziario
	fiducia nei partiti
	fiducia nelle istituzioni locali
	fiducia in altri tipi di istituzioni
	donne e rappresentanza politica in parlamento
	donne e rappresentanza politica a livello locale
	donne negli organi decisionali
	donne nei cda di società quotate in borsa
	età media dei parlamentari italiani
lunghezza dei procedimenti civili	
Dominio	indicatori
Sicurezza	tasso di omicidi
	tasso di furti in abitazione
	tasso di borseggi
	tasso di rapine
	tasso di violenza fisica sulle donne
	tasso di violenza sessuale
	percezione di sicurezza camminando al buio da soli
	paura di stare per subire un reato in futuro
	preoccupazione di subire una violenza sessuale
presenza di elementi di degrado nella zona in cui si vive	
Dominio	indicatori
Benessere soggettivo	soddisfazione per la propria vita
	soddisfazione per il tempo libero
	giudizio sulle prospettive future
Dominio	indicatori
Paesaggio e patrimonio culturale	dotazione di risorse del patrimonio culturale
	spesa pubblica comunale corrente pro-capite in euro destinata alla gestione del patrimonio culturale (musei, biblioteche e pinacoteche)
	indice di abusivismo edilizio
	indice di urbanizzazione delle aree sottoposte a vincolo paesaggistico
	erosione dello spazio rurale da dispersione urbana (<i>urban sprawl</i>)
	erosione dello spazio rurale da abbandono
	presenza dei paesaggi rurali storici
	valutazione della qualità della programmazione dello sviluppo rurale (Psr regionali) in relazione alla tutela del paesaggio
	densità di Verde storico e Parchi urbani di notevole interesse pubblico
	consistenza del tessuto urbano storico
	insoddisfazione per la qualità del paesaggio del luogo di vita
preoccupazione per il deterioramento delle valenze paesaggistiche	

Dominio	indicatori
	acqua potabile
	qualità delle acque marine
	qualità dell'aria urbana
	disponibilità del verde urbano
	aree con problemi idrologici
	siti contaminati
Ambiente	aree terrestri protette
	aree marine protette
	aree di particolare interesse naturalistico
	preoccupazione per la perdita di biodiversità
	flussi di materia
	energia da fonti rinnovabili
	emissione di co2 e altri gas clima alteranti
Dominio	indicatori
	intensità di ricerca
	propensione alla brevettazione
Ricerca e innovazione	incidenza dei lavoratori della conoscenza sull'occupazione
	tasso di innovazione tecnologica del sistema produttivo
	tasso di innovazione di prodotto/servizio del sistema produttivo nazionale
	specializzazione produttiva nei settori ad alta intensità di conoscenza
	intensità d'uso di internet
Dominio	indicatori
	posti letto nei presidi residenziali socio-assistenziali e socio-sanitari
	liste d'attesa
	bambini presi in carico dai servizi comunali per l'infanzia
	anziani trattati in assistenza domiciliare integrata
Qualità dei servizi	irregolarità del servizio elettrico
	famiglie agganciate alla rete di distribuzione del gas metano
	irregolarità nella distribuzione dell'acqua
	conferimento dei rifiuti urbani in discarica
	raccolta differenziata dei rifiuti urbani
	sovraffollamento degli istituti di pena
	tempo dedicato alla mobilità
	densità delle reti urbane di TPL
	difficoltà di accesso ad alcuni servizi

Fonte: Rielaborazioni propria Modello BES

Con la prospettiva del modello BES è possibile interpretare il tema della funzione sociale dello sport dilettantistico e del valore pro-sociale creato dalle società sportive. Secondo quest'ottica l'unità di analisi principale è costituita dalle famiglie, considerate come principale *stakeholder* e destinatarie dell'extra valore sociale creato dalle associazioni sportive. Queste, insieme alla produzione del servizio principale di "pratica sportiva", generano un *surplus* sociale, un valore extra, il quale può essere declinato attraverso l'utilizzo dei domini del BES (le partizioni del benessere) e che contribuisce alla determinazione del benessere multidimensionale degli individui, in senso allargato delle famiglie. Secondo questa

interpretazione si genera un valore pro-sociale extra, la cui natura va chiaramente oltre l'aspetto meramente economico e la cui determinazione chiama in causa modelli di misurazione differenti. Tra questi modelli vi sono dal punto di vista del benessere individuale i *framework* di misurazione dello sviluppo umano, del benessere e della sua sostenibilità messi a punto a partire dagli anni novanta anche a livello internazionale (Human Development Index¹³, OECD Better Life Initiative¹⁴, MDG's and SDG's)¹⁵.

In specifica relazione al modello italiano, si possono fare alcune riflessioni. Va osservato come, per la definizione dei domini del BES si debba iniziare dal principale e cioè quello della "salute." A tal proposito gli studi scientifici¹⁶ che dimostrano l'effetto benefico dell'attività sportiva sulla salute fisica e mentale sono ormai innumerevoli e mettono in luce come un'attività fisica regolare contribuisca a ridurre il rischio di ammalarsi di diabete, migliorare la circolazione, diminuire il rischio di malattie cardiache e di diversi tumori oltretutto ridurre i sintomi di ansia, stress e depressione e prevenire, specialmente tra i bambini e i giovani, i comportamenti a rischio come l'uso di tabacco, alcol e diete non sane, riducendo il rischio di obesità. Inoltre l'attività fisica riduce atteggiamenti violenti favorendo il benessere psicologico attraverso lo sviluppo dell'autostima.

Secondo questa linea, considerando l'attività sportiva come benefica sia per la salute fisica che mentale, possiamo estendere il valore dello sport oltre il dominio della salute a quello del "benessere soggettivo". Anche per quanto riguarda il dominio dell'"istruzione" è ampiamente dimostrata l'efficacia dello sport nel processo di formazione e di crescita dei ragazzi. Secondo Mario Pollo "l'attività sportiva può essere considerata la metafora del processo di definizione della propria identità da parte dell'individuo. Nello sport infatti l'individuo si deve inserire in un contesto istituzionale, dotato di regole e di poteri, distribuiti secondo un modello preesistente che la persona deve accettare senza poterlo minimamente modificare"¹⁷. L'individuo, attraverso lo sport, impara a relazionarsi con il contesto esterno ed impara ad assumersi la piena responsabilità dei propri gesti nei confronti degli altri compiendo appieno quel processo di incivilimento tipico dello sviluppo umano. Inoltre la pratica di attività sportiva porta molto spesso a possibilità di volontariato nelle stesse organizzazioni sportive contribuendo alla c.d. "istruzione non formale". In particolare il valore educativo dello sport si intreccia con il valore sociale dello stesso in quanto la funzione formativa si manifesta attraverso l'educazione alla socialità e alla relazionalità, anche con culture diverse, fungendo da strumento di inclusione sociale. Ogni sport, anche il più individualistico, è relazionale

¹³ <http://hdr.undp.org/en/content/human-development-index-hdi>

¹⁴ <http://www.oecdbetterlifeindex.org/it/#/1111111111>

¹⁵ <https://sustainabledevelopment.un.org/topics/sustainabledevelopmentgoals>

¹⁶ Kenneth Fox, 1999 "The influence of physical activity on mental well-being" *Public Health Nutrition*: 2(3°), 411-418. Lee I.M., Skerritt P.J., 2001 "Physical activity and all cause mortality: what is the dose response relation?"

¹⁷ M. Pollo "Il ludico, orizzonte dello sport educativo, come fare sport fedeli allo spirito del gioco" *Animazione sociale* inserto (Febbraio 2011) pag. 64

poiché richiede la presenza di avversari con cui competere oltretutto, nel caso degli sport di squadra, la presenza di un gruppo con il quale realizzare l'azione sportiva. È attraverso lo spirito di squadra e la sana competizione che la sfera individuale del benessere derivante dalle "relazioni sociali" si manifesta.

Per quanto riguarda l'aspetto economico relativo ai domini "benessere economico e lavoro e conciliazione dei tempi di vita", lo sport contribuisce alla creazione di posti di lavoro e alla riduzione delle spese sanitarie. A tal proposito infatti la Commissione Europea nell'ambito del trattato di Lisbona si propone di misurare l'impatto economico dell'attività sportiva al fine di poter meglio indirizzare politiche e finanziamenti pubblici alle attività stesse. Stando a quanto riportato nel Libro Bianco, secondo uno studio presentato nel 2006 durante la presidenza austriaca "lo sport, a livello europeo, in senso ampio ha generato un valore aggiunto di 407 miliardi di euro nel 2004 (3,7 % del PIL dell'UE) con un'occupazione pari al 5,4% della forza lavoro europea"¹⁸.

In particolare è da sottolineare l'importanza del terzo settore e del lavoro volontario nella diffusione della pratica sportiva. In Italia, stando alle ricerche condotte dal CONI, l'impatto economico delle attività legate allo sport risulta consistente (le attività economiche sono intese in senso ampio come attività di gestione degli impianti sportivi e organizzazioni sportive, oltre alle attività collaterali quali produzione di attrezzature sportive, di abbigliamento, di costruzione di impianti sportivi oltre anche tutte le attività connesse all'indotto generato dall'industria dello sport come alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, ecc.).

L'impatto equivale all' 1,6% del PIL nazionale con ben 396 mila unità di lavoro coinvolte. Le spese delle famiglie per lo sport invece rappresentano circa il 2,3% del totale dei consumi, un importo equivalente alla spesa per le comunicazioni (telefonia, giornali, media) e pari al 17% delle spese alimentari. Infine in merito agli impatti economici dello sport è in corso una ricerca in collaborazione tra il CONI e l'università Bocconi, per stimare il risparmio in termini di spese mediche derivante da una corretta e diffusa pratica sportiva (che si lega anche ai domini BES "ricerca e innovazione" e "istruzione e formazione").

Per quanto riguarda il dominio della "sicurezza" bisogna ricordare, in linea con la funzione educativa dello sport, l'importanza della pratica sportiva in certe realtà territoriali c.d. difficili, in cui il calcio, o gli sport di palestra, giusto per dare qualche esempio, costituiscono per i ragazzi l'alternativa positiva alla vita di strada e l'unica risorsa di formazione e via d'uscita. In questi contesti sicuramente lo sport assume una funzione educativa differente e più forte con impatti non solo sul percorso formativo dei ragazzi stessi ma anche sulla sicurezza del territorio interessato e della comunità circostante riducendone il degrado e aumentandone la sicurezza (da lì l'importanza dei valori positivi legati allo sport ed alla famiglia).

¹⁸ Sport-Italia 2020: Libro Bianco dello Sport in Italia (luglio 2012)

Un altro dominio BES da considerare, “politica e istituzioni”, può essere definito come un ambito che sicuramente ha fortemente a che fare con la pratica sportiva ma che non impatta direttamente sul benessere delle famiglie quanto piuttosto lo influenza per via indiretta, tramite gli altri domini. Infatti il ruolo dell’Amministrazione Pubblica nella pratica sportiva è indubbio, sia a livello nazionale che locale. Il governo nazionale e gli enti locali disciplinano e supportano l’attività sportiva attraverso l’emanazione di leggi e principi guida, l’erogazione di beni e servizi strumentali allo svolgimento della pratica sportiva, il finanziamento diretto o indiretto delle strutture sportive. In particolare è utile ricordare l’impegno del settore pubblico nella lotta al doping sia per una questione di etica sportiva che per un problema di salute pubblica. In tal senso, il settore pubblico costituisce un *driver* per la pratica sportiva supportandola e promuovendola, contribuendo così al benessere individuale e familiare generato da questa nelle differenti partizioni del benessere così come descritto precedentemente.

I domini BES, come visto, sono numerosi, prendono in considerazione tutti gli aspetti del benessere e sono interconnessi. È interessante sottolineare che essi non hanno necessariamente impatti diretti sul settore sportivo ma sono legati in un modo o nell’altro: "lavoro e conciliazione tempi di vita" assieme a “relazioni sociali” riguardano il tempo trascorso con i figli, i fratelli, i membri della comunità o della chiesa (il tempo trascorso con la famiglia o con affetti contribuisce alla felicità di una persona; è dimostrato che la componente relazionale relativa alla partecipazione in associazioni varie è così importante che il suo effetto sulla soddisfazione di vita è quantitativamente simile a quello di un aumento nella scala di reddito)¹⁹ o quelle che bilanciano impegni professionali/carriera sportiva con la famiglia, gli studi e il tempo per sé. "Paesaggio e patrimonio culturale" e "ambiente" sono altrettanto significativi in quanto il volontariato può essere legato all’ambiente. Molti sport si svolgono all’aria aperta e hanno un forte impatto culturale specialmente se si prendono in considerazione le olimpiadi o la partita della squadra locale del cuore. "Qualità dei servizi" colpisce tutti i settori, ma in particolare è fondamentale sotto il punto di vista della sicurezza, il benessere sociale e l’istruzione. Quando la struttura, il *coaching* ed i servizi aggiuntivi forniti sono buoni possono fare la differenza nel guidare le generazioni future.

Dal punto di vista delle organizzazioni invece la valutazione del surplus sociale generato da un’impresa è affidato alla disciplina della RSI. Questi *framework* relativi alla misurazione del benessere delle persone e alla valutazione della RSI, risultano essere costruiti e sviluppati intorno ai rispettivi contenuti come due binari che si muovono parallelamente senza mai incontrarsi, almeno da un punto di vista di riferimenti espliciti di interdipendenza all’interno degli stessi sistemi di misurazione. L’economia politica e la macroeconomia sono le discipline tecniche che si occupano dei temi del binario che attiene al benessere delle persone.

¹⁹ Luigino Bruni, Luca Stanca, Watching alone: Relational goods, television and happiness, October 2006, pp. 521-525

Se alla visione *mainstream* se ne sostituisce una nuova nella quale l'uomo e la persona sono rimesse al centro del ragionamento economico, i settori accademici di cui sopra vengono affiancati dalla sociologia, dalla psicologia, dal diritto e dalla filosofia. Dall'altro lato il binario che attiene ai temi della RSI è prerogativa delle discipline aziendalistiche e, nella nuova visione dell'economia, dell'ecologia, dell'ingegneria di settore e delle organizzazioni ambientaliste e di tutela dei lavoratori²⁰.

Tuttavia i due binari possono essere considerati alla stregua di due facce di una stessa medaglia, cosicché l'interpretazione secondo le lenti del modello BES del valore pro-sociale messo a disposizione delle famiglie dall'esercizio dell'attività sportiva da un lato, e l'analisi della RSI delle organizzazioni sportive dilettantistiche dall'altro possono contribuire a comprendere appieno la *ratio* stessa del ruolo sociale rivestito dallo sport.

Pertanto le riflessioni che seguono costituiscono un tentativo di interpretazione della funzione sociale, attraverso la griglia delle partizioni del benessere offerta dal modello BES (figura1) e in virtù dell'assunto secondo il quale dalla prospettiva dei consumatori (figura2), le famiglie, principale *stakeholder* delle società sportive dilettantistiche costituiscono i destinatari del valore sociale dello sport prodotto dall'attività sportiva.

Figura 1



Figura 2



Solo alcune partizioni del benessere appartenenti alla griglia BES sono state considerate (Figura1), in particolare salute e benessere soggettivo, istruzione e politica e istituzioni, qualità dei servizi, relazioni sociali, lavoro e conciliazione dei tempi di vita e benessere economico e, in ultimo, ambiente. Queste sono le dimensioni entro le quali il valore sociale

²⁰ Una precedente riflessione sull'argomento BES e RSI è stata introdotta alla conferenza "L'Italia dell'economia civile: riconoscere i valori d'impresa" Loppiano 11-13 Giugno 2015". Per approfondimenti si veda D. de Rosa e L. Semplici "Prospettive di domanda e offerta di benessere multidimensionale: una visione integrata del benessere individuale e della RSI" AICCON working paper numero 147 (08/04/2016).

prodotto dalla pratica sportiva dovrebbe trovare collocazione come fonte di benessere per le famiglie consumatrici in primis e per la società civile tutta. Tuttavia le dimensioni del benessere così come definite dal modello BES possono considerarsi il contenitore del benessere sociale, da riempirsi con delle misure specifiche in grado di declinare, nella sua multidimensionalità, il valore pro sociale prodotto. Mentre nell'ambito della RSI un ampio *range* di indicatori (*KPI*) circoscrive i confini della responsabilità sociale e ambientale delle organizzazioni nei confronti di tutti gli *stakeholder* (Figura2).

Anche nel caso delle organizzazioni sportive dilettantistiche, come sarà approfondito tra poco, la pratica aziendalistica ricorre ad alcuni KPI in grado di definire l'attività di pratica sportiva.

7. Nuovi Indicatori

Un'efficace sistema di inserire i valori all'interno delle società sportive dilettantistiche (e perché no, con le dovute distinzioni, anche professionistiche) è tentare di legare la performance aziendale e la performance sociale attraverso una rendicontazione integrata. Per far sì che tutti gli *stakeholder* percepiscano il reale valore di un ente sportivo dilettantistico, la rendicontazione delle attività dovrebbe essere redatta come unico documento di modo che si possa valutare nell'insieme sia il valore economico che i valori che riguardano le persone, il contesto sociale e l'ambiente di riferimento. A questo proposito la trattazione successiva si pone come obiettivo quello di identificare, a partire dal lavoro di Marano del 2006, un set di indicatori aziendali di RSI per le società sportive dilettantistiche interpretati attraverso la griglia valutativa dei domini del BES, i quali possono essere considerati come le aree entro le quali il benessere derivante dall'esercizio di pratica sportiva prende forma.

M. Marano, all'università di Bologna ha condotto numerosi studi sull'attività sportiva, sulle figure professionali coinvolte e sulla sua funzione come strumento dello sviluppo sostenibile. In particolare nel 2006 ha condotto due studi - *La responsabilità sociale e il bilancio sociale delle organizzazioni dello sport* e *Gli strumenti di rendicontazione sociale nel governo e nella comunicazione delle aziende sportive non profit* - dove ha elaborato un set di indicatori che G. Esposito, consulente e docente della Scuola dello Sport del CONI, nel suo lavoro *La responsabilità sociale delle organizzazioni sportive condividere valori per creare valore*, ha rielaborato presentando un prospetto esemplificativo di indicatori di performance per la valutazione del grado di responsabilità sociale da includersi nel Bilancio sociale di un'associazione polisportiva dilettantistica volta alla promozione sportiva²¹. Nel presente lavoro, partendo dagli indicatori quantitativi e qualitativi identificati da Marano nel 2006 e

²¹ Appendice 1

rivalutati da Esposito nel 2011, di seguito si delineano con precisione i punti da prendere in considerazione nella costruzione di indicatori di RSI rispetto a ciascun *stakeholder*.

<i>Stakeholder</i>	<i>Interessi Specifici</i>
Soci Praticanti	I servizi sportivi devono essere di qualità a 360°, non solo prendendo in considerazione l'attività sportiva <i>per se</i> ma anche l'ambiente circostante (aria buona, nel verde, cibo sano, spogliatoi).
Partecipanti	L'accesso deve essere consentito anche agli esterni con le dovute misure di sicurezza e con tempistiche prestabilite per aumentare la partecipazione, l'inclusione e lo svago.
Consulenti Esterni (arbitri, nutrizionisti, chef, equipe medica, consiglieri)	Il trattamento deve essere equiparato e le opinioni devono venire da fuori per essere sempre all'avanguardia, in linea con la <i>vision</i> e la <i>mission</i> .
Consiglio di Amministrazione	Bisogna cercare quanto più possibile un'eterogeneità e un <i>turnover</i> delle cariche, nonché un organo di controllo per far sì che sia democratico e per evitare il rischio di <i>mal practice</i> .
Spettatori	Gli spettatori devono avere una loro categoria perché facendo parte della comunità, specialmente le famiglie e gli amici, sono di fondamentale importanza come supporto e come partecipazione. Deve esserci quindi un'ambiente consono ad adulti, anziani e bambini, sicuro e divertente.
Lavoratori/Categorie Protette/Volontari	Già dividendoli in più categorie si fa una discriminazione visto che svolgono attività complementari. I lavoratori devono avere una forte motivazione per motivare a loro volta i partecipanti, gli spettatori e la comunità.
Ente locale/ Ente promozione sportiva/Federazione Sponsor	Questi tre elementi anche se con funzioni diverse devono sviluppare delle sinergie in modo da coprire tutti gli ambiti di riferimento ed avere un'azione congiunta verso il sociale. Lo sponsor deve essere in linea con il codice etico e supportare attività intra e extra sportive.
Comunità (scuole, parrocchie, associazioni)	La comunità include tutti e si può lavorare a progetti congiunti che aumentino la solidarietà, la responsabilità, l'integrazione e la socializzazione.

Fonte: Rielaborazione indicatori Marano 2006

Nonostante la moltitudine di *stakeholder* e la varietà di interessi da soddisfare, è fuori dubbio che l'ambiente entro cui esercitare l'attività sportiva risulti elemento comune. Infatti praticare un'attività sportiva senza seguire una dieta sana e in un ambiente non congeniale perde di efficacia. Occorre una cura degli spazi comuni come lo spogliatoio (pulito, sicuro e a norma) e il bar che offra cibo sano (non le solite pizzette, birre e patatine). Inoltre con la cura degli spazi comuni, come ad esempio il verde circostante, si possono legare anche eventi ambientali da organizzare con la comunità di riferimento. Soci e partecipanti esterni devono essere equiparati, nella maggior parte delle occasioni. Il circolo come la lezione universitaria deve

essere aperto al pubblico. Con ovvi limiti, ma occorre che vi sia la possibilità di assistere, seguire o partecipare a determinati eventi di interesse (se ne possono occupare l'ente sportivo, la federazione etc.).

I lavoratori e i consulenti sono poi figure chiave perché si occupano del benessere dei partecipanti e, oltre ovviamente a contratti e condizioni di lavoro legittimi, occorre prevedere un loro coinvolgimento diretto. La loro motivazione è fondamentale a spronare i partecipanti e più i primi hanno insiti i valori e più questi si ripercuoteranno positivamente sui secondi. Inoltre, di fondamentale importanza per questo mondo sono anche gli spettatori; senza spettatori l'impero dello sport crollerebbe, sono essi in realtà il mercato e quindi devono poter essere prima di tutto tutelati (da linguaggio malsano, violenza, etc.) ma anche fidelizzati. Allo stesso modo un ruolo importante è rivestito dal CdA che come nello sport professionale anche nelle organizzazioni dilettantistiche deve credere ed incentivare l'assimilazione di valori comuni della pratica sportiva, così come anche gli *sponsor* devono ovviamente essere congrui e coerenti (quindi niente tabacco, alcool, gioco d'azzardo etc.) e devono aumentare, in *co-branding*, il valore del marchio sport.

8. CSR & BES

Dalla tabella precedente è possibile derivare le misure *core* volte a rappresentare i bisogni specifici di tutti gli *stakeholder*. Identificare queste misure vuol dire avvalorare l'importanza dei bisogni stessi e strutturarli all'interno della strategia organizzativa. Così nelle tabelle seguenti è riportato il set di indicatori di RSI proposto da Marano nel 2006 e rielaborato in virtù della griglia valutativa del modello BES in modo da collegare le misure di RSI ai diretti bisogni di benessere degli *stakeholder*. La lettura da dare a questa reinterpretazione degli indicatori di RSI consiste nel guardare le tabelle partendo da destra verso sinistra. Dove gli indicatori di RSI proposti sono da considerarsi come misure del grado di responsabilità socio-ambientale dell'organizzazione nei confronti degli *stakeholder* mentre la responsabilità è a sua volta da considerarsi il presupposto per il raggiungimento del benessere della società civile derivante dall'esercizio da parte delle organizzazioni dell'attività sportiva, e declinabile secondo il modello BES nella colonna dei domini. Si evidenzia che gli indicatori in nero sono quelli proposti da Marano e da noi selezionati come congruenti rispetto alle finalità dei domini BES mentre gli indicatori nuovi da noi proposti sono evidenziati in rosso e frutto della analisi condotta secondo la griglia valutativa del BES.

Analizzando così gli indicatori attraverso le lenti del *framework* BES è possibile individuare delle sfumature dei domini non ancora colte dagli indicatori proposti da Marano. A tal proposito, in calce a ciascuna tabella che segue sono state effettuate delle considerazioni per

ciascun dominio con l'obiettivo di poter evidenziare alcuni elementi della RSI non considerati ma, a nostro avviso, meritevoli di attenzione.

Domini	Stakeholder	Indicatori
Salute	Lavoratori	Numero di giornate di malattia Tasso di infortuni sul lavoro
	Volontari	Tasso di infortuni subiti dai volontari Copertura assicurativa attivata per i volontari Eventuali sanzioni e contenziosi in materia di salute e sicurezza dei volontari
	Soci Praticanti	Presenza del medico sportivo in sede Corso primo soccorso Controllo igiene e sicurezza nello stabile e nelle aree limitrofe Promozione di una sana alimentazione e stile di vita

Iniziando l'interpretazione dal dominio della "Salute" vediamo come gli indicatori proposti da Marano si riferiscano esclusivamente alla tutela della salute dei lavoratori dipendenti e volontari (numero di giorni di malattia e tasso di infortuni sul lavoro). Tuttavia, considerata la particolare relazione tra sport e salute sarebbe interessante ampliare la prospettiva di analisi al rapporto tra la società sportiva dilettantistica e la salute dei propri atleti dilettanti/soci praticanti. In questo caso si potrebbe verificare se nelle strutture sportive la salute dei praticanti sia tutelata e promossa, ad esempio evidenziando l'eventuale presenza di un medico sportivo in sede, oppure di lavoratori dipendenti formati in materie di primo soccorso, oppure ancora valutando la salubrità delle strutture sportive (igiene e sicurezza) e la promozione di uno stile di vita sano da parte dell'organizzazione (ad esempio presenza di mense, bar, cibo sano oppure supporto degli istruttori nel far mantenere una corretta alimentazione agli atleti evitando comportamenti a rischio di vario genere).

Domini	Stakeholder	Indicatori
Istruzione e Formazione	Soci	Iniziative per l'educazione sportiva morale dei soci
	Praticanti	
	Volontari/	Formazione dei volontari
	Famiglie	Supporto parentale
	Federazione Sportiva Nazionale ed Ente di Promozione Sportiva	Partecipazione a corsi formazione federali o a corsi CONI suggeriti dalla federazione
		Partecipazione a corsi formazione dell'ente di promozione o a corsi da quest'ultimo suggeriti
		Numero corsi sportivi "sport per tutti"
		Numero di progetti sport sociale
	Scuole	Numero di progetti sportivi avviati
		Sintesi degli indicatori oggettivi di qualità raggiunta Indici di soddisfazione dei partecipanti Indici di soddisfazione dei docenti
	Assistente di sostegno	
	Gestione dello stress	

Per quanto riguarda il dominio "Istruzione e Formazione" può essere fatto un ragionamento analogo. Infatti, tra gli indicatori proposti nell'ambito del sottodominio scuola e che hanno come target di riferimento quello dei bambini/ragazzi, vengono elencati indicatori quali *numero di progetti sportivi avviati, e relativa qualità raggiunta e soddisfazione dei partecipanti/docenti*. In realtà sembra mancare un riferimento esplicito all'effettiva possibilità per i ragazzi che partecipano a questi progetti o ancor più per quei ragazzi impegnati in attività sportiva a livelli elevati di conciliare studio e sport. A tal proposito potrebbero essere inseriti alcuni indicatori specifici, anche come espressione soggettiva dei genitori, in merito al rendimento scolastico dei ragazzi sportivi, alla capacità di questi di integrare le due attività e all'effetto benefico o al contrario stressante che questo doppio impegno potrebbe avere.

Domini	Stakeholder	Indicatori
Lavoro e conciliazione tempi di vita	Lavoratori, Lavoratori Svantaggiati, Lavoratori Esterni (consulenti, interinali, atleti occasionali, membri)	Rispetto normativa Remunerazioni conferite Attività informative svolte Indice di <i>turnover</i> Tensione verso i principi di pari opportunità Forme di consultazione dei lavoratori Iniziative per favorire la motivazione Numero lavoratori svantaggiati rispetto al totale lavoratori (per tipologia di svantaggio, rapporto di lavoro, funzione ricoperta) Modalità di assunzione dei lavoratori svantaggiati e tipologia di remunerazione Risultati dei progetti sui lavoratori svantaggiati Percentuale di lavoratori svantaggiati che hanno ricevuto formazione, attività di aggiornamento Numero lavoratori esterni rispetto al totale lavoratori
Benessere Economico	Comunità	Occupazione creata sul territorio Occupazione indiretta creata sul territorio

Sotto il dominio del “Lavoro e conciliazione tempi di vita”, seguendo i più condivisi standard in materia di RSI, gli indicatori proposti accertano il rispetto dell’organizzazione per le normative sul lavoro, le remunerazioni conferite, l’inclusione, la tutela dei lavoratori svantaggiati e il rispetto delle pari opportunità. Prendendo in considerazione la specificità di un’organizzazione sportiva però, soprattutto dilettantistica, in cui la presenza di lavoratori esterni (consulenti, volontari, occasionali, atleti coinvolti nelle attività lavorative) risulta generalmente consistente, sembrerebbe opportuno inserire indicatori che accertino il numero di lavoratori esterni, la loro composizione e tutela e il grado di coinvolgimento nelle attività dell’organizzazione.

Per quanto riguarda il dominio del “Benessere Economico” invece l’indicatore proposto da Marano (*occupazione creata sul territorio*) pur cogliendo in modo appropriato la funzione dello sport anche come volano di sviluppo, fornendo informazioni sulla capacità dell’organizzazione di creare occupazione sul territorio, può essere integrato con la capacità indiretta di creare occupazione.

Domini	Stakeholder	Indicatori
Relazioni Sociali	Volontari	Volontari attivi in modo continuativo Suddivisione dei volontari per attività e per tipologia di impiego Numero di ore di volontariato offerte Iniziative rivolte alla socializzazione
	Sponsor	Numero di trasmissioni radiofoniche riguardanti le attività sportive e gli eventi sportivi dello <i>sponsee</i>
	Comunità	Iniziative organizzate aperte alla cittadinanza Iniziative sportive attivate nei centri storici nelle giornate di chiusura al traffico Integrazione dei giovani in condizione di disagio Integrazione di persone immigrate
	Lavoratori	Engagement nella <i>mission</i> e nella <i>vision</i>
	Soci	Attività sociali al di fuori dell'attività sportiva
	Praticanti	Feedback sulle attività sociali

Passando al dominio delle “Relazioni Sociali” gli indicatori proposti si concentrano sulla relazione tra individui, comunità e organizzazioni sportive, essendo queste generalmente luogo di promozione sociale e le strutture sportive adatte ad ospitare eventi e momenti da offrire all'intera comunità. Tuttavia potrebbe essere utile un *focus* sulla natura delle relazioni sociali all'interno dell'organizzazione sportiva relativamente allo svolgimento delle attività quotidiane. L'accento può essere posto sui rapporti tra lavoratori, atleti, soci praticanti o ancora genitori degli atleti. Si potrebbe accertare il numero degli eventi organizzati per i soci/atleti al di fuori delle normali attività sportive, chiedere impressioni soggettive agli sportivi in merito alla qualità percepita del contesto relazionale, considerando sempre che lo sport per gli atleti, soprattutto per i ragazzi, deve essere considerato non come un lavoro bensì come un momento di formazione, di socialità e di svago.

Domini	Stakeholder	Indicatori
Politica e Istituzioni	Ente Locale	Indicatori di corretta attuazione dei contratti relativi alla gestione convenzionata degli impianti sportivi
		Interventi di manutenzione (non richiesti dal contratto)
		Iniziative promosse in collaborazione con l'assessorato allo sport, alle politiche sociali, all'ambiente ecc.
	Comunità	Condizioni per l'accesso della cittadinanza all'impianistica sportiva relativamente alle condizioni economiche
		Iniziative per il rispetto dei diritti dei lavoratori della filiera sportiva
	Federazione Sportiva Nazionale ed Ente di Promozione Sportiva	Indici di slealtà sportiva
	Iniziative per il contrasto del doping	
	Campagne di sensibilizzazione	
	Modelli	
	Sanzioni (scommesse, corruzione, frode sportiva)	

Per quanto riguarda il dominio “Politica e Istituzioni” gli indicatori proposti mirano a cogliere la relazione tra società sportiva e istituzioni locali, nazionali o sportive di riferimento, individuando i finanziamenti ricevuti per le strutture, gli interventi di manutenzione effettuati, la possibilità della comunità svantaggiata di godere delle autorizzazioni amministrative necessarie per l'accesso alle strutture sportive, ecc. In particolare due indicatori (slealtà sportiva e contrasto del doping) pongono l'accento sulla relazione tra la società sportiva e le istituzioni sportive per quanto riguarda tematiche di correttezza e responsabilità sportiva. Tuttavia potrebbe essere opportuno, considerata la portata dei fenomeni di corruzione e della presenza di un attivo mercato delle scommesse sportive anche a livello dilettantistico, inserire alcuni indicatori oppure alcune specifiche sotto la voce slealtà sportiva che richiama le organizzazioni a rispondere dettagliatamente rispetto al tema specifico.

Dominio	Stakeholder	Indicatori
Benessere Soggettivo	Scuole	Indici di soddisfazione dei partecipanti Indici di soddisfazione dei docenti
	Soci e Lavoratori	Indicatori di valutazione della soddisfazione

Il “Benessere Soggettivo” nel modello BES, risulta un dominio particolare in quanto gli indicatori soggettivi, espressione della percezione individuale rispetto ad una tematica di interesse, possono essere considerati sia informativi del più ampio concetto di benessere soggettivo che al contrario informativi, unitamente agli indicatori oggettivi, del benessere connesso al dominio specifico relativo alla tematica di appartenenza. In questo caso la presenza di un dominio a se stante forse non è necessaria e gli indicatori soggettivi potrebbero essere ripartiti tra altri domini con lo scopo di arricchire il panorama informativo degli indicatori oggettivi. Nel solo modello BES ad esempio, il dominio Benessere soggettivo con tre indicatori soggettivi (soddisfazione di vita, soddisfazione per il tempo libero e giudizio sulle prospettive future) esiste e allo stesso tempo coesiste con ulteriori indicatori soggettivi di vari domini (soddisfazione del lavoro, delle relazioni amicali e familiari, ecc.).

Tuttavia, per quanto qui interessa specificamente, tra gli indicatori che sono proposti da Marano si è pensato di cogliere alcuni indicatori soggettivi (*indici di soddisfazione dei partecipanti; indici di soddisfazione dei docenti; indicatori di valutazione della soddisfazione*), ed evidenziarli all’interno di un dominio a sé stante con l’obiettivo di sottolineare l’importanza dell’informazione soggettiva e della valutazione individuale relativa alla qualità percepita; se così è, questi indicatori possono, per i nostri scopi, non essere ripartiti in altri domini a completamento dell’informazione oggettiva.

Domini	Stakeholder	Indicatori
Qualità dei Servizi	Soci	Condizioni economiche per l'accesso ai servizi sportivi
	Praticanti	Interventi per il miglioramento dei servizi sportivi Servizi accessori offerti Cibo sano ed eco (biologico, Km0) Nutrizionista in sede
Ambiente	Ente Locale	Indicatori di corretta attuazione dei contratti relativi alla gestione convenzionata degli impianti sportivi Interventi di manutenzione (non richiesti dal contratto)
		Iniziative per la riduzione dell'impatto ambientale (uso materiali riciclati) Attività filantropiche Macchine elettriche/Segway Car/Bike sharing

Infine per quanto riguarda il dominio “Qualità dei servizi” tre indicatori relativi ai soci praticanti sono stati identificati, *condizioni economiche per l'accesso ai servizi sportivi, interventi per il miglioramento dei servizi sportivi, servizi accessori offerti*. Questi indicatori, in particolare il terzo, risultano di ampia definizione e potrebbero comprendere una vasta gamma di azioni.

In questo contesto le considerazioni possono estendersi al dominio “Ambiente” per il quale (da Marano) viene proposto un solo indicatore di ampio spettro.

Nello specifico ai fini dell'individuazione di un certo livello di RSI potrebbe essere interessante specificare la natura dei servizi offerti ed in particolare la sostenibilità di questi servizi specialmente dal punto di vista ambientale. Ad esempio, la presenza di servizi mensa, bar, distributori automatici che offrono cibo sostenibile, biologico o proveniente da produttori locali, o ancora servizi navetta da/per luoghi prestabiliti con mezzi che rispettano gli standard di emissioni (auto elettriche o ancor meglio biciclette).

9. Conclusioni

Il presente lavoro si è soffermato sull'analisi della funzione sociale dello sport, evidenziandone le potenzialità ed i limiti. In particolare, la trattazione si è concentrata sul rapporto tra organizzazioni sportive dilettantistiche di piccole-medie dimensioni e le famiglie, principali utenti dei servizi sportivi offerti, nonché sulla relazione di mutuo vantaggio che intercorre tra le parti. Alla luce di questi presupposti il lavoro ha investigato l'esigenza di misurare e quindi di tenere in considerazione il valore sociale prodotto dall'esercizio della pratica sportiva, cercando di integrare il modello BES italiano, di misurazione del benessere e le pratiche di RSI delle società sportive dilettantistiche. Dall'analisi è emerso innanzitutto come la misurazione del benessere individuale e della RSI possono essere considerate complementari e, in quanto tali, da interpretare in maniera congiunta e che l'esercizio dell'attività di impresa sportiva costituisce terreno fertile per questa integrazione interdisciplinare. Lo sport, soprattutto quello dilettantistico, è certamente fonte di benessere fisico e mentale, occasione di scambio e momento di formazione e, quindi, produttore di valore sociale. Gli individui e soprattutto le famiglie costituiscono i principali fruitori di questo valore sociale e le organizzazioni sportive, seppur di piccole dimensioni, non possono prescindere dalla sua misurazione/valutazione al fine di organizzare la propria attività in modo da massimizzare tale valore.

Bibliografia e Sitografia

Bruni, Luigino Stanca, Luca. March 2008, "Watching alone: Relational goods, television and happiness" *Journal of Economic Behavior & Organization* Volume 65, Issues 3–4, Pages 506–528

Castellani Giovanni 2015, *Responsabilità Sociale d'Impresa. Ragioni, azioni e reporting*. Italy, Maggioli Editore.

CONI, "Lo sport in Italia: numeri e contesto";

http://www.coni.it/images/numeri_dello_sport/Lo_Sport_in_Italia.pdf. 2014.

CONI-Censis, "Primo rapporto Sport & Società";

http://culturaincifre.istat.it/sito/sport/SINTESI_SPORT_SOCIETA.pdf. 2008.

CONI, "Sport-Italia 2020: Libro Bianco dello Sport in Italia";

http://www.coni.it/images/Libro_Bianco_-_Sito.pdf. July 2012.

D. de Rosa e L. Semplici "Prospettive di domanda e offerta di benessere multidimensionale: una visione integrata del benessere individuale e della RSI" AICCON working paper numero 147 (08/04/2016).

Dimitrov, D. et al. 2006, "Die makroökonomischen Effekte des Sports in Europa, Studie im Auftrag des Bundeskanzleramts" Sektion Sport, Wien in the European Commission White Paper on Sport.

Esposito Giovanni. 2012, *La Responsabilità Sociale Delle Organizzazioni Sportive*. Italy, Edizioni SDS.

Fox, Kenneth. May 1999. "The influence of physical activity on mental well-being". *Cambridge Journals Online*.

Lee, I-Min et al., June 2001. "Physical activity and all cause mortality : what is the dose response relation?" *Public Health Nutrition*: 2(3°); ncbi.nlm.nih.gov

Letizia, Marco, "Addio a Ilunga Mwepu, L'uomo che Battè La Punizione al Contrario".

http://www.corriere.it/sport/15_maggio_11/addio-ilunga-mwepu-l-uomo-che-batte-punizione-contrario-5828bae6-f7af-11e4-821b-143ba0c0ef75.shtml. May 2015.

Marano, Maurizio, (2006) “Gli strumenti di rendicontazione sociale nel governo e nella comunicazione delle aziende sportive non profit”. In Maurizio Marano La Responsabilità Sociale e Il Bilancio Sociale delle Organizzazioni dello Sport. Milano: Franco Angeli, pp 34 - 81

Marano, Maurizio, Cristiana Buscarini and Francesco Manni, 2006, La Responsabilità Sociale e Il Bilancio Sociale delle Organizzazioni dello Sport. Milano, Franco Angeli.

Pollo, Mario, “Il ludico, orizzonte dello sport educativo, come fare sport fedeli allo spirito del gioco”. Serials.unibo.it. February 2011.

Sen, Amartya, 1999, Development as Freedom. Oxford, UP.

Sen, Amartya, "Equality of What". The Tanner Lectures on Human Value. Salt Lake City, University of Utah. January 1980.

Sollazzo, Boris, "Calcioscommesse, Ilievski lo Zingaro si Consegna. Il Calcio ha Paura". <http://www.giornalettismo.com/archives/1795017/calcioscommesse-ilievski-lo-zingaro-si-consegna-il-calcio-hapaura/>. April 2015.

"Lega Pro: Nuovo Scandalo Scommesse". <http://www.calciomercato.com/news/nuovo-scandalo-scommesse-inlega-pro-e-serie-d-50-arrestati-15-s-759946>. 19 May 2015. Web.

Appendice 1 – Prospetto esemplificativo di indicatori di performance per la valutazione del grado di responsabilità sociale da includersi nel Bilancio sociale di un’associazione polisportiva dilettantistica volta alla promozione sportiva.

Fonte: Marano 2006, modificato da Esposito 2011

Stakeholder	Indicatori quantitativi e qualitativi di performance
<p>Soci praticanti (interessi legittimi: servizi sportivi di qualità, rapporto qualità/prezzo favorevole, partecipazione democratica ecc.)</p>	<p>Condizioni economiche per l’accesso ai servizi sportivi Numero interventi per il miglioramento del servizio sportivo Servizi accessori offerti Numero iniziative per la socializzazione Numero iniziative per l’educazione sportiva e morale del praticante Indicatori di partecipazione attiva alle attività agonistiche (% praticanti scesi in campo) Tasso di fidelizzazione dei soci-praticanti Indicatori di valutazione della soddisfazione Incidenza percentuale dei costi sostenuti per la realizzazione dei servizi sportivi ai soci Numero assemblee dei soci svolte Tasso di partecipazione all’elezione del consiglio direttivo/presidente Numero nuovi soci inseriti nel consiglio direttivo ecc.</p>
<p>Lavoratori (interessi legittimi: remunerazione, rispetto contratti e condizioni di lavoro, rispetto diritti del lavoratore, valorizzazione del lavoro, ecc.)</p>	<p>Rispetto normativa Remunerazioni complessivamente conferite Attività formative svolte Indice di turn-over Tensione verso i principi di pari opportunità Forme di consultazione dei lavoratori Numero di contenziosi in essere con i lavoratori Numero di giornate medie di malattia Tasso di infortuni sul lavoro Indagini per rilevare la soddisfazione Iniziative per favorire la motivazione e aumentare il senso di appartenenza ecc.</p>
<p>Lavoratori svantaggiati (interessi legittimi: remunerazione, rispetto contratti e condizioni di lavoro, rispetto diritti del lavoratore, valorizzazione del lavoro, ecc.)</p>	<p>Numero di lavoratori svantaggiati sul totale dei lavoratori e suddivisione tra le tipologie di svantaggio Numero di lavoratori svantaggiati suddiviso per il rapporto di lavoro, contratto applicato e anni di presenza nell’Organizzazione sportiva Modalità di assunzione dei lavoratori svantaggiati distinguendo tra salario d’ingresso e salario pieno Risultati dei progetti sui lavoratori svantaggiati (in termini di altre opportunità di lavoro e di risultati sul progetto di vita) Compensi corrisposti ai soggetti svantaggiati per prestazioni di lavoro nelle forme regolamentate dalla normativa vigente, specificando il numero di lavoratori per ciascuna forma di inserimento Numero e percentuale (rispetto al totale dei lavoratori svantaggiati) dei lavoratori svantaggiati che hanno partecipato ad attività formative/di aggiornamento nell’anno di riferimento Ore medie di formazione annue nel periodo per lavoratore svantaggiato Attività di aggiornamento e formazione realizzate, indicando durata e partecipazione ecc.</p>

<p>Volontari (interessi legittimi: realizzazione della mission che suscita il lavoro volontario; bisogni di socialità, stima, autorealizzazione; crescita professionale, partecipazione, ecc.)</p>	<p>Numero di volontari attivi in modo continuativo Suddivisione dei volontari continuativi per età Suddivisione dei volontari continuativi in base al tipo di impiego presso l'Organizzazione sportiva Numero totale di ore di volontariato offerte all'Organizzazione sportiva Numero totale dei volontari continuativi che sono entrati e usciti nel periodo e tasso di turnover Modalità di gestione dei rimborsi spese, specificando i criteri e l'importo complessivo, nonché il numero di volontari che ne hanno usufruito Indici di realizzazione della mission Iniziativa rivolte alla socializzazione Assegnazione di incentivi simbolici per l'abnegazione e l'impegno dei volontari Iniziativa formative per la professionalizzazione dei volontari Indagini per rilevare la motivazione e la soddisfazione dei volontari e relativi risultati Numero e tasso di infortuni sul lavoro specificando il tipo di infortuni subiti dai volontari Forme di copertura assicurativa attivate per i volontari (tipologia di assicurazione, tipologia di copertura, massimale garantito) Eventuali sanzioni e contenziosi in materia di salute e sicurezza dei volontari ecc.</p>
<p>Ente locale (interessi legittimi: concorso alla creazione di valore per la cittadinanza, corretto uso delle risorse pubbliche, ecc.)</p>	<p>Indicatori di corretta attuazione dei contratti relativi alla gestione convenzionata di impianti sportivi Interventi di manutenzione (non richiesti dal contratto) effettuati Condizioni per l'accesso della cittadinanza all'impiantistica sportiva e relative condizioni economiche Iniziativa promosse in collaborazione con l'assessorato dello sport, alle politiche sociali, al turismo, all'ambiente Numero attività svolte attraverso l'impiego dei contributi pubblici ricevuti ecc.</p>
<p>Sponsor (interessi legittimi: rispetto delle condizioni contrattuali, diffusione dell'immagine, ecc.)</p>	<p>Indicatori inerenti al rispetto delle condizioni contrattuali Valore-immagine creato attraverso l'attività sportiva Numero articoli su quotidiani e riviste riportanti il marchio dello sponsor Numero trasmissioni radiofoniche e televisive e relative ore di trasmissione riguardanti le attività e gli eventi sportivi dello <i>sponsee</i> Costo sostenuto per la gestione del rapporto di sponsorizzazione Valore dei contratti realizzati, stimato secondo le quotazioni dei servizi pubblicitari ecc.</p>
<p>Comunità (interessi legittimi: creazione di valore per la popolazione, apertura alla cittadinanza, rispetto dell'ambiente, indotto economico dell'attività sportiva, rispetto dei diritti delle persone, ecc.)</p>	<p>Iniziativa organizzate aperte alla cittadinanza Iniziativa sportive attivate nei centri storici nelle giornate di chiusura al traffico Condizioni per l'accesso della cittadinanza all'impiantistica sportiva e relative condizioni economiche Iniziativa per la riduzione dell'impatto ambientale (uso di materiali riciclati, modalità di gestione ambientale nelle piscine, ecc.) Iniziativa per l'integrazione di giovani in condizioni di disagio Iniziativa per l'integrazione di persone immigrate da altri paesi Occupazione creata sul territorio Iniziativa per il rispetto dei diritti dei lavoratori della filiera sportiva (es. acquisto di palloni e materiali che non coinvolgono minori nel processo</p>

	produttivo) ecc.
Federazione sportiva nazionale (interessi legittimi: concorso alla realizzazione delle finalità federali nello sport di prestazione e nella promozione sportiva, nello sviluppo dell'offerta sportiva, rapporti collaborativi ed integrazione con gli indirizzi strategici della Federazione)	<p>Numero di tesserati Numero di eventi organizzati Indici di lealtà sportiva (numero squalifiche, sanzioni, ecc.) Migliore prestazione sportiva realizzata Numero atleti avviati all'agonismo di alta prestazione Utilizzo di tecnici con qualifiche federali Apertura dell'impiantistica sportiva ad altre associazioni sportive federali Partecipazione a corsi di formazione federali o a corsi CONI suggeriti dalle Federazioni Iniziative per il contrasto del doping (dibattiti con esperti, ecc.) Partecipazione attiva all'Assemblea per l'elezione del Presidente del Comitato provinciale di Federazione ecc.</p>
Ente di promozione sportiva (interessi legittimi: concorso alla realizzazione delle finalità dell'ente nella promozione sportiva, nell'offerta di attività di "Sport per tutti", nello sport sociale, realizzazione dei diritti di cittadinanza nello sport, rapporti collaborativi e di integrazione con gli indirizzi strategici dell'ente, ecc.)	<p>Numero di eventi organizzati Indici di lealtà sportiva (numero squalifiche, sanzioni, ecc.) Partecipazione a corsi di formazione dell'ente di promozione o a corsi da quest'ultimo suggeriti Numero corsi sportivi di "sport per tutti" Numero di progetti di sport sociale Iniziative per il contrasto del doping (dibattiti con esperti, ecc.) Partecipazione attiva all'Assemblea per l'elezione del Presidente del Comitato provinciale dell'ente di promozione Partecipazione a tavoli di coordinamento dell'ente di promozione ecc.</p>
Scuole	<p>Numero progetti sportivi avviati Sintesi degli indicatori oggettivi di qualità raggiunta Indici di soddisfazione dei partecipanti Indici di soddisfazione dei docenti ecc.</p>



IL RECLAMO E LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE DOPO IL D.LGS. N. 156/2015

Paola Rossi e Pasquale Saggese

ABSTRACT

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 recante “Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23”, ha introdotto modifiche di rilevante portata, da un lato, alla disciplina degli istituti del reclamo e della mediazione nel processo tributario e, dall’altro, alla disciplina della conciliazione giudiziale.

Tali modifiche hanno comportato un rafforzamento e una razionalizzazione complessiva degli istituti in argomento soprattutto al fine incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario.

Il presente documento si pone quale obiettivo quello di illustrare le novelle normative in questione, prestando particolare attenzione ai profili applicativi delle stesse e ai chiarimenti in merito forniti dall’Agenzia delle Entrate con le circolari n. 38/E del 29 dicembre 2015 e n. 12/E dell’8 aprile 2016.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Reclamo e mediazione tributaria. – 2.1 Estensione dell’ambito di applicazione. – 2.2. Procedimento. – 2.3. Fase di mediazione. – 2.4. Spese di giudizio. – 2.5. Decorrenza. – 3. Conciliazione giudiziale. – 3.1. Estensione dell’ambito di applicazione. – 3.2. Procedimento. – 3.2.1. Conciliazione “fuori udienza”. – 3.2.2. Conciliazione “in udienza”. – 3.3. Riduzione delle sanzioni. – 3.4. Versamento degli importi dovuti. – 3.5. Effetti penali.

1. Premessa

Le discipline degli istituti del **reclamo** e della **mediazione nel processo tributario** e della **conciliazione giudiziale** sono state oggetto di **importanti modifiche** per effetto dell’**art. 9 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156** recante “*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*”.

In particolare, la **lettera l)** del comma 1 del citato art. 9 ha **sostituito integralmente l’art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**¹, rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”.

Tale istituto, anche dopo la riforma, continua a configurarsi come uno strumento obbligatorio che consente un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché una verifica circa la possibilità di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo con l’ente impositore, che la controversia prosegua davanti al giudice.

Le **lettere s) e t)** del suddetto art. 9 sono, invece, intervenute in modo significativo sulla disciplina della **conciliazione giudiziale**, che, a seguito delle modifiche, risulta attualmente contenuta in tre articoli del D.Lgs. n. 546/1992: l’art. 48, che rispetto alla previgente formulazione presenta rubrica e testo integralmente riscritti, ed i neointrodotti articoli 48-bis e 48-ter.

¹ Recante “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”.

Nello specifico, gli articoli 48 e 48-*bis* disciplinano le **due tipologie di conciliazione**, rispettivamente denominate “fuori udienza” e “in udienza”, mentre l’art. 48-*ter* detta disposizioni, comuni alle due tipologie di conciliazione, per la definizione, il pagamento ed il versamento delle somme conciliate.

Ad illustrare le novità delle discipline in argomento è intervenuta l’**Agenzia delle Entrate** con la **circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015** in cui è stato evidenziato che l’obiettivo perseguito dal legislatore delegato è stato quello di potenziare l’istituto del reclamo/mediazione, in modo da incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario e di rafforzare l’istituto della conciliazione, “*nell’intento di superare le criticità legate allo scarso utilizzo di tale istituto*”. Ulteriori chiarimenti in materia sono poi contenuti nella **circolare n. 12/E dell’8 aprile 2016**.

Tra le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale, le più rilevanti sono rappresentate dal fatto che, a differenza di quanto avveniva nel sistema previgente, essa è ora ammessa nel secondo grado di giudizio ed anche nel caso in cui la controversia sia soggetta a reclamo/mediazione.

È stato, inoltre, previsto che la conciliazione non si perfezioni più con il pagamento delle somme concordate o della prima rata, ma con la sottoscrizione dell’accordo o la formazione del processo verbale di conciliazione. Anticipando in tal modo il perfezionamento², vengono superati i problemi procedurali derivanti dall’eventuale mancato pagamento, che poteva intervenire quando l’estinzione del processo fosse oramai già stata dichiarata dalla Commissione adita, con conseguente necessità di appellare la sentenza o reclamare *ex art. 28 del D.Lgs. n. 546/1992* il decreto di estinzione per consentire la prosecuzione del giudizio³.

Sono state, infine, apportate diverse modifiche alle modalità di versamento degli importi conciliati la cui disciplina è ora contenuta nell’art. 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992 e negli articoli 8 del D.Lgs. n. 218/1997 e 15-*ter* del DPR n. 602/1973 (disposizioni modificate dal D.Lgs. n. 159/2015 recante “*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione*”).

Per il resto la conciliazione rimane un istituto applicabile a tutte le entrate devolute alla giurisdizione tributaria che consente la definizione totale e/o parziale della pretesa, ma anche di poter beneficiare della sola riduzione delle sanzioni (accettando di versare l’intero importo dell’imposta accertata)⁴.

² Viene in tal modo creata una disomogeneità di disciplina rispetto all’analogo istituto dell’accertamento con adesione che mantiene (art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997) il pagamento-perfezionante, mentre nella conciliazione il D.Lgs. n. 156/2015 ha introdotto l’accordo-perfezionante (art. 48 D.Lgs. n. 546/1992).

³ Per ovviare a tali problematiche, la Suprema Corte (cfr. per tutte, sent. n. 3560/2009 e n. 14547/2015) aveva sancito che, formato il processo verbale di conciliazione, la Commissione non poteva subito dichiarare l’estinzione del processo, ma doveva prima rinviare l’udienza per verificare il versamento degli importi conciliati. In caso di omesso versamento, il processo, all’udienza rinviata, era destinato a proseguire. Nel “nuovo” rito il perfezionamento è anticipato, quindi la pronuncia della Commissione viene a dichiarare un’estinzione già avvenuta, risultando così irrilevanti, ai fini del giudizio, le vicende successive relative al pagamento delle somme conciliate il cui omesso o tardivo versamento potrà dar luogo all’irrogazione di sanzioni amministrative, ma non comprometterà mai la validità della conciliazione.

⁴ La circolare del Ministero delle Finanze 18 dicembre 1996, n. 291 ha chiarito che è legittimo porre in essere un accordo conciliativo al solo fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni (c.d. *conciliazione “a zero”*). In questo caso, il ricorrente verserà l’intero importo della maggiore imposta, ma potrà beneficiare del versamento rateale senza garanzie, nonché della riduzione delle sanzioni.

Eccezione fatta per le modifiche in tema di versamenti, i nuovi articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992 si applicano ai giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2016, trovando applicazione senza deroghe l'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015⁵.

2. Reclamo e mediazione tributaria

2.1. Estensione dell'ambito di applicazione

Una **prima rilevante novità** recata dal nuovo testo dell'art. 17-*bis* attiene all'**ambito di applicazione** dell'istituto.

Come è noto, la versione precedente dell'art. 17-*bis* stabiliva che il reclamo era necessario per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore sino a 20.000,00 euro.

L'eliminazione dell'inciso "*relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate*" nel testo del **comma 1** del nuovo **art. 17-*bis*** ha comportato che l'obbligo del reclamo, **fermo il limite di valore di ventimila euro della controversia**, è ora esteso agli **atti emessi da tutti gli enti impositori**, anche quindi diversi dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli o un ente locale).

Resta ferma l'esclusione delle liti su atti relativi al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il diritto comunitario, di cui all'art. 47-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992⁶.

Viene altresì disposto che le **controversie di valore indeterminabile⁷ non sono reclamabili**, ad eccezione di alcune controversie in materia catastale, indicate nell'art. 2, comma 2, primo periodo del D.Lgs. n. 546/1992, **concernenti** l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il **classamento dei terreni** e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il **classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale**.

Il **comma 9** del nuovo **art. 17-*bis*** estende espressamente le norme su reclamo e mediazione, **per quanto compatibili**, anche **agli Agenti della Riscossione** ed ai c.d. "concessionari locali" iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

Al riguardo la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015 precisa che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, per cui l'istituto può trovare applicazione nei casi, ad esempio, di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPR n. 602/1973 o di iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi

⁵ Le disposizioni sulla nuova conciliazione si applicano, quindi, anche ai processi pendenti, non avendo rilevanza il momento in cui il giudizio, di primo o di secondo grado, sia stato incardinato. Da ciò consegue che, per i giudizi attualmente in grado di appello ed instaurati prima dell'entrata in vigore delle modifiche, è esperibile la conciliazione dinanzi la Commissione tributaria regionale, anche se la conciliazione sia stata inutilmente tentata in primo grado, mentre le conciliazioni per le quali il pagamento perfezionante è avvenuto entro il 31 dicembre 2015 seguono il vecchio rito (così cit. circ. n. 38/E/2015, par. n. 1.11).

⁶ Cfr. il comma 10 del nuovo art. 17-*bis* che riproduce integralmente il contenuto del previgente comma 4. Al riguardo, va comunque ricordato che attualmente – per effetto dell'art. 49 della legge 24 dicembre 2012, n. 234 – la cognizione delle controversie sul recupero di aiuti di Stato incompatibili è devoluta alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. A tal fine, il predetto art. 49 ha inserito le lettere m-*quinquies*) nel comma 1 dell'art. 119 e z-*sexies*) nel comma 1 dell'art. 133 del codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

⁷ Si pensi all'atto con cui viene contestata la sanzione accessoria ex art. 12 del D.Lgs. n. 471/1997 relativa alla chiusura dei locali commerciali a seguito di ripetute violazioni in materia di scontrini fiscali.

dell'art. 77 del citato DPR n. 602. In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

Quest'ultima disposizione è assai importante, in quanto è ora pacifica l'applicabilità della fase di reclamo anche nei casi in cui il contribuente, raggiunto da atti della riscossione, contesti la pretesa sia nel merito che per vizi propri della cartella di pagamento o altro atto similare. In tal caso, egli potrà notificare il reclamo sia all'ente impositore che all'Agente della Riscossione, senza rischiare alcuna inammissibilità con riferimento ai vizi propri della cartella, per mancato rispetto dei termini per la costituzione in giudizio⁸.

La circostanza che il novellato comma 6 dell'art. 17-*bis* contemplice espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia anche il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori, codifica, a livello normativo, l'ipotesi già profilata dall'Agenzia delle Entrate in via interpretativa circa l'obbligo ad esperire la fase di reclamo/mediazione anche con riferimento alle **liti di rimborso**⁹.

Nel vigore della nuova disciplina, l'individuazione delle controversie soggette al reclamo avviene dunque sulla base di un **unico criterio**, cioè il **valore della lite non superiore a ventimila euro**. Per la determinazione di detto valore si fa riferimento alle disposizioni dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, che sullo specifico punto sono rimaste invariate¹⁰.

In argomento, peraltro, con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito i dubbi relativi alla modalità di determinazione del valore della lite nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento rettifichi le perdite dichiarate¹¹ e nell'ipotesi di ricorso contro la comunicazione di iscrizione di fermo di beni mobili registrati o di ipoteca¹².

⁸ Nella versione antecedente della norma, il reclamo era circoscritto agli atti dell'Agenzia delle Entrate, e non riguardava gli atti emessi dall'Agente della Riscossione. Il problema si poneva sui termini per la costituzione in giudizio, quando il contribuente, nel ricorso contro il ruolo, eccepiva vizi imputabili ad entrambi i soggetti. Solo per l'Agenzia delle Entrate era infatti necessario instaurare la fase di reclamo, e solo in tal caso, di conseguenza, il termine per la costituzione in giudizio decorreva dallo spirare dei 90 giorni dalla notifica del reclamo *ex art. 17-bis* del D.Lgs. n. 546/1992. Di contro, per i vizi imputabili ad Equitalia, non operando il reclamo, i termini per la costituzione in giudizio erano quelli ordinari, coincidenti con i 30 giorni dalla notifica del ricorso ad Equitalia. Allora, se si accoglieva la tesi dell'Agenzia delle Entrate (ribadita nella circ. 14 maggio 2014, n. 10, par. 2.1), il contribuente, per depositare il reclamo, doveva attendere, per tutti i vizi sollevati nel ricorso (pure per quelli imputabili all'Agente della Riscossione), lo spirare dei 90 giorni dalla notifica dell'atto, e ciò lo esponeva, per forza di cose, ad un rischio di inammissibilità per i vizi imputabili all'Agente della Riscossione, derivante dal mancato rispetto del termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso a quest'ultimo per la costituzione in giudizio.

⁹ Cfr. circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 1.1. L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, par. 19.1.3., ha precisato che qualora la mediazione tributaria (o la conciliazione giudiziale) riguardi la restituzione di tributi indebitamente versati dal contribuente, spettano gli interessi di cui all'art. 1 (*interesse per ritardato rimborso delle imposte*) del D.M. 21 maggio 2009, da calcolarsi con le medesime modalità, a prescindere dalla circostanza che il rimborso sia riconosciuto da un provvedimento amministrativo, da un accordo conciliativo o da una sentenza. Gli interessi per ritardato pagamento dei tributi dovuti dal contribuente a seguito di attività di controllo e liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, eventualmente definiti anche in sede di mediazione e conciliazione, sono disciplinati, invece, dall'art. 6 del citato D.M. Si ricorda che, il citato D.M. continuerà ad applicarsi sino a quando non saranno approvati i decreti attuativi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 159/2015, che dovranno rivedere integralmente i tassi di interesse fiscali.

¹⁰ Ai sensi di quest'ultima norma "*per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*".

¹¹ Par. 19.1.4.

¹² Par. 19.2.6.

Per quanto riguarda la prima ipotesi, è stato ribadito che restano valide le indicazioni contenute nel par. 1.3.1. della circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 in quanto in proposito non sono state apportate modifiche all'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992¹³.

Con riferimento alla seconda ipotesi, è stato precisato che il valore della controversia va determinato in base al valore complessivo dei crediti per tributi al netto di interessi, sanzioni (salvo che le sanzioni non costituiscano pretesa autonoma) e altri oneri accessori, per i quali l'Agente della Riscossione ha comunicato l'iscrizione del fermo o dell'ipoteca. Tale regola, ad avviso delle Entrate, vale anche nel caso in cui il ricorrente, oltre a contestare vizi propri del fermo o dell'ipoteca, contesti anche i crediti per i quali si procede; pertanto, se il valore complessivo dei crediti tributari sottostanti al fermo o all'ipoteca supera i 20.000 euro, la lite non è soggetta al procedimento di mediazione anche se le singole iscrizioni a ruolo contestate abbiano un valore inferiore alla predetta soglia¹⁴.

Nel nuovo testo dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 **non è più stabilito che per le liti soggette a reclamo è inibita la conciliazione giudiziale.**

Per questa ragione, se le parti non hanno trovato un accordo in sede di mediazione, rimane ferma la possibilità di stipulare, successivamente, la conciliazione giudiziale, che peraltro, in seguito alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, sarà ammessa pure in appello (v. *infra*, nel testo).

Secondo quanto chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E/2015 (par. 1.7.7), possono essere **oggetto di conciliazione anche le cause, pendenti al 1° gennaio 2016**, di valore non superiore a ventimila euro e concernenti atti dell'Agenzia delle Entrate, per le quali sia stata esperita infruttuosamente la mediazione in applicazione della previgente disciplina.

2.2. Procedimento

La nuova formulazione dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevede, con un'inversione terminologica, non più che “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*” ma che “*il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo*”: ergo, da un lato, è chiara la natura processuale del procedimento di reclamo¹⁵, dall'altro, senza necessità di alcun rinvio all'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, è pacifico che il reclamo altro non è che un ricorso, per cui devono essere presenti tutti i requisiti per la formazione di tale atto, pena, eventualmente, l'inammissibilità.

La proposizione dell'impugnazione produce dunque, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione. In sostanza, il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso.

¹³ L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che la nuova disposizione introdotta nel quarto comma dell'art. 42 del DPR n. 600/1973, secondo cui a seguito di accertamento, in caso di presentazione di istanza per lo scomputo delle perdite pregresse, è sospeso il termine per la presentazione del ricorso, si applica a prescindere dalla circostanza che l'impugnazione sia soggetta o meno al procedimento di mediazione.

¹⁴ Ad avviso delle Entrate, gli stessi criteri si applicano nel caso di impugnazione di una cartella di pagamento che cumula distinte iscrizioni a ruolo anche se eseguite da diversi enti creditori, qualora si contesti integralmente la cartella per vizi propri, unitamente alle singole iscrizioni a ruolo per vizi riferiti all'attività degli enti creditori.

¹⁵ Anche nella nuova disciplina è, infatti, espressamente previsto che il termine di 90 giorni entro cui deve concludersi la fase di mediazione soggiace alla sospensione feriale dei termini processuali.

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate¹⁶, la pregressa disciplina prevedeva, invece, un’apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all’attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso.

Resta confermato che, nelle liti reclamabili, il contribuente, entro il termine di proposizione del ricorso, può formulare, a sua discrezione, anche una **proposta di mediazione**. Se il reclamo non viene accolto o la mediazione non viene stipulata entro 90 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo, dallo scadere di detto termine decorre l’ulteriore termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del contribuente (art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992).

Il novellato comma 2 dell’art. 17-*bis* ribadisce l’**improcedibilità del ricorso** fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data della sua notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di reclamo/mediazione¹⁷. **Se la Commissione rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta in data anteriore** al predetto termine, **rinvia la trattazione della causa** per consentire l’esame del reclamo.

Tale ultima precisazione è importante: nella precedente versione dell’art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, come modificata dalla L. n. 147/2013, se il contribuente ometteva la fase di reclamo il rinvio dell’udienza era possibile solo su eccezione del resistente. Ora, per come è formulata la norma, il rinvio dovrebbe essere “processualmente dovuto”.

La riscossione ed il pagamento degli importi intimati con l’atto reclamato continuano ad essere sospesi fino allo spirare dei 90 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo.

Viene meno peraltro la prescrizione secondo cui la sospensione non opera nei casi di improcedibilità del ricorso, ovvero quando il contribuente ha omissso la fase di reclamo/mediazione.

Il comma 8 dell’art. 17-*bis* stabilisce altresì che, decorso il termine di 90 giorni senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o perfezionamento della mediazione, il contribuente è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d’imposta per il periodo di sospensione.

Rimane ferma la disposizione secondo cui la fase di reclamo/mediazione va gestita da strutture autonome delle Agenzie fiscali, diverse da quelle che hanno curato la fase di accertamento, che sono state individuate negli uffici legali delle medesime Agenzie. Per gli **altri enti impositori** (si pensi agli enti locali), l’ultimo periodo del comma 4 del nuovo art. 17-*bis* stabilisce tuttavia che ciò opera **compatibilmente con la loro struttura organizzativa**.

2.3. Fase di mediazione

In merito alla mediazione vera e propria, i commi 5 e 6 dell’art. 17-*bis* stabiliscono che:

- se la **lite ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione**, il **perfezionamento** coincide con il versamento delle somme dovute o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell’accordo;

¹⁶ Cfr. circ. 38/E/2015, par. 1.7.2.

¹⁷ Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il termine di novanta giorni decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell’ente destinatario. Come già ricordato, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni.

- nelle **liti di rimborso**, il **perfezionamento** coincide con la sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicati le somme dovute e i termini e le modalità di pagamento¹⁸;
- per le **controversie** aventi ad oggetto operazioni **catastali**, la mediazione **si perfeziona** con la sottoscrizione dell'accordo e gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione e nei termini risultanti dall'accordo (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E/2015, par. 1.7.4);
- per il **versamento** delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie in caso di **inadempienza**, previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997¹⁹;
- le **sanzioni** sono **ridotte al 35% del minimo** edittale²⁰;
- in caso di **progressione**, è stata estesa anche al reclamo/mediazione la disciplina prevista dall'art. 12, comma 8, del D.Lgs. n. 472/1997²¹, secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una **sanzione unica** si applicano **separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta**;
- in caso di **accoglimento parziale del reclamo** si rendono applicabili le disposizioni recate dall'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, D.L. n. 564/1994²², per cui il contribuente, **previa rinuncia al deposito del ricorso** con riguardo agli altri motivi di doglianza non accolti, è rimesso in termini per ottenere eventualmente la **riduzione delle sanzioni ad un terzo** prevista dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E/2015, par. 1.7.5).

¹⁸ L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Se dunque, stipulata la mediazione, l'ente impositore non onorasse il debito, il contribuente potrebbe immediatamente agire in sede esecutiva per la restituzione delle somme dovute.

¹⁹ Ne consegue che è possibile rateizzare il pagamento in un massimo di otto rate trimestrali oppure, se gli importi superano i cinquantamila euro, di sedici rate trimestrali. Dovrebbe trovare applicazione, stante il sistema dei rinvii normativi, l'art. 15-*ter* del DPR n. 602/1973, per cui, ferma restando la validità della mediazione, la decadenza dalla dilazione non dovrebbe verificarsi se la prima rata o l'unico versamento dell'intero ammontare delle somme dovute sono oggetto di "lievi inadempimenti", ossia insufficiente versamento per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a diecimila euro, oppure tardivo pagamento contenuto nei 7 giorni. In questi ultimi casi e in ipotesi di tardivo versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine per il pagamento di quella successiva è irrogata, sull'importo non pagato o pagato tardivamente, la sanzione pari (nel massimo) al 15% *ex art.* 13 del D.Lgs. n. 471/1997, ferma restando la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva o, in ipotesi di versamento in unica soluzione oppure di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza. In punto di decorrenza, opera l'art. 15, comma 4, lett. b), del D.Lgs. n. 159/2015 in materia di riscossione, per cui le novità relative agli effetti sanzionatori del tardivo pagamento delle rate trovano applicazione per le mediazioni perfezionate a decorrere dal 22 ottobre 2015 (per questa specifica fattispecie, dunque, siamo in presenza di una decorrenza anticipata rispetto alle altre norme del D.Lgs. n. 156/2015, in vigore, generalmente, dall'1 gennaio 2016).

In caso di mancato pagamento della totalità delle somme o della prima rata entro il termine previsto oppure di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento di quella successiva, gli importi derivanti dall'accordo non versati vengono iscritti a ruolo, maggiorati della sanzione del 45% parametrata al residuo dovuto a titolo di imposta (il riferimento è all'ordinaria sanzione del 30% da tardivo versamento *ex art.* 13 del D.Lgs. n. 471/1997, aumentata della metà).

²⁰ Nella precedente versione della norma, la riduzione era invece al 40%, peraltro non del minimo edittale ma, stante il rinvio alla disciplina sulla conciliazione, "*delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima*".

²¹ Disciplina che, nella formulazione originaria, era prevista solo per le ipotesi di accertamento con adesione.

²² Introdotte dall'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 159/2015.

Resta fermo che l'accordo di mediazione ha valore anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, e che non sono dovuti, in tal caso, sanzioni e interessi.

2.4. Spese di giudizio

Per quanto concerne le spese processuali, il comma 2-*septies* dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. f), n. 2, del D.Lgs. n. 156/2015, conferma il principio secondo cui nelle controversie di cui all'art. 17-*bis* le **spese di giudizio** sono **maggiorate del 50%** a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento. La norma, come evidenziato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, ha la finalità di incentivare la risoluzione stragiudiziale delle controversie e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante causam*.

Nella precedente versione, la disciplina delle spese era invece contenuta nell'ambito dello stesso art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 e prevedeva che la parte soccombente fosse condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese processuali, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese sostenute per il procedimento di reclamo/mediazione, e che, fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese sarebbe stata concessa in presenza di giusti motivi, indicati in motivazione, che avessero indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

2.5. Decorrenza

Le novità in materia di reclamo e mediazione nel processo tributario, ai sensi dell'art. 12 comma 1 del D.Lgs. n. 156/2015, sono divenute efficaci a **decorrere dal 1° gennaio 2016**.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto di riforma, le nuove norme processuali operano in relazione **a tutti i giudizi pendenti alla predetta data**, *“non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema infatti verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze”*.

Per quanto concerne gli **atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione** (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate), la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015 (par. 1.7) ha precisato che la nuova disciplina trova applicazione con riferimento ai **ricorsi notificati** dal contribuente **a decorrere dal 1° gennaio 2016**.

Con riguardo, invece, alle liti concernenti **atti dell'Agenzia delle Entrate di valore non superiore a ventimila euro**, già ricadenti nell'ambito di applicazione della previgente disciplina, trova applicazione la richiamata regola generale enunciata nella relazione illustrativa secondo cui le nuove disposizioni (con particolare riguardo alla riduzione delle sanzioni, alle modalità di pagamento e alla possibilità di esperire la conciliazione giudiziale in caso di esito negativo del reclamo/mediazione) si applicano ai **procedimenti di mediazione pendenti alla data del 1° gennaio 2016**.

3. Conciliazione giudiziale

3.1. Estensione dell'ambito applicativo della conciliazione

Come è noto, tanto nel “nuovo” quanto nel “vecchio” rito, è ammessa la conciliazione di ogni controversia, instaurata per questioni di fatto e/o di diritto, rientrante nella cognizione del giudice tributario.

Possono, inoltre, essere oggetto di conciliazione sia i provvedimenti con i quali vengono irrogate le sole sanzioni, in modo analogo a quanto previsto per la mediazione dall'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992²³, che le controversie aventi ad oggetto i provvedimenti che, come gli avvisi di classamento o i dinieghi di agevolazione, non importano la necessità di corrispondere un tributo o non possono beneficiare della riduzione delle sanzioni²⁴, così come allo stesso modo devono ritenersi oramai superate tutte le incertezze circa la conciliabilità delle liti da rimborso alla luce del nuovo testo del comma 4 dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, che prevede espressamente che l'accordo costituisca titolo per la riscossione anche “*per le somme dovute al contribuente*”, somme su cui devono essere calcolati gli interessi di cui all'art. 1 del DM 21 marzo 2009²⁵.

Come già anticipato, poi, in attuazione del “rafforzamento” degli strumenti deflativi richiesto dalla legge delega, il nuovo testo dell'art. 48 prevede la possibilità di conciliare anche le liti che si trovano in grado di appello, e non più solo le controversie pendenti nel primo grado di giudizio²⁶.

Condizione di ammissibilità della conciliazione è, quindi, unicamente la **pendenza del giudizio**, e ciò in attuazione di quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui presupposto della conciliazione è l'esistenza di un rapporto processuale validamente costituito, per cui nel caso in cui il ricorrente non sia costituito o il ricorso sia inammissibile non può darsi luogo alla conciliazione²⁷.

²³ Cfr. circolare n. 33/E del 2012, paragrafi 1.1. e 1.2.

²⁴ Così circolare n. 12/E del 2016, par. 19.1.2, in cui l'Agenzia precisa altresì che, in tale ipotesi, gli atti catastali andranno aggiornati a seguito del perfezionamento della conciliazione e nei termini risultanti dall'accordo.

²⁵ Cfr. *supra*, *sub* nota 9. Come già ivi ricordato, il DM 21 marzo 2009 continuerà ad applicarsi sino a quando non saranno approvati i decreti attuativi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 159/2015, che dovranno rivedere integralmente i tassi di interesse fiscali.

²⁶ In realtà il nuovo testo dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, eliminando ogni riferimento al limite temporale entro cui la conciliazione può aver luogo (limite che il previgente comma 2 dell'art. 48 individuava nella prima udienza dinanzi la Commissione tributaria provinciale), estende la conciliazione ad ogni grado del processo tributario, richiedendo quale unica condizione di ammissibilità che sia pendente un giudizio. In base a quanto chiarito nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, la possibilità di estendere la conciliazione anche al grado di cassazione è stata esclusa dallo stesso legislatore “*stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto*”. In assenza di dati normativi in senso contrario, invece, deve ritenersi che la conciliazione possa avvenire nel giudizio di rinvio, posto che, ai sensi dell'art. 63, comma 3 del D.Lgs. n. 546/1992, “*in sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato*”. Le stesse considerazioni possono estendersi, altresì, al giudizio di revocazione di cui all'art. 66 del D.Lgs. n. 546/1992.

²⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 26 marzo 2002, n. 4320 e Cass., sez. trib., 6 ottobre 2001, n. 12314.

La differenza tra i due gradi di giudizio riguarda, quindi, unicamente la misura delle sanzioni, che sono ridotte al 40 per cento del minimo se la conciliazione ha luogo in primo grado, ed al 50 per cento se perfezionata in grado di appello²⁸.

L'ulteriore estensione, sempre già anticipata, riguarda infine la possibilità di conciliare anche le liti soggette a reclamo/mediazione di cui all'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992²⁹, instaurate a seguito del rigetto del reclamo ovvero della mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

3.2. Procedimento

Il procedimento che può condurre alla conciliazione della lite pendente è stato riformato sotto diversi profili dal D.Lgs. n. 156/2015, anche se continua a permanere la distinzione tra conciliazione “fuori udienza” e conciliazione “in udienza”. Le modifiche riguardano, in particolare, la conciliazione “fuori udienza” in cui alla parti è stata accordata una maggiore libertà procedimentale circa i modi e i tempi per concludere l'accordo conciliativo, limitandosi l'art. 48 a richiedere quale unica “incombenza”, il deposito dell'istanza congiunta.

Per il resto, la conciliazione potrà, come nel vecchio rito, essere parziale o totale³⁰ e, nel primo caso, il giudice emanerà un'ordinanza o un decreto di parziale estinzione del giudizio³¹ che sarà destinato a proseguire per la parte non conciliata.

Trattandosi, ai sensi dell'art. 84 c.p.c., di un atto che importa la disposizione del diritto in contesa, il difensore deve essere munito di procura che in via esplicita contempli il potere di conciliare la controversia.

Anche la “nuova” conciliazione continua ad essere sottoposta ad un **mero controllo di legittimità** da parte del giudice, il quale non potrà vagliare il merito dell'accordo conciliativo raggiunto, dovendosi limitare a valutare l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge (ad es. ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte rientranti nella giurisdizione del giudice tributario, etc.). Qualora non sussistano le condizioni di ammissibilità, la controversia sarà discussa e presa a decisione dalla Commissione.

3.2.1. Conciliazione fuori udienza

Relativamente alla conciliazione “fuori udienza”, l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che “*se in pendenza di giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta, sottoscritta personalmente o dai difensori, per la definizione totale o parziale della controversia*”.

²⁸ Nella precedente versione della norma, come già ricordato per la mediazione, la riduzione della sanzione era commisurata non al minimo edittale ma alle “*somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima*”.

²⁹ Di cui *amplius* nei paragrafi precedenti.

³⁰ In continuità con il precedente testo, gli articoli 48 e 48-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevedono che la conciliazione possa essere totale o parziale. Questo è un ulteriore elemento che differenzia la disciplina della conciliazione da quella dell'adesione: il D.Lgs. n. 218/1997, infatti, nulla prevede circa la possibilità di pervenire ad un accertamento con adesione solo parziale.

³¹ A seconda del fatto che l'accordo conciliativo sia depositato prima (decreto) o dopo (ordinanza) la fissazione dell'udienza di trattazione.

Questa tipologia di conciliazione si realizza con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una “**istanza congiunta**”, ossia di una proposta di conciliazione alla quale l’altra parte abbia previamente aderito, con la differenza rispetto al passato che nel nuovo rito ciascuna delle parti può effettuare il deposito (e non più, come in passato, esclusivamente l’Ufficio).

La circolare n. 38/E/2015 dell’Agenzia delle Entrate ricorda che l’istanza deve contenere:

- l’indicazione della Commissione tributaria adita e i dati identificativi della causa;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con l’indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici (**accordo conciliativo**);
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione³²;
- la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione;
- l’accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta, nonché delle somme concordate;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell’ufficio e del contribuente e/o del suo difensore.

Il nuovo testo dell’art. 48 non fissa un termine per il deposito dell’accordo conciliativo³³, ma l’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 38/E/2015, ha ritenuto che un **limite temporale** sia comunque rappresentato **dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione**, momento superato il quale “*apparirebbe vanificato lo scopo deflativo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione*”. Pertanto, il deposito della proposta preconcordata deve avvenire **non oltre l’ultima udienza di trattazione**, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado.

Come anticipato, altra importante novità è quella relativa al **perfezionamento dell’accordo** che, ai sensi del comma 4 dell’art. 48, non avviene più nel momento del pagamento dell’intera somma dovuta o della prima rata³⁴, ma con **la sottoscrizione dell’accordo di conciliazione** nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento (ovvero sono indicati gli elementi – classamento e/o rendita – caratterizzanti la conciliazione in materia catastale).

Nella nuova formulazione –sempre secondo la circolare n. 38/E/2015 – si è stabilito il principio secondo cui l’intervenuto accordo ha **efficacia novativa del precedente rapporto**, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce all’iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall’accordo conciliativo e all’applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l’omesso versamento³⁵. Se, però, l’accordo conciliativo legittima **l’iscrizione a ruolo** del “nuovo” credito vantato dall’ente impositore, qualora sia il contribuente a vantare il credito e l’ente impositore non dia esecuzione al pagamento di quanto concordato, lo stesso accordo legittima il contribuente ad esperire **azione esecutiva**, analogamente a quanto previsto nella disciplina del reclamo/mediazione, trattandosi di somme per le quali risulta

³² Nel caso di conciliazione di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, dovranno essere indicati gli elementi che individuano i termini dell’accordo conciliativo, come l’indicazione del classamento o della rendita catastale rivalutata (così cit. circ. n. 38/E, par. 1.11.2).

³³ Che la pregressa disciplina individuava, invece, nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado.

³⁴ Che era da effettuarsi entro venti giorni dalla data di comunicazione del decreto presidenziale di estinzione (anche parziale) del giudizio.

³⁵ La disposizione risulta modificata rispetto alla previgente disciplina che attribuiva efficacia di titolo per la riscossione alla proposta conciliativa unitamente al decreto di estinzione della controversia.

incontestato l'*an* e il *quantum debeatur*.

Infine, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 48, se sussistono le condizioni di ammissibilità per dar luogo alla conciliazione, la Commissione, provinciale o regionale, adita se l'udienza di trattazione è stata già fissata dichiara la cessazione della materia del contendere, con sentenza, in caso di conciliazione totale della controversia, ovvero con ordinanza, nel caso di conciliazione parziale (in questo caso la sentenza sarà, infatti, adottata al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione).

Se, invece, la data di trattazione non è stata ancora fissata, provvede il Presidente della sezione con decreto, sia nel caso di conciliazione totale che parziale.

3.2.2. *Conciliazione in udienza*

Relativamente alla conciliazione "in udienza", il nuovo art. 48-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che **ciascuna delle parti possa presentare istanza** per la conciliazione totale o parziale della controversia entro il termine previsto dall'art. 32, comma 2 del medesimo decreto per il deposito delle memorie illustrative, ossia entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione, sia in primo che in secondo grado di giudizio.

Rispetto alla previgente disciplina non è stato modificato il termine entro cui presentare l'istanza, ma unicamente il riferimento all'atto entro cui includerla, che in precedenza era individuato nell'istanza di discussione in pubblica udienza (di cui all'art. 33 D.Lgs. n. 546/1992)³⁶ da notificare entro il medesimo termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione³⁷.

Seppur in assenza di indicazioni normative, deve ritenersi che la proposta di conciliazione non possa essere generica, ma debba contenere quantomeno i termini generali dell'accordo, al fine di consentire una seria valutazione degli elementi oggetto della proposta tanto dalla controparte, che da parte della Commissione tributaria adita.

Quest'ultima, in particolare, se in udienza ravvisa le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione nel corso dell'udienza di trattazione e, se necessario o opportuno ai fini della definizione della controversia, rinvia la causa ad una successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

Nell'ipotesi in cui l'accordo conciliativo sia raggiunto "in udienza", il comma 3 dell'art. 48-*bis* prevede che la conciliazione si perfeziona con la redazione del **processo verbale** nel quale sono indicate le somme dovute ed i termini e le modalità di pagamento. A differenza del precedente testo, il comma 3 non richiede più un "apposito" verbale di conciliazione, così suggerendo che i modi e i termini della conciliazione possano anche essere incorporati nel più generale verbale di

³⁶ In assenza di indicazioni normative, deve ritenersi che l'istanza per la conciliazione potrà esser contenuta in uno qualsiasi degli atti processuali, e, naturalmente, costituire anch'essa un atto processuale autonomo, da presentare sempre nel termine dei dieci giorni liberi prima della data di trattazione. A prescindere da dove sia contenuta, l'istanza per la conciliazione non può, in ogni caso, prescindere dalla presentazione anche della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione (in tal senso, circ. n. 38/E/2015, par. 1.11.3).

³⁷ La previsione di un termine più rigido per la presentazione dell'istanza rispetto a quanto previsto per la conciliazione "fuori udienza" è volta a garantire il diritto al contraddittorio, anche se nulla osta al perfezionamento di una conciliazione la cui istanza sia stata presentata fuori termine (anche perché le parti potrebbero sempre chiedere un rinvio dell'udienza per raggiungere la conciliazione fuori udienza).

udienza, redatto dal segretario della Commissione ai sensi del comma 2 dell'art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

Parimenti a quanto previsto per la conciliazione “fuori udienza” che si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, quella “in udienza” si perfeziona dunque con la redazione del processo verbale che ha anch'esso **efficacia novativa** del precedente rapporto e che costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo verbalizzato e per l'applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle somme in base allo stesso accordo dovute.

A seguito dell'intervenuta conciliazione totale della controversia, la Commissione adita, ai sensi del successivo comma 4, dichiara con **sentenza** l'estinzione del giudizio per **cessazione della materia del contendere**.

Per quanto concerne le **spese processuali**, se una parte formula una proposta conciliativa e l'altra non l'accetta senza giustificato motivo, l'art. 15, comma 2-*octies*, del D.Lgs. n. 546/1992, prevede che le stesse “*restano a carico di quest'ultima ... ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata*”.

In caso di conciliazione, invece, le **spese si intendono compensate**, salvo diverso accordo nel processo verbale di conciliazione.

3.3. Riduzione delle sanzioni

Come anticipato, il nuovo art. 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992 disciplina, sia per la conciliazione “fuori udienza” che per quella “in udienza”, il pagamento delle somme dovute per effetto dell'intervenuto accordo conciliativo, nonché le modalità di pagamento e di recupero delle somme non versate.

Per quanto concerne la riduzione delle sanzioni, il comma 1 dell'art. 48-*ter* stabilisce la **riduzione al 40 per cento del minimo** previsto dalla legge, qualora l'accordo conciliativo intervenga nel **primo grado** di giudizio, mentre la percentuale è **elevata al 50 per cento** nel caso in cui la conciliazione intervenga in **grado di appello**.

Il criterio di determinazione delle sanzioni, ora **basato sul minimo previsto dalla legge** e modificato in senso più favorevole al contribuente al fine di incentivare il ricorso all'istituto, è lo stesso stabilito in caso di conclusione di un accertamento con adesione o di un accordo di mediazione (fatta salva la diversa percentuale di riduzione delle sanzioni prevista per il primo al 30 per cento e per la seconda al 35 per cento).

Sempre in tema di sanzioni, deve essere segnalata la modifica apportata all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, in materia di **cumulo giuridico**, dal D.Lgs. n. 158/2015 relativo alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. Come già ricordato a proposito della mediazione, il comma 8 del citato art. 12 prevede l'estensione alle definizioni raggiunte in sede di mediazione e di conciliazione della disciplina del cumulo già applicata all'accertamento con adesione. Tale estensione comporta che la sanzione venga unitariamente determinata limitatamente a ciascun tributo e a ciascun anno oggetto di definizione³⁸.

³⁸ In tal modo vengono enormemente ridotte le ipotesi in cui, nell'ambito della conciliazione, la disciplina del cumulo può avere effetto: in sostanza, quest'ultima sarà destinata ad operare solo quando, relativamente alla stessa annualità, il contribuente abbia commesso diverse violazioni relative allo stesso tributo.

Infine, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, la definizione agevolata delle sanzioni impedisce anche l'irrogazione delle pene accessorie³⁹.

3.4. *Versamento degli importi dovuti*

Come già anticipato, sia l'accordo conciliativo, sia il processo verbale costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore, somme che il comma 2 dell'art. 48-ter stabilisce che debbano essere versate per il loro intero importo o, in caso di versamento rateale, per quello della prima rata entro **venti giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo o di redazione del processo verbale di udienza.

Ai sensi del successivo comma 4, per il versamento rateale delle somme dovute "si applicano le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997"⁴⁰.

Ciò significa che, per le somme dovute fino a 50.000 euro, è ammessa la possibilità di pagamento in forma rateale in un **massimo di otto rate trimestrali** di pari importo, mentre per importi maggiori la dilazione è prevista fino a **sedici rate trimestrali**. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata e non devono prestarsi garanzie a prescindere dall'importo conciliato.

In caso di mancato pagamento della totalità delle somme dovute o della prima rata entro il termine previsto ovvero di una rata posteriore entro il termine di pagamento di quella successiva, **si decade** dal beneficio della dilazione e gli importi conciliati (a titolo di imposta, sanzioni e interessi) sono iscritti a ruolo dall'ufficio, unitamente alla **sanzione del 45 per cento** parametrata all'importo residuo dovuto a titolo di imposta⁴¹.

Analogamente a quanto previsto per il reclamo/mediazione, trova applicazione anche per la conciliazione l'art. 15-ter, comma 3, del DPR n. 602/1973, per cui, ferma restando la validità della conciliazione, la decadenza dalla dilazione non si verifica se la prima rata, una rata successiva o la totalità delle somme conciliate sono oggetto di "**lievi inadempimenti**", ossia di insufficienti versamenti per importi non superiori al 3 per cento della rata e, in ogni caso, a 10.000 euro, ovvero di tardivo versamento della **prima o unica rata** contenuto nei 7 giorni.

Se il versamento è effettuato con un **ritardo tale da non comportare decadenza**, la sanzione irrogabile per la tardività è pari (nel massimo) al 15 per cento⁴². È ammesso anche il ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva o, in ipotesi di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro novanta giorni dalla scadenza⁴³.

³⁹ La circolare del Ministero delle Finanze n. 23 del 1999 ha chiarito che le sanzioni accessorie non vengono irrogate anche nel caso in cui la definizione avvenga a seguito di accertamento con adesione, e, stante la similitudine tra i due istituti, alle stesse conclusioni può giungersi anche per la conciliazione giudiziale.

⁴⁰ In questo caso il legislatore ha uniformato le regole che presidono le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, mediazione e conciliazione.

⁴¹ L'art. 48-ter, comma 3, fa infatti riferimento all'ordinaria sanzione del 30 per cento da omesso versamento (di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997) aumentata della metà.

⁴² Ed infatti, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni si applica la sanzione dell'1 per cento per ciascun giorno di ritardo. Per i versamenti effettuati con un ritardo da quindici a novanta giorni si applica invece la sanzione del 15 per cento (cfr. art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997).

⁴³ Trova, quindi, applicazione l'art. 13, comma 1, lett. a) e a-bis) del D.Lgs. n. 472/1997 che importa la riduzione della sanzione a 1/10 (per i ritardi sino a 30 giorni) o a 1/9 (per i ritardi sino a 90 giorni) del minimo edittale.

3.5. Effetti penali

Con la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, sono state introdotte importanti novità relative agli **effetti degli istituti deflativi**, inclusa la conciliazione giudiziale, **sulla responsabilità penale del contribuente**.

In particolare, nel comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 è stata introdotta una specifica **causa di non punibilità** per i **delitti di omesso versamento** di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del citato D.Lgs. n. 74/2000 (omesso versamento di ritenute, di IVA e indebita compensazione di crediti non spettanti), se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante pagamento integrale degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Fuori dei casi di non punibilità, invece, il comma 1 del nuovo art. 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 prevede una **circostanza attenuante**, ossia che le pene siano diminuite fino alla metà e non si applichino le pene accessorie indicate nel precedente art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante pagamento integrale degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. In entrambi i casi, al fine di agevolare il pagamento del debito tributario, il comma 3 dell'art. 13 prevede che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. Il Giudice penale ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione dei reati⁴⁴.

Per effetto del comma 2 del citato art. 13-*bis*, inoltre, il c.d. "patteggiamento", ossia l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p., può essere chiesto dalle parti solo quando ricorra la circostanza attenuante di cui al precedente comma 1, fatta salva l'applicazione delle cause di non punibilità di cui all'art. 13.

⁴⁴ Il termine massimo di sei mesi previsto dall'art. 13, comma 3 D.Lgs. n. 74/2000 per consentire il pagamento integrale dei debiti tributari in fase di rateizzo, da far poi valere in sede penale come causa di non punibilità, è stato ritenuto troppo esiguo dal Tribunale di Treviso, che con ordinanza del 23 febbraio 2016, ha rinviato alla Corte costituzionale la norma in quanto ritenuta in contrasto con la Costituzione sotto il profilo sia della parità di trattamento, che della ragionevolezza.



QUOTA DI PARTECIPAZIONE IN S.R.L.: NATURA GIURIDICA E USUCAPIBILITÀ

Gabriella Trinchese

ABSTRACT

La possibilità di acquisire il diritto di proprietà della partecipazione al capitale sociale di una s.r.l. per usucapione ai sensi dell'art. 1161 c.c., secondo quanto deciso dal Tribunale di Milano nella recente sentenza n. 3398/2015, impone, anzitutto, di affrontare la questione relativa alla natura giuridica della partecipazione medesima¹.

La natura giuridica della quota di partecipazione in s.r.l. è stata oggetto, sin dall'entrata in vigore del Codice del 1942, di ampio dibattito ed ha suscitato un forte interesse, in quanto, solo giungendo ad una sua precisa individuazione, sarebbe stato possibile risolvere una serie di problematiche applicative relative alle vicende circolatorie inerenti le quote di partecipazione in s.r.l.

Sebbene la riforma del diritto societario abbia ridotto l'importanza della questione relativa alla natura giuridica della partecipazione in s.r.l. (in passato della quota), in particolare con riguardo ad alcune problematiche pratiche relative ad esempio al pignoramento o al sequestro della partecipazione mediante l'introduzione degli artt. 2471 e 2471 bis c.c., l'interrogativo circa la natura giuridica non ha ancora trovato una risposta unanime in dottrina, come illustrato nel prosieguo.

Sommario: 1. Natura giuridica della quota di partecipazione in s.r.l. – 1.1. Configurazione come diritto di credito. – 1.2. Configurazione come posizione contrattuale. – 1.3. Configurazione come diritto sui generis. – 1.4. Configurazione come bene mobile immateriale. – 1.5. Configurazione come bene mobile registrato. – 2. L'acquisto della quota di partecipazione in s.r.l. per usucapione. – 3. Conclusioni.

1. Natura giuridica della quota di partecipazione in s.r.l.

La scelta terminologica adottata nell'ambito della riforma del diritto societario di sostituire la nozione di “quota” con quella di “partecipazione” denota la volontà del Legislatore di configurare la posizione giuridica del socio non tanto e non solo come frazione del capitale sociale, ma come “partecipazione” al contratto sociale², mettendo così in luce il carattere

¹ La questione relativa all'accertamento della natura delle quote di s.r.l. era stata già stata affrontata in un precedente studio, al fine di valutarne la conferibilità in un fondo patrimoniale. Cfr. Fondazione Aristeia, Documento n. 80, Il fondo patrimoniale: alcuni problemi applicativi, Ottobre 2007, 13 e ss.

² Cfr. G. Bonilini, M. Confortini, Codice commentato delle Società, artt. 2247-2483 c.c. a cura di N. Abriani, M.S. Richter, UTET giuridica, 2010, sub art. 2468 c.c., 1837, secondo il quale: «quanto alla natura giuridica della quota, nulla cambia con la riforma (la scelta terminologica del Legislatore con riferimento alle partecipazioni sociali, sostituendo il termine “quota”, è riconducibile alla connotazione personalistica della società a

personalistico che connota le s.r.l.³. Sebbene il Legislatore della riforma abbia adottato la nozione di partecipazione in luogo di quella di quota, nella rubrica dell'art. 2468 c.c. è riutilizzato il termine "quota" specificando "di partecipazione", da intendersi, quest'ultimo, nel significato di misura della partecipazione al capitale sociale, del valore economico della stessa nonché dell'insieme di diritti, facoltà ed obblighi che la quota di partecipazione attribuisce al socio⁴. Coerentemente con il principio della rilevanza centrale del socio, l'art. 2468, co. 1 c.c., afferma il principio di unitarietà della quota di partecipazione, secondo cui quest'ultima è unica ed esprime in modo unitario la posizione di quel determinato socio nella società; inoltre, a differenza del socio di s.p.a. che può essere titolare di più azioni, il socio di s.r.l. è titolare di un'unica partecipazione⁵ anche in caso di acquisto di altre quote di partecipazione, rappresentando quest'ultima operazione solo un incremento quantitativo della partecipazione originaria.

Il principio di unitarietà della partecipazione quale espressione dell'insieme di diritti e degli obblighi che il singolo socio ha assunto è infine confermato dai divieti di cui all'art. 2468, co. 1 c.c. che testualmente dispone che: *«le partecipazioni dei soci non possono essere rappresentate da azioni né costituire oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari»*.

Sulla base del principio sopra enunciato, le diverse interpretazioni elaborate in dottrina ed in giurisprudenza, seppure distinte tra loro, tendono a configurare la partecipazione come un'entità ontologicamente unitaria ed autonoma, in particolare con riguardo alle vicende circolatorie.

responsabilità limitata, modellata sul "principio della rilevanza centrale del socio e dei rapporti contrattuali tra soci" enunciato dalla L. 3.10.2001, n. 366, recante la delega al Governo per la riforma del diritto societario».

³ Cfr. P. Reviglio, v. Società a responsabilità limitata, Annali V, 2012, in Enc. Dir., 1147 ss.

⁴ Cfr. G. Santini, Della società a responsabilità limitata, in Commentario del cod. civ., diretto da A. Scialoja e G. Branca, art. 2472-2497 bis, Bologna - Roma, 1984, 19 ss. e G. Ferri, Manuale di Diritto commerciale, XVI ed. (a cura di C. Angelici e G.B. Ferri), Utet, 2015, 274-275 per il quale *«la quota esprime la partecipazione del socio al capitale sociale e costituisce un complesso unitario di diritti e di poteri, in quanto unico è il soggetto al quale tali diritti e poteri fanno capo: essa pertanto non è oggettivamente pensabile a prescindere dalla sua concreta posizione nella società. Si tratta di una nozione riflessa, che esprime la posizione del socio nella società, avuto riguardo alla parte di capitale che gli è riferita. Perciò la quota è necessariamente unica [...]»*. Tali caratteristiche emergono in sede di circolazione della quota che trova il suo presupposto in una trasmissione della posizione di socio e costituisce appunto una conseguenza di tale trasmissione.

⁵ Cfr. G.F. Campobasso, Diritto commerciale, v. II, Diritto delle società, a cura di M. Campobasso, Utet, 2012, 574-576 che illustra le seguenti differenze: nelle s.r.l. il capitale sociale è diviso in base al numero di soci, pertanto il numero iniziale delle quote e il numero di soci che partecipano alla costituzione della società coincidono; ciascun socio diventa titolare di un'unica quota di partecipazione che corrisponde alla frazione di capitale sociale sottoscritta. Nelle società per azioni invece un socio può avere una pluralità di azioni di ugual valore nominale a differenza delle partecipazioni che possono essere di diverso ammontare. Il criterio legislativo di divisione del capitale nelle s.r.l. è personale e non astratto-matematico come nelle s.p.a. in cui il capitale nominale è diviso in parti omogenee e standardizzate che prescindono dalle persone dei soci e dal loro numero.

La più risalente dottrina, nell'elaborare le ricostruzioni in relazione alla natura delle quote di s.r.l., al fine di risolvere i problemi applicativi che la riguardano e partendo dunque dalla configurazione unitaria della partecipazione, è giunta a differenti orientamenti che tendono a qualificarla alternativamente come:

- diritto di credito;
- posizione contrattuale;
- diritto *sui generis* ovvero sia posizione giuridica unitaria, dotata di caratteristiche proprie e come tale non riconducibile né alla categoria dei diritti di credito né alla categoria dei diritti reali;
- bene mobile immateriale;
- bene mobile registrato.

1.1. Configurazione come diritto di credito

Secondo un risalente orientamento⁶, ormai superato, la quota di partecipazione in s.r.l. si configurava come diritto di credito del socio verso la società di natura essenzialmente patrimoniale, seppur condizionato all'esistenza di utili annuali risultanti dal bilancio approvato e, in caso di scioglimento della società, all'esistenza di un patrimonio netto da dividere tra i soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

Data la complessità e la varietà delle posizioni giuridiche che compongono la quota di partecipazione in s.r.l., tale tesi risulta alquanto riduttiva, in quanto quest'ultima non si configura solo come un diritto di credito attribuendo al socio anche ulteriori diritti (quali ad esempio il diritto di voto, il diritto di impugnazione delle delibere assembleari, il diritto di recesso, etc.). Le maggiori critiche a tale tesi partono dal presupposto che la configurazione della quota di partecipazione come diritto di credito implicava che la quota come tale non era suscettibile né di proprietà, né di possesso. Da ciò ne derivava l'inammissibilità del sequestro giudiziario, né erano applicabili le norme relative all'espropriazione mobiliare presso il debitore. Erano invece applicabili, secondo tale impostazione, le norme in materia di

⁶ La configurazione della quota di partecipazione in s.r.l. come diritto di credito, è stata sostenuta sia in giurisprudenza (Cass. 14.03.1957, n. 859, in Giust. Civ. 1957, I, p. 1283, Cass., 11.07.1962, n. 1835, in Riv. dir. comm., 1963, II, p. 191) che in dottrina (Cfr. C. Vivante, Trattato di diritto commerciale, Milano, 1937, 16; A. Brunetti, Trattato del diritto delle società, Milano, 1950, 113 ss., P. Reviglioni, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, Il regime legale, in Quaderni di Giurisprudenza commerciale, Milano, Giuffrè, 1998, 14 e ss.).

espropriazione presso terzi ed in particolare di crediti⁷. Tali considerazioni vengono meno in seguito alla riforma del 2003 con cui il Legislatore ha espressamente disciplinato l'espropriazione, il pegno, l'usufrutto ed il sequestro della partecipazione (*ex artt. 2471 e 2471 bis c.c.*).

1.2. Configurazione come posizione contrattuale

Un altro orientamento configura invece la quota di partecipazione come posizione contrattuale, partendo dal presupposto che quest'ultima non è un diritto unico ed unitario, ma definisce una situazione giuridica complessa in cui si trova il socio, sintesi di una pluralità di diritti, poteri, interessi ed obblighi che scaturiscono, in via diretta o indiretta, dal contratto sociale, e di conseguenza le vicende circolatorie della medesima ineriscono la suddetta posizione contrattuale.⁸ La tesi che qualifica la quota di partecipazione in s.r.l. come posizione contrattuale implica l'applicazione della disciplina della cessione del contratto di cui agli artt. 1406 c.c. I limiti derivanti da tale implicazione sono stati messi in luce da parte della dottrina che ha sostenuto che le norme più significative dettate dal Codice Civile relativamente alla cessione del contratto risultano sostanzialmente inapplicabili alla cessione della partecipazione⁹. Sebbene la partecipazione rappresenti un insieme di situazioni giuridiche attive e passive, il Codice Civile, in diverse disposizioni, tende, invece, a considerarla come un bene. L'atto dispositivo del "bene quota (di partecipazione)" è distinto dalla titolarità del rapporto in capo al socio, in quanto oggetto dell'atto è il "bene quota (di partecipazione)" non il rapporto societario, pertanto la cessione della partecipazione dovrà inquadrarsi nella vendita, se a titolo oneroso e non nella cessione del contratto, potendo il "bene quota (di partecipazione)" essere oggetto di compravendita, di diritti reali di godimento, di garanzia, di sequestro e di pignoramento¹⁰.

⁷ Si veda P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 14 e ss.

⁸ Cfr. G. Santini, *op. cit.*, 101 e ss. Tale tesi è condivisa anche da G. Racugno, Società a responsabilità limitata, in Enc. Dir., XLII, Milano, 1990, 1054 ss., partendo dal ragionamento secondo cui un rapporto che nasce come rapporto contrattuale e si estingue (col recesso) quale rapporto contrattuale, conserva durante la sua vita, natura di rapporto contrattuale; la quota è dunque sempre e soltanto un modo di indicare la titolarità nella somma di rapporti sociali che scaturiscono dal contratto in via diretta e indiretta. Ne deriva che le vicende circolatorie (il trasferimento, la successione, la comunione, l'espropriazione, il pegno di quota) attengono quei diritti e quei doveri.

⁹ In tal senso cfr. G.C. Rivolta, La società a responsabilità limitata, *op. cit.* 208 e P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.* 31 e ss.

¹⁰ Cfr. G. Margiotta, La divisibilità e la cessione parziale della quota di s.r.l., in *Le Società*, n. 4/2006, 429.

1.3. Configurazione come diritto *sui generis*

L'orientamento secondo cui la partecipazione sociale si configura come diritto patrimoniale¹¹, pur essendo vicino a quello della posizione contrattuale, parte dal presupposto che la partecipazione sia costituita da un "unico diritto patrimoniale" e da tutte le altre posizioni soggettive organiche ed amministrative ad esso strumentali. Tale orientamento sostiene che le situazioni soggettive del socio non siano omogenee e indistintamente patrimoniali ma si distinguono in situazioni patrimoniali (relative al diritto agli utili, al diritto di opzione, etc) e in situazioni organiche e amministrative (diritto di voto, diritto di impugnazione di delibere, diritto di recesso etc). Secondo tale orientamento il socio non è investito di tanti diritti patrimoniali eventuali in quanto possono anche mancare i presupposti per il loro esercizio; né tali diritti possono configurarsi come astratti, in quanto destinati eventualmente a concretizzarsi nel corso della vita sociale. Il socio è invece investito di un unico diritto patrimoniale alla distribuzione proporzionale dei proventi sociali di qualsiasi tipo (e quindi anche diversi dagli "utili") in qualunque momento e forma essa avvenga¹². Tale unico diritto patrimoniale ha le caratteristiche dei diritti astratti e può essere definito, negativamente, come diritto *sui generis*, non potendosi applicare la disciplina né dei diritti reali né dei diritti di credito. Secondo tale orientamento, il diritto patrimoniale suddetto avrebbe carattere di preminenza rispetto alle posizioni organiche e amministrative del socio collegate ad esso in virtù della loro strumentalità. Le critiche rivolte a tale tesi partono dal presupposto che l'unico diritto patrimoniale contiene le prerogative corrispondenti ai menzionati diritti astratti; pertanto, se i diritti astratti sorgono solo se si verificano i presupposti richiesti dalla legge (si pensi alla delibera di distribuzione degli utili in mancanza della quale non sorge alcun diritto all'utile da parte del socio) ne consegue che tale diritto non possa avere una propria consistenza patrimoniale¹³. Anche la tesi della strumentalità delle posizioni organiche e amministrative di cui il socio è investito è stata ritenuta non sostenibile in quanto non rispondente all'obiettivo di giungere ad una configurazione unitaria della partecipazione; in particolare con riguardo alle vicende circolatorie della partecipazione, si otterrebbe, al contrario, una scomposizione della partecipazione nelle varie situazioni

¹¹ Cfr. G. C. M. Rivolta, La società a responsabilità limitata, in Trattato di Diritto Civile e Commerciale, diretto da A. Cicu, F. Messineo, v. XXX, t.1, Milano, Giuffrè, 1982, 191-195.

¹² Cfr. G. C. M. Rivolta, La società a responsabilità limitata, *op.cit.*, 191-195.

¹³ Cfr. P. Reviglioni, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 12, secondo il quale ne consegue che «il c.d. diritto patrimoniale – ammessane per un attimo l'esistenza – così come concepito non potrebbe essere qualificato come diritto soggettivo ma, al massimo, come aspettativa giuridicamente tutelata al conseguimento dei risultati dell'attività sociale».

giuridiche, eterogenee¹⁴, in quanto, secondo l'orientamento appena illustrato, tali vicende avrebbero come oggetto immediato e diretto il diritto patrimoniale del socio ed estenderebbero i loro effetti traslativi alle altre situazioni soggettive in virtù della connessione strumentale di queste con il primo¹⁵. Alla luce delle considerazioni sopra illustrate, si deduce che tale impostazione rende alquanto complesso il fenomeno circolatorio delle partecipazioni.

1.4. Configurazione come bene mobile immateriale

L'orientamento prevalente attribuisce alla quota di partecipazione natura di bene immateriale, non potendo la stessa essere incorporata e materializzata in una *res* (ex art. 2468, co. 1 c.c.).

La posizione espressa dalla più remota giurisprudenza¹⁶, qualificava la partecipazione come «unitaria situazione soggettiva di ciascun socio nell'organizzazione societaria – sintesi dei poteri e dei corrispondenti doveri attribuiti al socio dalla prestabilita disciplina dell'organizzazione societaria – che è, estrinsecamente, modo di essere del socio in tale organizzazione, diviene alterità rispetto al soggetto, assume la consistenza di individualità ontologica oggettiva, rispetto alla quale il soggetto socio si trova in relazione di appartenenza; al fine della sua trasferibilità a terzi[...]. L'unitaria situazione soggettiva del socio nell'organizzazione societaria, definita quota di partecipazione, assume, dunque, la qualità di bene. Incorporata nell'azione, è stato riconosciuto che rientra nella categoria di beni mobili dalla sentenza di questa Suprema Corte 6 aprile 1982 n. 2103 (che ne ha ammesso l'acquisto per usucapione abbreviata a norma dell'art. 1161, c.c.). La quota nella società a responsabilità limitata, non incorporata in un'azione, e quindi in un documento avente natura di cosa materiale, è bene immateriale, equiparato, dalla norma di cui all'ultimo comma dell'art. 812 c.c., ai beni mobili materiali»¹⁷. Tale equiparazione è giustificata dal fatto che l'art. 812 c.c. (sulla distinzione dei beni mobili e immobili) indica, nei primi due commi, quali sono i beni immobili che sono, per loro natura, beni materiali, mentre nel terzo comma dispone che «sono

¹⁴ Cfr. P. Reviglio, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op.cit.*, 9 e ss.

¹⁵ Cfr. G. C. M. Rivolta, La società a responsabilità limitata, *op.cit.*, 195.

¹⁶ Cfr. Cass. civ. sez. III, 12.12.1986, n. 7409 in Foro It., 1987, 1101 ss., secondo la quale, con riferimento alla quota di partecipazione in società a responsabilità limitata, che è un bene immateriale equiparato ex art. 812 c.c. ad un bene mobile materiale non iscritto in pubblico registro e quindi sottoposto alla relativa disciplina legislativa, trova applicazione, per l'ipotesi di alienazione della quota che sia stata già pignorata, la disciplina dell'art. 2913 c.c. Conforme Cass. civ. sez. I, 23.1.1997, n. 697; Cass. civ. sez. I, 26.5.2000 n. 6957; v. anche Cass. civ. sez. I, 13.9.2007 n. 19161.

¹⁷ Cfr. Cass. civ. sez. III, 12.12.1986, n. 7409 *cit.*

mobili tutti gli altri beni». Pertanto, sono considerati mobili sia i beni materiali aventi valore mobiliare sia i beni immateriali, tra i quali va ricompresa la partecipazione in s.r.l.

Come sostenuto dalla Corte di Cassazione¹⁸ « *ne deriva che, in via generale, le disposizioni legislative concernenti i beni mobili materiali [...] si applicano, per la detta norma (art. 812, terzo comma c.c.), anche ai beni immateriali (tra i quali è ricompresa la quota nella società a responsabilità limitata)*». L'applicazione ai beni immateriali delle disposizioni previste per i beni materiali, trova un limite quando i vari tipi di beni hanno una propria e compiuta disciplina. L'applicazione suddetta va operata con adattamento alla natura ed alle caratteristiche del bene immateriale, pertanto, andrà esclusa laddove la partecipazione trovi una sua specifica regolamentazione.

Anche la giurisprudenza più recente¹⁹ è orientata verso la c.d. reificazione della quota di partecipazione affermando che la medesima esprime una posizione contrattuale obiettivata e che va considerata come un bene immateriale equiparabile al bene mobile non iscritto in un pubblico registro ai sensi dell'art. 812 c.c., a cui pertanto possono applicarsi, ai sensi dell'art. 813 c.c. ultima parte, le disposizioni concernenti i beni mobili, essendo in quest'ultima previsto che «*salvo che dalla legge risulti diversamente (....) le disposizioni concernenti i beni mobili si applicano a tutti gli altri diritti*». Secondo tale orientamento, la quota di partecipazione in s.r.l., pur non configurandosi come bene materiale (al pari dell'azione), ha un valore patrimoniale oggettivo costituito dalla frazione del patrimonio che rappresenta e si configura come oggetto unitario di diritti, oltre che di obblighi²⁰.

¹⁸ Cfr. Cass. civ. sez. III, 12.12.1986, n. 7409 *cit.*

¹⁹ Cfr. Cass. civ. sez. III, 21.10.2009, n. 22361. Cfr. anche Cass. civ. sez. I, 4.6.1999 n. 5494 che afferma che la partecipazione sociale rileva quale «*posizione contrattuale obiettivata, come tale possibile oggetto unitario di diritti e di vicende giuridiche*».

²⁰ Si veda anche G.F. Campobasso, *Diritto commerciale, v. II Diritto delle società*, a cura di M. Campobasso, Utet, 2012, 576 secondo il quale «*la quota di società a responsabilità limitata non è quindi un bene mobile materiale. Tuttavia, anche la quota ha un proprio valore patrimoniale oggettivo, determinato dalla frazione del patrimonio sociale rappresentata. Ciò spiega perché essa sia per legge trattata, sotto più profili, come oggetto unitario di diritti (artt. 2466, 2468 e 2471) e sia assimilata, pur non senza contrasti, ai beni immateriali*». In senso contrario, cfr. G. Santini, *op.cit.*, 101 ss. secondo il quale la quota di partecipazione rappresenta la titolarità delle singole situazioni soggettive che scaturiscono dal contratto sociale ed inquadra il trasferimento della medesima nello schema di cessione del contratto, *supra* nota 7.

In dottrina si è ormai consolidato un orientamento²¹ che sostiene il processo di entificazione o reificazione della quota di partecipazione in s.r.l.²² individuando alcuni criteri in base ai quali determinate entità sono qualificate come beni giuridici²³: trattasi del c.d. principio di patrimonialità che rappresenta il criterio fondamentale utilizzato dall'ordinamento per individuare le entità destinate ad assumere la qualifica di bene in senso giuridico, qualora non siano costituite da cose corporali²⁴; il suddetto principio consente di qualificare come beni in senso giuridico tutte le entità che abbiano la qualità di risorsa economica e che assumano un valore di scambio in quanto oggettivamente suscettibili di essere scambiate²⁵.

Infine, è stato osservato che il connotato del bene in senso giuridico è la sua tutela, cioè essere oggetto di una disciplina: in tal senso la partecipazione è un bene mobile in forza delle norme ad essa specificamente destinate (*ex artt. 2470, 2471, 2471 bis c.c.*).

Anche il Codice Civile, in diverse disposizioni, sembra confermare l'orientamento secondo cui la partecipazione è assimilabile ad un bene mobile, seppure immateriale²⁶. Già in passato, è stato inoltre sostenuto che, essendo la quota di partecipazione in s.r.l. un bene, essa potesse formare oggetto di pegno, di usufrutto, di sequestro e di espropriazione forzata²⁷.

²¹ Cfr. P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 37 ss. Alcuni autori hanno infatti qualificato la quota di partecipazione in s.r.l. come entità oggettiva che ha un suo valore economico, che normalmente può formare oggetto di scambio e che quindi può essere considerata un bene e precisamente un bene immateriale. Si veda G. Ferri, Le società, in Trattato di diritto civile italiano, diretto da F. Vassalli, v. X, tomo terzo, Utet, 1987, Torino, 521. Lo stesso autore evidenzia che si discute sulla natura della quota di partecipazione in s.r.l. e si sostiene che essa rappresenti una mera posizione contrattuale. Sembra preferibile sostenere «che essa esprima una posizione in una organizzazione di gruppo che sorge bensì da un contratto, ma che non si esaurisce in un contratto e, appunto come posizione di una organizzazione di gruppo, essa si risolve non soltanto in diritti ed obblighi, ma altresì in una serie di poteri nell'ambito della organizzazione di gruppo. Trasferimento della quota è appunto l'attribuzione ad altro soggetto di questa posizione di gruppo»; cfr. G. Ferri, *op. ult. cit.*

²² La quota di partecipazione in s.r.l. sebbene non sia incorporata in un titolo azionario, come accade nelle società azionarie, costituisce nella normalità dei casi, oggetto di scambio e di negoziazione.

²³ L'esigenza di configurare la partecipazione in termini unitari e soggettivi attiene il profilo circolatorio della medesima.

²⁴ Cfr. M. Barcellona, Attribuzione normativa e mercato nella teoria dei beni giuridici, in *Quadrimestre*, 1/1987, 647 - 648 ss.

²⁵ Cfr. M. Barcellona, *op.cit.* 680, si veda anche Trib. Milano, sent. 3398 del 13.03. 2015 (v. *infra* par. 2). La circostanza che la partecipazione sia naturalmente destinata alla circolazione implica che la stessa abbia i requisiti di negoziabilità e che dunque assuma un valore di scambio: da ciò deriva la qualificazione di bene giuridico. Cfr. P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 55 ss.

²⁶ La riforma del diritto societario del 2003, prevedendo espressamente tale possibilità, all'art. 2471 *bis* c.c., secondo autorevole dottrina, avrebbe definitivamente sciolto ogni dubbio sulla natura della partecipazione sociale quale bene mobile. Cfr. F. Galgano, Trattato di diritto civile - Volume 4, CEDAM, 2014, 677.

²⁷ Si veda G. Ferri, Le società, in Trattato di diritto civile italiano, diretto da F. Vassalli, v. X, tomo terzo, Utet, 1987, Torino, 522 ss.

1.5. Configurazione come bene mobile registrato

La tesi che considera la quota di partecipazione in s.r.l. come bene mobile registrato si è sviluppata in seguito all'introduzione dell'obbligo di registrazione presso l'ufficio del Registro delle imprese per i trasferimenti di quote di partecipazione in s.r.l., attuata con la L. n. 310/93 (cd. Legge Mancino). Tale tesi, supportata dalla giurisprudenza di merito²⁸ nonché da autorevole dottrina²⁹ ritiene, data l'indubitabile natura di pubblico registro del Registro delle imprese, che la novella del 1993 abbia determinato l'inserimento della quota di partecipazione in s.r.l. nell'ambito della categoria generale dei beni mobili di cui all'art. 812, co. 3 c.c., più specificatamente, nella speciale categoria di beni mobili di cui all'art. 815 c.c., in cui è stabilito che «i beni mobili iscritti in pubblici registri sono soggetti alle disposizioni che li riguardano, e in mancanza, alle disposizioni relative ai beni mobili». Tale orientamento concepisce la partecipazione come bene immateriale in primo luogo rappresentativo di un fascio di posizioni giuridiche a contenuto partecipativo-contrattuale e caratterizzato da una mobilità di grado inferiore rispetto all'azione, come l'iscrizione nel Registro delle imprese conferma, qualificandola pertanto come bene mobile registrato *sui generis*³⁰. Contro tale tesi è stato osservato che, sebbene appaia innegabile che la quota di partecipazione in s.r.l. sia di fatto un "bene" iscritto in un pubblico registro, la disciplina dettata dall'art. 2470, co. 3, c.c. induce ad escludere che il Legislatore abbia voluto equiparare la stessa, quantomeno ai fini della circolazione, ad un bene mobile registrato (artt. 815 e 2683 c.c.). Non si spiegherebbe altrimenti, in caso di doppia alienazione della quota, la necessità del requisito soggettivo della buona fede in capo all'acquirente che iscrive per primo il proprio titolo nel Registro delle imprese³¹.

²⁸ In giurisprudenza si veda Trib. Ferrara 9.05.2005, in *Le Società*, 2006, 488 ss., Trib. Bologna, 30.01.1997, in *Le Società*, 1997, 932 ss., Pretura di Carpi, 6.11.1995, in *Giur. It.*, 1996, 2, 336 secondo cui «a seguito dell'entrata in vigore della l. 12 agosto 1993 n. 310, recante "Norme per la trasparenza nelle cessioni di partecipazioni e nella composizione della base sociale delle società di capitali, nonché nella cessione di esercizi commerciali e nei trasferimenti di proprietà dei suoli" e della l. 29 dicembre 1993 n. 580, sul riordino delle camere di commercio e sull'istituzione del Registro delle imprese, le quote di s.r.l. devono essere giuridicamente qualificate quali beni mobili immateriali iscritti in un pubblico registro».

²⁹ Cfr. D. U. Santosuosso, *La riforma del diritto societario. Autonomia privata e norme imperative nei dl. lgs. 17 gennaio 2003, nn. 5 e 6*, Milano 2003, 208.

³⁰ D. U. Santosuosso, *La riforma del diritto societario, op. cit.* 208, che qualifica la partecipazione come «bene mobile registrato sui generis caratterizzato dall'immaterialità del contenuto e dalla rappresentatività di una posizione giuridica societaria». Tale impostazione consente di qualificare le quote di partecipazione in s.r.l. come beni mobili registrati e di ammetterne dunque il conferimento in eventuali fondi patrimoniali. Per la conferibilità delle quote di partecipazione in s.r.l. in un fondo patrimoniale si veda Fondazione Aristeia, Documento n. 80, *Il fondo patrimoniale: alcuni problemi applicativi*, Ottobre 2007, 13 e ss.

³¹ Cfr. F. Farina, C. Ibba, G. Racugno, A. Serra, *La nuova s.r.l., prime letture e proposte interpretative*, in *Quaderni di Giurisprudenza commerciale*, Guffrè, 2004, 108-110; v. anche F. Di Sabato, *Riflessioni sparse sulla riforma del diritto societario*, in *Giur. comm.* 2002 679 che sull'argomento afferma: «Orbene, nessuno dubita che per i beni mobili iscritti in pubblici registri l'efficacia nei confronti dei terzi delle vicende che li riguardano è regolata dalla

D'altronde, l'introduzione di una norma specifica volta a disciplinare il conflitto tra più acquirenti di una medesima quota di partecipazione in s.r.l. (*ex art. 2470, co. 3 c.c.*) non sarebbe stata necessaria, qualora alla medesima si fosse ritenuto applicabile, quale bene mobile registrato, la disciplina prevista dagli artt. 2644 e 2684 c.c.³². La norma di cui all'art. 2470 co. 3, c.c. prevede invece una regola per la risoluzione dei conflitti tra più acquirenti di una medesima quota di partecipazione in s.r.l. che differisce dalla regola di cui all'art. 2644 c.c.

Come si legge nella relazione tecnica illustrativa del d.lgs. n. 6/2003 la soluzione adottata nel terzo comma dell'art. 2470 c.c. «viene sostanzialmente a riprodurre quella dell'art. 1155 per la circolazione dei beni mobili: in caso di conflitto (...) la prevalenza di colui che per primo ottiene l'iscrizione del trasferimento nel Registro delle imprese non consegue semplicemente alla sua priorità temporale, ma richiede inoltre il requisito soggettivo della buona fede». Il tal modo il Legislatore esclude il ricorso al sistema proprio della pubblicità immobiliare, equiparando l'iscrizione in buona fede nel Registro delle imprese all'acquisto in buona fede del possesso dei beni mobili (non iscritti in pubblici registri)³³.

La differenza sostanziale tra la regola di cui all'art. 2644 c.c. e quella di cui all'art. 1155 c.c., consiste nel fatto che la previsione di cui all'art. 1155 c.c. rientra fra le fattispecie complesse qualificate dall'attribuzione del diritto al terzo malgrado la carenza di legittimazione dell'alienante (acquisto a non domino), mentre le regole della trascrizione immobiliare non attengono agli acquisti a non domino di diritti reali immobiliari bensì quelli a domino, risolvendo il conflitto tra titoli sulla base del principio "*prior in tempore potior in iure*" applicato alla pubblicità immobiliare, subordinando così l'efficacia dell'iscrizione all'esistenza

sola priorità della formalità pubblicitaria stabilita dalla legge: la buona fede non c'entra affatto! [...] Ecco: la previsione della buona fede ai fini della soluzione del conflitto fra più acquirenti della medesima quota collide anche con la disciplina generale dell'efficacia dell'iscrizione nel Registro delle imprese (di cui all'art. 2193 c.c.)».

³² Gli effetti della trascrizione immobiliare attengono le vicende circolatorie e mirano a risolvere i problemi che si possono verificare in sede di circolazione di un diritto reale dando prevalenza a chi trascrive per primo, a prescindere dal suo stato di buona fede. Il Registro delle imprese è uno strumento di pubblicità dichiarativa, in quanto rende conoscibile ai terzi l'esercizio dell'attività imprenditoriale mediante la diffusione di atti e fatti relativi ad imprenditori individuali o collettivi. Cfr. G. Marasà, C. Ibba, *Il registro delle imprese*, Torino, 1997, 210 ss.

³³ Cfr. P. Reviglione, *sub art. 2470 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario*, Commentario diretto da G. Cottino, G. Bonfante, O. Cagnasso, P. Montalenti, Bologna, 2004, 1828, che sottolinea come sia stato sovrapposto dal Legislatore un sistema di pubblicità legale basato sui requisiti oggettivi ad una situazione (la buona fede) di carattere soggettivo, assolutamente aleatoria. Si evidenzia che il Legislatore, per non snaturare la funzione del Registro delle imprese, si è mosso in direzione diversa rispetto alla regola dettata dall'art. 2644 c.c. prendendo invece come riferimento per la risoluzione dei conflitti tra i terzi, la regola posta dall'art. 1155 c.c. La relazione di accompagnamento alla novella legislativa esprime infatti la volontà di non adottare la soluzione tradizionalmente accolta per la pubblicità immobiliare, ma di riprodurre la norma di cui all'art. 1155 c.c. propria della circolazione dei beni mobili, al fine di evitare un «risultato paradossale, cioè, di tutelare maggiormente chi acquista una posizione giuridica non tipicamente destinata alla circolazione, come la partecipazione in società a responsabilità limitata, rispetto a chi acquista un titolo azionario che si caratterizza per quella tipica destinazione».

di una continuità di iscrizioni di titoli aventi ad oggetto la medesima partecipazione³⁴. L'art. 2470 c.c. introduce invece la buona fede dell'acquirente fra gli elementi necessari ad assicurare la prevalenza dell'acquisto; ne deriva che l'iscrizione presso il Registro delle Imprese assurge a coelemento fattuale di realizzazione della fattispecie acquisitiva, unitamente al titolo ed alla buona fede. Per l'art. 1155 c.c. il possesso del bene mobile rappresenta una forma di pubblicità che rende edotti i terzi della perdita della disponibilità materiale del bene da parte di un soggetto; analogo risultato dovrebbe conseguire all'iscrizione nel Registro delle Imprese dell'atto di trasferimento della quota di partecipazione in s.r.l. È pertanto riconosciuta nell'iscrizione presso il Registro delle imprese una sorta di sostituzione al requisito dell'apprensione del possesso previsto nell'art. 1155 c.c., in assenza della *traditio rei*³⁵.

Conforme a tale ultima impostazione è l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la partecipazione sociale non può essere annoverata tra i beni mobili, ai sensi dell'art. 815 c.c., essendo prevista una disciplina specifica, diversa da quella prevista per i beni mobili iscritti in pubblici registri, disattendendo pertanto la tesi secondo cui la quota di partecipazione in s.r.l. andrebbe qualificata come bene mobile iscritto in pubblici registri ed assoggettata alla relativa disciplina, quanto all'efficacia degli atti di trasferimento, ritenendo che *«è problematica, ed è utilizzabile e utilizzata solo in senso improprio, la stessa qualificazione della quota come un bene mobile. La quota infatti è priva di ogni carattere di “realità” e comprende un complesso di diritti e doveri di carattere personale e di contenuto obbligatorio. Solo in considerazione del fatto che la partecipazione sociale assume, sotto il profilo economico, un valore patrimoniale oggettivo, in quanto rappresenta il diritto ad una frazione del patrimonio sociale, ed in considerazione del rilevante interesse a che il complesso dei diritti e degli obblighi facenti capo alla titolarità della quota (il c.d. status di socio) possa costituire oggetto unitario di atti di disposizione (trasferimento, sequestro, pignoramento, etc.), la si assimila ai beni mobili*

³⁴ L'elemento della buona fede, invece, esclude la possibilità di invocare l'applicazione del principio di continuità delle iscrizioni, in quanto ogni iscrizione anteriore potrebbe essere inficiata dalla malafede dell'acquirente con le ovvie conseguenze in termini di incertezza dell'efficacia dell'iscrizione operata dall'ultimo acquirente, il cui acquisto potrebbe essere inficiato dalla disconosciuta efficacia di iscrizioni anteriori a lui collegate dal principio di continuità. Cfr. M. Maltoni, F. Tassinari, *La riforma della società a responsabilità limitata*, Ipsoa, 2007, 223 ss.

³⁵ Il tentativo di ricondurre la regola dell'art. 2470 c.c. a quella di cui all'art. 2644 c.c. finirebbe invece per accrescere l'incertezza in ordine alla circolazione della partecipazione ed alla bontà dell'acquisto dell'avente causa. Invece, l'obiettivo è garantire la sicurezza dei traffici giuridici e l'interesse collettivo alla circolazione giuridica dei beni, poiché l'immaterialità esclude la possibilità di creare un affidamento nell'acquirente mediante la consegna e dunque mediante il trasferimento della cosa in senso fisico. Cfr. M. Maltoni, F. Tassinari, *op. cit.*, 223 ss.

immateriale»³⁶. Il medesimo orientamento evidenzia che il qualificare la quota di partecipazione in s.r.l. come bene mobile iscritto in pubblici registri assumerebbe rilevanza se l'obbligatoria iscrizione degli atti di disposizione nel Registro delle imprese producesse gli stessi effetti dell'iscrizione degli atti aventi ad oggetto beni mobili registrati e sottolinea che, poiché il criterio adottato per la soluzione dei conflitti fra più titolari di diritti sul medesimo bene differisce dal criterio che vale per i trasferimenti immobiliari nonché per i trasferimenti di beni mobili registrati (*ex art. 2644 c.c. e art. 2685, co. 2 c.c.*) «*ciò non avviene in quanto nel sistema di pubblicità tramite iscrizione nel Registro delle imprese, l'iscrizione è requisito necessario (nel sistema attuale), ma non sufficiente, per l'opponibilità ai terzi degli atti medesimi, poiché chi per primo ha trascritto prevale sugli atti compiuti in data anteriore, ma non trascritti, solo se abbia agito in buona fede, cioè ignorando di ledere l'altrui diritto (art. 2193 c.c., co. 1 e art. 2448 c.c.)*»³⁷. In tema di trascrizione immobiliare, per contro, *colui che ha trascritto per primo prevale comunque*»³⁸.

³⁶ Cfr. Cass. civ. sez. III, 16.05.2014, n. 10826 che richiama Cass. civ. sez. II, 30.01.1997 n. 934 e Cass. civ. sez. I, 26.05.2000, n. 6957. Cfr. Cass. civ. sez. III, 19.07.2007, n. 16031 che «*esaminando il caso concreto, è partita dal principio, pacifico, che il contratto di vendita di quote di società a responsabilità limitata o di azioni di società per azioni, ha come oggetto immediato la partecipazione sociale e solo quale oggetto mediato la quota parte del patrimonio sociale che la partecipazione rappresenta, con la conseguenza che il difetto di qualità della cosa venduta, ai fini dell'annullamento del contratto per errore o della risoluzione del contratto ai sensi dell'art. 1497 cod. civ., deve attenersi unicamente alla "qualità" dei diritti ed obblighi che in concreto la partecipazione sociale sia idonea ad attribuire, mentre non può riguardare il suo valore economico, in quanto questo non attiene all'oggetto del contratto, ma alla sfera delle valutazioni motivazionali delle parti, e quindi può assumere rilievo giuridico solo ove siano state previste esplicite garanzie contrattuali circa la consistenza economica della partecipazione, ovvero nel caso di dolo di un contraente, che rende annullabile il contratto in relazione ad ogni tipo di errore determinante del consenso*». Cfr. anche Cass. nn. 325/1963, 3625/1969, 1836/1974, 721/1977, 423/1986, 9067/1995, 2843/1996, 5773/1996, 26690/2006). Secondo l'opinione minoritaria (Cfr. Cass. 18181/2004) invece, le azioni e le quote delle società di capitali costituiscono beni di "secondo grado", in quanto non del tutto distinti e separati dai beni che compongono il patrimonio sociale.

³⁷ A tali riferimenti richiamati dalla sentenza 10826/2014 va aggiunto l'art. 2470, co. 3, c.c. che dispone che «*se la quota è alienata con successivi contratti a più persone, quelle tra esse che per prima ha effettuato in buona fede l'iscrizione nel registro delle imprese è preferita alle altre, anche se il suo titolo è di data posteriore*». Si evidenzia che l'art. 2193 c.c. non si occupa della prevalenza di un'iscrizione su di un'altra, a differenza di quanto avviene nell'art. 2644 c.c. ma si limita a sancire le conseguenze dell'iscrizione e della non iscrizione e non a risolvere i conflitti tra più acquirenti come invece disciplinato dall'art. 2470 co. 3 c.c.

³⁸ In senso conforme si è espressa la dottrina, osservando che «*l'iscrizione nel registro delle imprese svolge, del resto, l'ulteriore funzione di strumento di soluzione del conflitto tra più acquirenti successivi della medesima quota, tra i quali è preferito colui che per primo ha effettuato in buona fede siffatta iscrizione, anche se il suo titolo è di data posteriore (art. 2470, co. 3 c.c.): una soluzione che non tanto sembra evocare il regime dei beni mobili registrati, ove in effetti la buona fede non rileva, quanto un criterio di prevalenza tra diversi aventi causa nel conflitto concernente la spettanza del diritto loro trasferito dal dante causa (e nel presupposto che ad esso tale diritto spettasse, senza quindi che si possa ipotizzare un acquisto a non domino)*». Cfr. G. Ferri, Manuale di Diritto commerciale, *op. cit.*, p. 275. Si veda anche Fondazione Aristeia, Documento n. 80, Il fondo patrimoniale: alcuni problemi applicativi, Ottobre 2007, 15 in cui si evidenzia che il terzo comma dell'art. 2470 c.c. se per un verso ribadisce la centralità dell'iscrizione nel Registro delle imprese del trasferimento, per altro verso non la ritiene di per sé sufficiente per risolvere eventuali conflitti tra diversi acquirenti, come invece accade secondo le regole generali valide per beni immobili o mobili registrati (cfr. artt. 2644, 2683, 2688 c.c.). Inoltre, dato che la norma

2. L'acquisto della quota di partecipazione in s.r.l. per usucapione

La recente sentenza n. 3398/2015³⁹ affronta il tema dell'acquisto del diritto di proprietà della quota di partecipazione al capitale sociale di una s.r.l. per usucapione ai sensi e per gli effetti dell'art. 1161 c.c. Il caso giunto all'esame della corte milanese riguardava un'operazione di aumento di capitale sociale all'esito della quale il capitale sociale, secondo uno dei soci, era stato suddiviso erroneamente tra questi ultimi. Dopo oltre dieci anni dalla conclusione della suddetta operazione, il socio riteneva di aver diritto, a fronte di un versamento in denaro effettuato, ad una quota di partecipazione maggiore rispetto a quella che gli era stata attribuita, rivendicando, pertanto, la correttezza dell'esercizio del diritto di opzione, mediante diffida stragiudiziale inviata alla società. Otteneva così la rettifica da parte dell'amministratore nel libro soci⁴⁰ e dunque la riduzione della percentuale della quota dell'altro socio. Quest'ultimo, pertanto, chiedeva al suddetto Tribunale, in via principale, di accertare e dichiarare il diritto di proprietà sulla quota di partecipazione, quale conseguenza di quanto previsto nella delibera di aumento di capitale ed in via subordinata, di accertare e dichiarare il diritto di proprietà sulla quota partecipazione per usucapione, ai sensi dell'art. 1161 c.c.

Il Tribunale ha ritenuto fondata la domanda subordinata di accertamento dell'avvenuto acquisto della quota di partecipazione per usucapione, ai sensi dell'art. 1161 c.c., basandosi sul presupposto che *«la quota di partecipazione in una società va infatti considerata come una cosa mobile. In tal senso si è espressa la giurisprudenza in senso costante, nelle numerose e condivisibili pronunce che hanno affrontato la questione, in cui si precisa che “ quote sociali, sia delle società di capitali che delle società di persone, costituiscono posizioni contrattuali “obiettivate”, suscettibili, come tali, di essere negoziate in quanto dotate di un autonomo “valore di scambio” che consente di qualificarle come “beni giuridici”»*(Cass. 12 dicembre

richiede, oltre l'iscrizione nel Registro delle imprese, anche il possesso della buona fede da parte dell'acquirente che per primo ha effettuato tale iscrizione, anche se il titolo è di data posteriore, sembrerebbe che il Legislatore abbia creato per la risoluzione del conflitto tra diversi acquirenti, un criterio speciale rispetto alle ordinarie regole in ordine alla circolazione di beni mobili registrati e non. Pertanto, la menzione della buona fede potrebbe indurre a qualificare la quota come bene mobile non registrato. Lo studio citato inoltre ritiene che potrebbe attribuirsi alla partecipazione il carattere di bene mobile iscritto in un pubblico registro, sottoposto ad un particolare regime di circolazione nel senso prima illustrato.

³⁸ Cfr. Cass. civ. sez. III, 12.12.1986, n. 7409 *cit.*

³⁹ Cfr. Trib. Milano, sentenza n. 3398 pubblicata il 13/03/2015, RG n. 11676/2011.

⁴⁰ Come noto, il libro soci è stato abrogato con effetto a decorrere dal 30 marzo 2009 dal d.l. 29 novembre 2008, n. 185 convertito con modifiche nella l. 28 gennaio 2009, n. 2.

1986, n. 7409; 23 gennaio 1997, n. 697; 30 gennaio 1997, n. 934; 4 giugno 1999, n. 5494; 26 maggio 2000, n. 6957).

Le obiezioni mosse in passato alla possibilità che “situazioni giuridiche” soggettive possano essere assunte direttamente quale “oggetto” di rapporti giuridici, del resto non del tutto condivise, sono ormai destinate a cadere di fronte all’esplicita considerazione, da parte del Legislatore, delle forme di investimento di natura finanziaria (che si configurano come rapporti contrattuali, per lo più atipici, aventi ad oggetto lo scambio tra un bene presente, costituito da denaro, e un bene futuro, a sua volta rappresentato da somme di denaro) quale prodotto finanziario (e, quindi, come “entità” suscettibili di appartenenza e di negoziazione), a prescindere dalla circostanza che esse siano, o meno, rappresentate da un documento (art. 1, d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58). Non vi sono pertanto ostacoli ad annoverare anche le quote sociali tra i beni che possono essere oggetto di espropriazione forzata (art. 2910 c.c., in relazione all’art. 2740 dello stesso codice) e di misure cautelari dirette a salvaguardare la garanzia patrimoniale del debitore (art. 2905, c.c.).⁴¹ In tale ottica, appare dunque pienamente applicabile anche alle partecipazioni societarie la regola di cui all’art. 1161 c.c., secondo la quale la proprietà dei beni mobili si acquista in virtù del possesso continuato per dieci anni, qualora il possesso sia stato acquistato in buona fede»⁴².

Nella sentenza si evidenzia che il socio aveva esercitato i diritti insiti nella qualità di socio per oltre 10 anni e la circostanza del durevole esercizio del diritto di socio si evince dal riconoscimento contenuto nella diffida stragiudiziale inviata dall’altro socio in cui si legge che il suddetto socio aveva “ingiustamente” esercitato il diritto di voto nella società per una quota superiore a quella spettante. Pertanto, quest’ultimo aveva compiuto «atti conformi alla qualità ed alla destinazione del bene tali da rivelare sullo stesso, anche esternamente, una indiscussa e piena signoria, in contrapposizione all’inerzia del titolare»⁴³.

Nella sentenza si afferma inoltre che «quanto alla buona fede, essa deve essere presunta ex art. 1147 c.c.» poiché non emerge agli atti che i soggetti che agivano per conto del socio abbiano

⁴¹ V. per tutte, Cass. civ. sez. I. 07.11.2002, n. 15605.

⁴² Cfr. anche art. 1140 c.c. che definisce il possesso come potere sulla cosa, che si manifesta in un’attività corrispondente all’esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Il possesso è dunque configurabile sempre che, rispetto allo stesso bene, sia ipotizzabile la proprietà o un altro diritto reale, al cui esercizio corrisponda l’attività del possessore. Che la quota di partecipazione in s.r.l. possa essere oggetto di proprietà o di usufrutto è peraltro espressamente sancito dagli artt. 2468-2469-2471-2471-bis.

⁴³ Coerentemente con quanto disposto dall’art. 1140 c.c., colui il quale esercita un’attività corrispondente a quella di un proprietario o di un usufruttuario della quota di partecipazione in s.r.l., la possiede e nel concorso con gli altri requisiti di legge, la usucapisce.

avuto contezza dell'esercizio del diritto di opzione da parte dell'altro socio e ciò in ragione delle carenze probatorie. Né risulta dimostrato che il socio abbia nel frattempo reclamato verbalmente l'attribuzione della quota nella percentuale da lui ritenuta corretta nel corso delle assemblee tenutesi prima della rettifica apportata sul libro dei soci. *«Si noti, del resto, che secondo il costante indirizzo giurisprudenziale, dal quale non vi è motivo di discostarsi, la rivendicazione verbale o stragiudiziale sarebbe stata comunque priva di effetto perché “il possesso ad usucapione è interrotto dall'attività giudiziale del proprietario diretta ad ottenere “ope judicis” il recupero del possesso e la sua privazione da parte del possessore usucapente”».*

Tale sentenza conferma l'orientamento ormai consolidato che configura la quota di partecipazione in s.r.l. come bene mobile non iscritto in pubblico registro, come si evince anche dal richiamo, nella sentenza in esame, all'art. 1161 c.c. e non invece all'art. 1162 c.c. in tema di usucapione di beni mobili iscritti in pubblici registri.

Come già illustrato⁴⁴, la partecipazione è dunque qualificata come bene mobile, immateriale, dal momento che è un'entità priva di consistenza materiale che, pertanto, esiste solo sul piano giuridico. Ne deriva l'applicazione ai beni immateriali delle disposizioni previste per i beni mobili materiali, che andrà invece esclusa laddove la partecipazione trovi una sua specifica regolamentazione. Alla luce di tali considerazioni, risulta applicabile alle partecipazioni in s.r.l., l'art. 1161 c.c. in tema di usucapione dei beni mobili (sebbene sia un'ipotesi alquanto rara), non essendo previsto alcunché in merito.

3. Conclusioni

La qualificazione della partecipazione come “posizione contrattuale” non consente di trovare soluzioni applicative ai problemi che si pongono con riferimento alle vicende circolatorie ed in particolare con riguardo all'usucapibilità della medesima, ma rappresenta il punto di partenza per la risoluzione di taluni problemi applicativi.

La configurazione della quota di partecipazione in s.r.l. come bene assume rilievo sul piano dinamico che attiene alle vicende circolatorie della medesima, per le quali la partecipazione è considerata nella sua globalità, a prescindere dalle singole posizioni giuridiche che la compongono. Come affermato dalla più consolidata giurisprudenza, si ha così *«il fenomeno della oggettivazione della unitaria situazione soggettiva del socio nell'organizzazione*

⁴⁴ V. *supra* par. 1.4.

societaria, in uno dei tipi di società di capitali, al fine della sua trasferibilità a terzi»⁴⁵. Tale configurazione non appare invece adeguata con riguardo alle vicende che attengono le singole facoltà e posizioni giuridiche che compongono la partecipazione sociale⁴⁶. La scomposizione della partecipazione nella molteplicità di tali situazioni giuridiche si realizza infatti al momento del loro esercizio e dunque sul piano della rilevanza per l'organizzazione della società⁴⁷.

Considerata l'eterogeneità dei problemi applicativi che attengono le vicende che ineriscono la partecipazione e la diversità di queste ultime, il problema della natura giuridica delle partecipazioni, come sostenuto dalla prevalente dottrina, andrebbe letto sotto un duplice profilo: con riguardo ai rapporti interni tra i soci e tra questi ultimi e la società, la partecipazione si configura nelle singole situazioni giuridiche che la compongono e che hanno una loro specifica disciplina; con riguardo, invece, alle vicende circolatorie, la partecipazione si configura come un'entità oggettivamente unitaria, dotata di un proprio valore di scambio e destinata ad essere trasferita nella sua globalità, assumendo i caratteri che consentono di qualificarla come bene giuridico⁴⁸.

⁴⁵ Cfr. Cass. civ. sez. III, 12.12.1986, n. 7409 cit.

⁴⁶ Cfr. P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 59 ss. Nel caso di pegno e usufrutto, ad esempio, la vicenda costitutiva di tali diritti reali aventi per oggetto la partecipazione sociale, presuppone una configurazione della partecipazione nella sua globalità, come entità oggettivamente unitaria e dunque come bene suscettibile di un atto di disposizione in senso lato non concernendo i singoli diritti sociali; in tal caso non si dà luogo al trasferimento di una o più situazioni giuridiche tra quelle facenti parte del contenuto della partecipazione bensì alla creazione ed all'attribuzione di una posizione giuridica che, sebbene limitata dalla finalità di godimento o di garanzia, coinvolge l'intera partecipazione sociale. Al creditore pignoratizio, all'usufruttuario ed al custode in caso di sequestro, spettano tutti e solo i diritti indicati nell'art. 2352 c.c. in quanto funzionali alle peculiarità delle situazioni di cui i medesimi sono portatori. Cfr. C. Angelici, Delle società per azioni, Le azioni, Artt. 2346-2356, in Il Codice Civile Commentario, diretto da P. Schlesinger, Giuffrè, Milano, 1992, 193-195. Con riguardo invece alle vicende attinenti le modalità di esercizio delle facoltà che costituiscono il contenuto di tali diritti (pegno e usufrutto), queste prescindono dalla natura della partecipazione, ma si fondano invece sulla rilevanza degli interessi che caratterizzano le posizioni giuridiche di cui sono titolari le parti coinvolte, all'interno della società. Cfr. P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 62 ss. Anche l'espropriazione della quota regolata dall'art. 2471 c.c. rappresenta un'ulteriore fattispecie in cui la quota deve essere assimilata alla categoria dei beni giuridici, in quanto tale qualificazione è funzionale alle esigenze del procedimento espropriativo che riguarda la quota nella sua globalità e dato che la finalità è di consentire al creditore di trasformare la quota in denaro, la quota acquisisce valore di scambio che come osservato rappresenta il parametro per l'assimilazione di una determinata entità alla categoria dei beni giuridici, in particolare ai beni mobili. Infine, la configurazione della quota come bene deve essere richiamata anche con riguardo all'ipotesi in cui quest'ultima venga assoggettata a sequestro giudiziario. Cfr. P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 324.

⁴⁷ Cfr. M. Maltoni, La partecipazione sociale in C. Caccavale, F. Magliuolo, M. Maltoni, F. Tassinari, La riforma della società a responsabilità limitata, Ipsoa, Milano 2007, 196-198 secondo il quale occorre dunque chiedersi se la regola dell'unitarietà sia inderogabile o suppletiva agli effetti traslativi.

⁴⁸ Cfr. P. Reviglione, Il trasferimento della quota di società a responsabilità limitata, *op. cit.*, 64-66, secondo il quale tali considerazioni consentono di superare la critica rivolta alla possibilità di configurare la partecipazione come bene «ovvero l'osservazione per cui se la partecipazione sociale è costituita da un complesso di diritti e di rapporti non può nel contempo (è inidonea a) rappresentare l'oggetto di una situazione giuridica (assoluta) di appartenenza, assimilabile ad un diritto di proprietà». V. *supra* par. 1.4.

Si conclude che la duplicità della natura giuridica che può assumere la quota di partecipazione in s.r.l. è basata sul riconoscimento delle peculiarità che caratterizzano le vicende circolatorie, rispetto a quelle che hanno per oggetto le singole posizioni giuridiche di cui la partecipazione si compone.

La configurazione della quota di partecipazione in s.r.l. come bene assume pertanto rilievo esclusivamente sul piano dinamico e dunque qualora la partecipazioni sia oggetto di un'unitaria vicenda dispositiva. Sebbene possa dunque discutersi sulla natura giuridica della quota di partecipazione in s.r.l., non può dubitarsi della sua natura di bene e della circostanza che possa essere oggetto di trasferimento, di diritti reali di godimento e di garanzia, di sequestro e di pignoramento e che sia "usucapibile".



IVA: REGIME DEL MARGINE E IMPOSTE DIRETTE

Tra commercio di francobolli e monete da collezione

Simone Carunchio

1. Introduzione.

Scopo di questo lavoro è di evidenziare e di risolvere alcune criticità che può incontrare un contribuente che commerci, con caratteri di abitualità, in francobolli e in monete contemporaneamente. Trattandosi, nella maggior parte dei casi, di beni da collezione, il normale regime dell'imposta sul valore aggiunto che deve essere applicato è quello del cosiddetto 'regime del margine'.

Le criticità, in merito all'ipotesi profilata, sono due e derivano dalla regolamentazione del regime in esame; in quanto, essendo previsti tre diversi metodi di determinazione della base imponibile (il margine) per il calcolo dell'imposta (metodo analitico, metodo forfettario e metodo globale), e corrispondendo a questi metodi tre diverse formalità contabili a carico del contribuente, quest'ultimo si potrebbe trovare nella situazione, come quella che si vuole analizzare, in cui da una parte è costretto a seguire la normativa sul metodo forfettario (in particolare per quanto concerne i francobolli) e dall'altra quella sul metodo globale o analitico (nella specifico per quanto attiene alle monete).

La prima criticità riguarda, dunque, le formalità a cui adempiere, le quali risultano, appunto, differenti per i due metodi; la seconda è sulle incongruenze tra quanto risulta dalle 'dichiarazioni IVA' (soprattutto in relazione al caso dell'applicazione del metodo forfettario) e quanto dalle dichiarazioni in ordine alle imposte sui redditi, in particolare per quanto attiene ai costi sostenuti.

Di seguito si tratterà della normativa sul cosiddetto 'regime del margine', per poi concludere in merito alle criticità indicate in ordine al caso che si è tratteggiato più sopra.

2. Il 'regime del margine'.

Il 'regime del margine' o, per meglio dire, il "regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione", è regolato, in Italia, dagli articoli da 36 a 40 (e relativa tabella) del Decreto Legge 23 febbraio 1995, n. 41 (Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse) (in seguito: D. Marg.). Tale normativa ricalca fedelmente quella contenuta nella Direttiva CEE n. 1994/5.

Si tratta di un regime speciale facoltativo¹, e non di una agevolazione², che incontra la sua ratio nell'esigenza di "evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione per i beni che dopo

¹ Cfr. Cass. n. 4620 del 2016, § 8.1: "Nell'ordinamento interno, il suddetto regime ... presenta, oltre al carattere di specialità, anche quello di facoltatività, in quanto il terzo comma del citato art. 36 consente al contribuente di optare per il regime ordinario, ove intenda portare in detrazione l'Iva assolta, dandone comunicazione al competente ufficio ... nella relativa dichiarazione annuale".

² Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 3089/2016: "anche se va escluso che il regime del c. d. «margine» abbia carattere agevolativo, come erroneamente sostenuto dalla difesa dell'Agenzia delle Entrate, lo stesso è un regime speciale di assolvimento dell'imposta per cui è onere di colui che richiede di accedervi provare la effettiva ricorrenza di tutti gli elementi normativamente richiesti, sia oggettivi che soggettivi, per cui ha errato la CTR nel

la prima uscita dal circuito commerciale vengono ceduti ad un soggetto passivo d'imposta per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione ai fini I.V.A. in relazione al prezzo di vendita da questi praticato"³.

Si tratta di un regime che, per raggiungere lo scopo indicato, è stato strutturato in maniera tale per cui il calcolo dell'imposta varia rispetto al regime ordinario: essa, infatti, non è più calcolata in base al cosiddetto sistema 'imposta da imposta', che risulta essere quello normalmente utilizzato per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ma sul sistema 'base da base'; un sistema che, a parere della più accreditata dottrina⁴, sembrerebbe anche il metodo di calcolo per l'applicazione del tributo più giusto in quanto si verrebbe a colpire, esattamente, il valore aggiunto; ma nello stesso tempo in questa maniera si verrebbe a limitare il principio di neutralità dell'Imposta trasformando il tributo in una tassa sul commercio, causando gli effetti distorsivi che si erano voluti evitare proprio attraverso l'introduzione del tributo.

Nello specifico, per il 'regime del margine', sono stati previsti, come detto, tre differenti metodi di calcolo della base imponibile sulla quale applicare l'imposta sul valore aggiunto (ai quali corrispondono differenti obblighi formali, in particolare contabili, a carico del contribuente): il metodo analitico, il metodo forfettario e il metodo globale.

Nel prosieguo si analizzeranno, oltre i tre metodi appena indicati (assieme ai relativi obblighi formali), gli elementi oggettivi e soggettivi che obbligano il contribuente (salvo opzione)⁵ ad applicare il regime in esame.

2.1 Elementi oggettivi

Quattro risultano essere le categorie di beni per i quali è prevista l'applicazione del 'regime del margine':

- Beni mobili usati (suscettibili di reimpiego, ancorché previa riparazione)
- Oggetti d'arte (pitture, disegni, incisioni, stampe, litografie, statue, arazzi, esemplari unici di ceramica, smalti su rame, fotografie)
- Oggetti da collezione (francobolli, marche da bollo, marche postali, esemplari di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico)
- Oggetti di antiquariato (beni diversi dagli oggetti d'arte o da collezione, aventi più di cento anni di età)

ritenere applicabile il cd. «regime del margine» sull'unica ricorrenza oggettiva della qualità «usata» degli autoveicoli in questione”.

³ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 177/1995*, § 1.

⁴ N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014; R. Portale, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2015; M. Mandò, G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2000; P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001.

⁵ D. L. n. 41/1995, art. 36, comma 3.

Queste categorie appena indicate, e le relative definizioni, sono contenute nell'art. 36, comma 1, del D. Marg. e nella tabella ad esso allegata.

Si evidenzia che il 'regime del margine' trova applicazione anche nel caso del commercio di autoveicoli usati⁶.

2.2 Elementi soggettivi

L'art. 36, del medesimo Decreto, prevede due diverse categorie di soggetti che devono applicare il 'regime del margine':

- Soggetti che per professione abituale esercitano il commercio (all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante o anche più di una forma in una volta) delle cose di cui sopra (D. Marg., art. 36, comma 1)
- Soggetti che commercino le suddette cose al di fuori di qualsiasi professione abituale, ovverosia occasionalmente (in questo caso non è però possibile che essi applichino il regime attraverso il metodo globale) (D. Marg., art. 36, comma 9)

In entrambi i casi, condizione essenziale per potersi avvalere di questo regime (normalmente più conveniente di quello ordinario) è che il cessionario non abbia sopportato la rivalsa da parte del cedente (non potendo quindi esercitare la detrazione, ai sensi dell'art. 36, comma 4, D. Marg.), ossia che quest'ultimo non abbia potuto detrarre l'imposta corrisposta al suo fornitore⁷.

Ne consegue che il debitore d'imposta, per poter applicare il regime in esame, deve aver acquistato da un:

- Soggetto privo di 'partita IVA' residente nello Stato o in uno Stato UE (cosiddetto 'Soggetto privato');
- 'Soggetto IVA' che non ha potuto esercitare la detrazione ex artt. 19, comma 2 e 19-bis1, del D. P. R. n. 633/1972 (in seguito D. IVA);

⁶ Si tratta dell'ipotesi che più di ogni altra è fonte di contenzioso, soprattutto in caso di commercio internazionale intracomunitario, in quanto il rivenditore tende ad applicare il 'regime del margine', decisamente più vantaggioso rispetto a quello ordinario, anche nel caso in cui sia stata effettuata a monte, dal suo fornitore, la detrazione dell'imposta (la maggior parte delle volte, infatti, non si trattava di acquisti da 'privati' ma di acquisti da società di autonoleggio, le quali, possono, appunto, detrarre l'imposta pagata al momento degli acquisti in quanto si tratta, nel caso specifico, di beni strumentali). Cfr., tra le altre, Cass. nn. 16431 del 2011, 4524 del 2013, 20302 del 2013, 658 del 2014, 8150 del 2015, 3089 del 2016, 4620 del 2016. Cfr., altresì, Agenzia delle entrate, *Circolare n. 40/E/2003, Iva – Regime applicabile agli acquisti intracomunitari di autoveicoli usati*.

⁷ Occorre sottolineare che questa regola vale per tutta la catena delle cessioni precedenti all'ultima effettuata dal contribuente soggetto a imposta sul valore aggiunto secondo il 'regime del margine': cfr., da ultimo, Cass. n. 4620 del 2016, § 8.4: "Per le medesime ragioni l'accertamento delle condizioni oggettive, alle quali il sistema comunitario e nazionale subordinano la fruizione di detto regime fiscale speciale, non può essere circoscritto al primo segmento dell'operazione di cessione intracomunitaria, ma va esteso anche alle ulteriori cessioni tra operatori residenti nello stesso Stato membro", dunque in sostanza occorrerebbe che il contribuente si informi, secondo l'ordinaria diligenza, su tutte le cessioni precedenti al suo ultimo acquisto per verificare che effettivamente ricorrano i presupposti e le condizioni per l'applicazione del 'regime del margine'. Ulteriore elemento da dover evidenziare è che la mancata detrazione deve essere stata integrale, non essendo ammessa l'applicazione del 'regime del margine' in caso di detrazione parziale (cfr. Causa C-160/11). Cfr.: D. De Giorgi, *Ambito di applicazione del c. d. regime del margine, in il fisco n. 2/2013*.

- ‘Soggetto IVA’, residente nell’Unione Europea, che beneficia del ‘regime della franchigia’;
- ‘Soggetto IVA’, residente nell’Unione Europea, che beneficia, a sua volta del ‘regime del margine’;
- Soggetto che sia l’autore dell’oggetto d’arte (e suoi eredi o legatari);
- Soggetto estero (ma con esclusione dei beni mobili usati), ma solo esercitando opzione (ai sensi dell’art. 36, comma 2, D. Marg.).

Il regime è stato poi esteso anche all’ipotesi del commercio effettuato dalle case d’asta⁸.

2.3 *Obblighi formali, calcolo della base imponibile e obblighi contabili*

Per quanto attiene all’obbligo di fatturazione esso sussiste normalmente secondo le regole del regime ordinario.

Pertanto se il commercio è al dettaglio o in forma ambulante, la fatturazione è obbligatoria esclusivamente se richiesta dal cliente; in caso contrario per tali soggetti l’obbligo è quello di rilasciare la ricevuta fiscale o lo scontrino.⁹ All’inverso il commerciante all’ingrosso soggiace normalmente all’obbligo in esame.

In merito agli elementi obbligatori da indicare in fattura, occorre evidenziare che non deve essere indicato l’ammontare dell’imposta, ma deve essere richiamata la normativa sul regime in esame (D. Marg., art. 38).

Per quanto concerne la base imponibile, come già indicato, essa è rappresentata dal margine, ossia dalla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto.

Il prezzo di acquisto comprende, ai sensi dell’art. 36, comma 1, del D. Marg., le spese di riparazione e le spese accessorie¹⁰.

⁸ Per quanto concerne le vendite effettuate dalle case d’asta, fino al 1° gennaio 2001, era previsto un regime speciale separato da quello del ‘regime del margine’, regolato dall’art. 74, comma 12, del D. IVA, per cui era fissata la misura della base imponibile nella misura del 15 % del prezzo di vendita. Dal 2001, invece, anche per tali soggetti è prevista l’applicazione del regime in oggetto con utilizzo del metodo analitico. L’art. 40-bis del D. L. n. 41/1995, infatti, prevede che le case d’asta debbano applicare il ‘regime del margine’ nel caso in cui concludano delle vendite per conto di ‘privati’. Il margine è pari alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e l’importo che la casa d’asta corrisponde la committente.

⁹ Cfr. C. M. n. 177/1995; S. Digregorio Natoli, *Commercio dei beni usati: determinazione forfettaria del margine*, in *il fisco* n. 44/2003. Si chiama, inoltre, la *Risoluzione n. 73/E/2007*, in cui viene specificato che il commercio di francobolli non può essere svolto secondo le semplificazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi previste nel D. P. R. n. 696/1996 in quanto i francobolli da collezione o le collezioni di francobolli non possono essere considerati degli oggetti di “modico valore” (cfr. CGUE n. 252/1984).

¹⁰ Per spese accessorie si intendono: gli oneri tributari, quelli intermediazione (peritali, notarili, di agenzia), e le spese di trasporto. Per spese di riparazione si devono intendere le spese sostenute per il recupero funzionale del bene, comprese quelle di restauro, nonché quelle che ne consentono una utilizzazione diversa senza modificarne le caratteristiche tipologiche (per esempio una libreria che viene trasformata in credenza). Mentre non possono essere computate le spese afferenti la vendita del bene, nonché le cd. spese generali (amministrazione cancelleria, energia, telefono, consulenze). Per queste ultime spese si deve dunque applicare l’ordinario regime dell’imposta sul valore aggiunto. Cfr.: C. M. n. 177/1995, § 4.1.1.; S. Digregorio Natoli, *Regime del margine per i beni usati*, in *il fisco* n. 27/2011.

Orbene, se questa meccanica appena enunciata è il cardine del ‘regime del margine’, i metodi per l’applicazione dell’imposta, correlati ai relativi obblighi contabili, come detto, sono tre¹¹:

- Metodo analitico:

In prima istanza occorre evidenziare che il contribuente può sempre adottare il ‘regime IVA’ ordinario, semplicemente attraverso il suo comportamento concludente (da esplicitarsi, successivamente, nella dichiarazione annuale), ai sensi dell’art. 36, comma 3, del D. Marg.

L’adozione del metodo analitico impone che ogni singola operazione sia trattata separatamente dalle altre e, pertanto, non è possibile effettuare alcuna compensazione fra i margini, diversamente da ciò che è previsto in caso di opzione per l’applicazione del metodo globale (cfr. oltre).

In pratica, se il margine è positivo, il margine lordo deve essere diviso per: 104, se l’aliquota prevista per quei beni è del 4%, 110 in ipotesi di aliquota al 10% e 122 in caso di aliquota ordinaria, in modo da scomputarne l’IVA già precedentemente versata.

Il risultato ottenuto è l’importo che deve essere dichiarato ai fini delle imposte dirette e rappresenta anche la base imponibile per l’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto.

Per quanto concerne gli obblighi contabili (cfr. art. 38, D. Marg.) è necessario distinguere fra soggetto abituale e soggetto occasionale.

- Il commerciante abituale deve tenere due registri:
 - 1) Il registro di carico e scarico, ovvero il registro degli acquisti e delle cessioni, ai sensi dell’art. 39 del D. IVA.;
 - 2) Il registro dei corrispettivi (art. 24, D. IVA) o delle fatture (art. 23, D. IVA).
- Il commerciante non abituale, presupponendo che si sia in presenza di un ‘soggetto IVA’, deve invece annotare ogni singola operazione nei registri normalmente utilizzati per la tenuta ordinaria della contabilità, con la seguente particolarità: le operazioni che sottostanno al ‘regime del margine’ devono essere separatamente indicate.

¹¹ Cfr., in generale: ODCEC Modena, *Il regime del margine*, 2008; C. Odorizzi, *Iva: regime del margine*, in *Guida pratica per le aziende* n. 2/2010; S. Cinieri, *Regime del margine – Metodi analitico, forfetario, globale*, in *La settimana fiscale* n. 24/2013; M. Bargagli, *Regime del margine negli scambi internazionali*, in *Guida alla fatturazione* n. 7-8/2015; S. Setti, *Regime del margine: le diverse metodologie dei calcoli*, in *L’IVA* n. 11-12/2015; C. M. n. 154/1995; C. M. n. 177/1995. Occorre sottolineare che, a parere della Corte di cassazione, sentenza n. 17230 del 2013, la non osservanza degli obblighi contabili genera la conseguenza dell’illegittimità dell’applicazione del ‘regime del margine’: “siffatta mancanza ... non può che comportare ... la non applicabilità del regime del margine”.

- Metodo forfettario:

Questo metodo, disciplinato nell'art. 36, comma 5 del D. Marg., è stato previsto per quelle categorie di cose di cui i prezzi di vendita non sono di agevole rilevabilità¹².

Occorre in primo luogo evidenziare che se il commerciante di 'beni usati' eserciti esclusivamente in forma ambulante, indipendentemente da quali cose egli venda, deve applicare il metodo in esame. In questo caso il margine su cui applicare l'imposta sul valore aggiunto è rappresentato, forfettariamente, dal 50% del prezzo di vendita, salvo quanto di seguito puntualizzato.

Le altre condizioni non sono a carattere soggettivo ma a carattere oggettivo:

- oggetti d'arte: forfait del 60%;
- prodotti editoriali di antiquariato, francobolli da collezione¹³ o collezioni di francobolli, pezzi derivanti da demolizioni di mezzi di trasporto o apparecchiature elettromeccaniche: forfait del 50%;
- prodotti editoriali non di antiquariato: forfait del 25% (da applicarsi anche nel caso in cui la rivendita sia effettuata da un commerciante in forma ambulante).

Per quanto attiene agli obblighi contabili (cfr. articolo 38, comma 3, D. Marg.), indipendentemente dall'abitudine o dalla occasionalità del commercio delle cose in esame, uno solo è il registro che il contribuente è onerato di tenere: il registro dei corrispettivi (ai sensi dell'art. 24 del D. IVA).

Accanto a quest'obbligo, è stato previsto che il contribuente debba numerare e conservare (ai sensi dell'art. 39 del D. IVA) la documentazione relativa agli acquisti.

¹² Anche nel caso in cui il contribuente debba, in prima istanza, applicare il 'regime del margine' secondo il metodo forfettario, può sempre optare, per ogni singola cessione, per il regime ordinario, essendo in questo modo ammessa alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Cfr. C. M. 177/1995; C. Pessina, C. Bollo, *Brevi riflessioni sul regime Iva dei "beni usati"*, in *il fisco* n. 13/2002.

¹³ L'interprete, al proposito, potrebbe essere indotto a chiedersi quando un francobollo è da collezione. Sicuramente è possibile in prima istanza rispondere che un francobollo è da collezione quando è venduto da un soggetto che commercia abitualmente in tali tipi di cose. Ma questa condizione soggettiva non è sufficiente. È necessario infatti distinguere tra i francobolli che sono utilizzabili per lo scopo loro proprio e i francobolli che per tale scopo non sono più utilizzabili. Dando per assodato che i francobolli da collezione non possono essere considerati dei beni di modico valore, l'Agenzia delle entrate, nella *Risoluzione n. 73/E/2007*, in questo modo indica il discrimine tra i due tipi di francobolli: "torna utile richiamare le considerazioni svolte dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza n. 252/84 che, nel rispondere a una domanda vertente sull'interpretazione della voce 99.05 della tariffa doganale comune (TDC) «oggetti da collezione aventi interesse storico», ha precisato che «Gli oggetti da collezione ... sono quelli che possiedono le qualità richieste per far parte di una collezione, cioè gli oggetti relativamente rari, che non sono normalmente usati secondo la loro destinazione originaria che formano oggetto di transazioni speciali al di fuori del mercato abituale degli analoghi oggetti di uso comune ed hanno un valore elevato» ... i francobolli da collezione, infatti, essendo oggetti relativamente rari, possiedono quelle qualità richieste per essere oggetto di transazioni particolari – ad esempio nel mercato del collezionismo – ed hanno, generalmente, un valore elevato senza alcun rapporto con quello facciale". Evidentemente le stesse qualità e caratteristiche sono applicabili anche al differente ambito delle monete da collezione.

- Metodo globale:

Il metodo in esame, ai sensi dell'art. 36, comma 6, del D. Marg., consiste nel sottrarre l'ammontare globale delle cessioni a quello globale degli acquisti nel periodo di riferimento (mese o trimestre). Se la differenza è negativa, l'eccedenza è possibile riportarla al periodo successivo.

Possono optare per questo regime esclusivamente i commercianti abituali. Una volta che essi vi hanno aderito non possono, successivamente, optare per il 'regime IVA' ordinario.

Possono però optare per il metodo analitico; e, una volta optato per quest'ultimo, è poi possibile che essi esercitino l'opzione per l'ordinario regime.¹⁴

Il regime globale è previsto per le seguenti cose:

- Veicoli usati;
- Monete e altri oggetti da collezione (salvo, evidentemente i francobolli che rientrano tra le cose oggetto del metodo forfettario);
- Confezioni di materie tessili e capi di abbigliamento;
- Beni acquistati per masse a prezzo indistinto;
- Qualsiasi bene (esclusi, chiaramente, quelli rientranti nel regime forfettario) se di costo inferiore al milione di lire (i. e.: 516 €).

In ordine agli obblighi contabili, il contribuente è onerato della tenuta di due registri:

- 1) Il registro degli acquisti (D. IVA, art. 25), in cui le annotazioni devono essere effettuate al lordo dell'imposta sul valore aggiunto;
- 2) Il registro delle vendite, in cui le annotazioni, altresì, devono essere effettuate al lordo dell'imposta.

2.4 Aliquote

Le aliquote dell'imposta che devono essere applicate al margine netto, calcolato come poco più sopra esposto, sono quelle ordinarie, salvo che in due casi, per cui è prevista un'aliquota speciale del 10%:

- Importazione d'oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (francobolli e monete);
- Cessioni di oggetti d'arte effettuati dagli autori.

Per quanto concerne il caso specifico in esame le aliquote sono:

¹⁴ Cfr. C. M. n. 177/1995, § 4.3.1; ODCEC Modena, *Il regime del margine*, 2008, p. 20: "In pratica si dovrà utilizzare l'opzione 'margine globale -> margine analitico', quale vettore verso la liquidazione IVA nei modi ordinari, non essendo prevista dalla norma la possibilità di effettuare direttamente l'opzione dal regime globale al regime ordinario IVA".

- francobolli da collezione o collezioni dei medesimi: 10% (D. IVA, Tabella A, Parte III, 127-decies).
- monete da collezione: 22%.

3. Il regime del margine tra commercio di francobolli e monete da collezione e interrelazioni ai fini delle imposte dirette.

Tenendo dunque conto delle informazioni generali relative al ‘regime del margine’, appena delineate, è possibile tentare di trovare delle soluzioni per le criticità profilate in premessa; ossia delle problematiche che possono sorgere nel caso in cui un esercente commerci contemporaneamente in francobolli e monete da collezione. Tali problematiche, come detto sono di due ordini: un primo interno al ‘regime del margine’ e un secondo attinente alle interrelazioni tra l’imposta sul valore aggiunto e le imposte dirette.

Orbene, per quanto concerne la prima criticità, attinente ai concorrenti obblighi contabili, diversificati a seconda del metodo da applicarsi, la prima informazione da ritenere, da quanto finora esposto, è che il commercio dei francobolli da collezione deve avvenire applicando il regime forfettario (salvo opzione per il regime ordinario); mentre il commercio delle monete può avvenire o col metodo globale o, esercitando opzione, col metodo analitico.

Fissato il dato per cui i due tipi di commercio devono sottostare ai due metodi diversi e concorrenti, considerando l’ottica soggettiva, è necessario dunque distinguere le tre ipotesi a cui si è accennato in precedenza per quanto attiene al commerciante abituale:

1) L’esercente commercia in solo forma ambulante.

Per questa ipotesi, lo si è già segnalato, nella legge è previsto che, indipendentemente dalle cose commerciate, il metodo da applicare è necessariamente quello forfettario. Dispone in questo senso l’art. 36, comma 5, let. *b*), del D. Marg.

2) L’esercente commercia con sede fissa.

Il contribuente, in questo caso, è obbligato a osservare le disposizioni relative ai diversi metodi del regime del margine; in particolare, dunque, del metodo analitico/globale, per le monete, e del metodo forfettario, per i francobolli.¹⁵

¹⁵ Cfr. C. M. n. 177/1995, § 4.3.1: “Può verificarsi nella pratica l’ipotesi che il commerciante di beni usati sia obbligato all’osservanza delle disposizioni relative alla determinazione del margine nel modo ordinario o forfettario, qualora contemporaneamente ceda beni non rientranti nel regime del margine globale. In tali casi, ferme restando le regole relative alla fatturazione, comuni a tutti i sistemi di determinazione del margine, dovranno essere osservati, per quanto concerne le annotazioni, gli adempimenti specificamente previsti per i diversi regimi applicati”. Questa evidente conclusione appena riportata, la quale appare in linea con il dettato normativo, pare essere messa in dubbio nella medesima circolare nel medesimo paragrafo citato. Poco oltre, infatti, è così possibile riscontrare: “L’adozione del sistema del margine globale per gli operatori che svolgono, in forma non ambulante, il commercio di taluni beni usati, tassativamente individuati dalla disposizione in esame [art. 36, comma 6, D. Marg.]. Trattasi di veicoli, di francobolli [questa l’anomalia, in quanto nella norma appena richiamata tale categoria non è contemplata], di monete o altri oggetti da collezione [dai quali però andrebbero esclusi, appunto i francobolli], di pezzi di ricambio o componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di

Pertanto gli obblighi contabili ne risulteranno duplicati; ne consegue che occorrerà: tenere un registro dei corrispettivi e delle vendite per le monete e i francobolli (con due sezioni differenti a seconda dell'oggetto); mentre è sufficiente tenere il registro degli acquisti solo per le monete (ma niente vieta di indicare anche gli acquisti di francobolli).

Non si può non evidenziare che, se il commerciante, per quanto attiene alle monete, le quali, come detto, rientrano normalmente nel regime globale, ha optato per il metodo analitico (ex art. 36, comma 6, D. Marg.), può inoltre optare, nel caso in cui i francobolli siano stati importanti da soggetto residenti nell'area dell'Unione Europea, per lo stesso metodo, unificando, così, gli adempimenti, ai sensi dell'art. 36, comma 2, D. Marg.

3) L'esercente commercia sia con sede fissa sia in forma ambulante.

In questo caso il metodo da applicare è esclusivamente quello analitico o quello globale, indipendentemente dal fatto che il commercio riguardi, in una volta, monete e francobolli.¹⁶

Per quanto concerne questa prima problematica, non si può non sottolineare che due esigenze diverse (ossia quella del controllo amministrativo, nel caso in cui il commerciante operi sia con sede fissa sia in forma ambulante, e quella della semplificazione, per quanto concerne il commerciante in forma esclusivamente ambulante), creino una disparità di trattamento con il commerciante titolare della sola sede fissa, il quale è onerato da formalità più invadenti rispetto alle altre due fattispecie previste. Egli, come detto, deve infatti tenere due contabilità separate: una per i francobolli e l'altra per le monete.

Una soluzione prospettabile per questa prima criticità potrebbe essere quella di optare per il regime ordinario: se infatti, come detto, nel caso del metodo forfettario, da applicare per il commercio dei francobolli, è possibile questa opzione, per quanto concerne il metodo globale, da applicare nel caso del commercio delle monete, si può giungere al medesimo risultato optando precedentemente per il metodo analitico. Contro questa soluzione si pone la semplice considerazione pratica che il 'regime del margine' è normalmente più conveniente del regime ordinario.

Per quanto attiene alla seconda criticità, che interviene considerando, in una volta, l'applicazione del regime del margine e le relative influenze ai fini delle imposte dirette, occorre in primo luogo considerare che essa si manifesta soprattutto nell'ipotesi del

trasporto o di apparecchiature elettromeccaniche, ecc.". Ebbene, in merito a quest'anomalia, non pare opportuno, per ragioni di prudenza, accreditare questa arbitraria inclusione operata dall'Amministrazione, la quale pare contraria, come detto, alla lettera della norma, in lettura combinata dei commi 5 e 6 dell'art. 36 del D. Marg.

¹⁶ Cfr. C. M. n. 177/1995, § 4.2.1: "i soggetti che cedono beni usati, oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, sia in forma ambulante che con sede fissa, sono tenuti, al pari degli altri rivenditori dei beni interessati dalla disciplina in esame, all'applicazione degli altri metodi (analitico o globale) previsti dall'articolo in commento [il 36 del D. Marg.]". cfr., altresì, S. Digregorio Natoli, *Commercio dei beni usati: determinazione forfettaria del margine*, in *il fisco* n. 44/2003.

commerciante che possa avvalersi della contabilità semplificata, la quale è spesso ridotta ai semplici adempimenti formali previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Dovendo affrontare questa evenienza, i nodi da sciogliere concernono, in particolare, il regime dei costi: un commerciante di 'beni usati' con sede fissa, per esempio, per quanto attiene ai francobolli, per il commercio dei quali, come detto, deve essere applicato il 'regime del margine' forfettario, per cui è prevista la tenuta del solo registro dei corrispettivi, potrebbe avere delle difficoltà in sede di controllo, in quanto ai fini delle imposte sui redditi potrebbe dichiarare dei costi maggiori di quelli risultanti dalla documentazione relativa all'imposta sul valore aggiunto, calcolati, appunto, forfettariamente.

Ipotizziamo, esemplificando senza considerare lo scorporo dell'imposta sul valore aggiunto dal prezzo di acquisto, una vendita di francobolli effettuata al prezzo di 800 (al lordo dell'imposta), per il cui acquisto il commerciante abbia pagato 600. Ebbene, in questo caso, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il costo è calcolato forfettariamente a 400 (base imponibile dell'IVA), mentre ai fini delle imposte dirette il costo da dichiarare risulta essere di 600.

Orbene questo maggiore costo da dichiarare ai fini delle imposte dirette potrebbe risultare attestato esclusivamente dalla documentazione, che il contribuente ha l'obbligo di conservare, come detto, in ordine all'acquisto (per esempio movimentazione bancaria e fattura); ma né il pagamento né l'acquisto risulterebbero contabilizzati in alcun registro, in quanto non richiesto dalla norma.

In altri termini, si potrebbe ipotizzare il disconoscimento di un costo, o di una sua parte, ai fini delle imposte dirette da parte dell'Amministrazione, la quale potrebbe per presunzione ipotizzare che tale costo sia quello indicato forfettariamente nella dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Tali preoccupazioni possono essere destinate dal regime dell'accertamento e conseguentemente da quello delle prove e del relativo onere, in merito all'applicazione del regime in esame. Al proposito, difatti, occorre evidenziare che la posizione della giurisprudenza di legittimità¹⁷, sebbene rispetto a fattispecie differenti (ossia concernenti il commercio di autoveicoli usati), è costante: a fronte di una presunzione dell'Amministrazione dell'illiceità nell'applicazione del 'regime del margine', è onere del contribuente quello di

¹⁷ Cfr. Cass. n. 4524/2013: "il «rischio fiscale» della operazione intracomunitaria, realizzata con applicazione del regime del margine ma in difetto dei presupposti richiesti non può che ricadere sul cessionario che, nei limiti imposti dall'onere di diligenza richiesto in base alle concrete circostanze, non abbia verificato preventivamente la regolarità sostanziale della operazione (e non soltanto la regolarità formale della fattura), risultando maggiore il grado di impegno esigibile nella predetta verifica, in dipendenza della qualità professionale del cessionario". Più di recente cfr. Cass. n. 4620 del 2016: "Proprio facendo leva sulla specialità del regime in questione ... la consolidata giurisprudenza di questa Corte fa ricadere sul contribuente l'onere di provare, a fronte di una contestazione presuntiva dell'amministrazione, la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga invocata ... con la conseguenza che, in difetto, resta inapplicabile il suddetto regime speciale, indipendentemente dalla consapevolezza del cessionario sulla inesistenza dei relativi presupposti, che può semmai rilevare solo il profilo sanzionatorio". Cfr. inoltre: Cass. nn. 3727 del 2010, 2227 del 2011, 8636 del 2012, 15219 del 2012, 6916 del 2013, 6399 del 2013, 26852 del 2014, 13263 del 2015.

provare la sussistenza dei requisiti indicati precedentemente per l'accesso a detto regime, non potendo basarsi questa prova contraria esclusivamente sulla regolarità formale scaturente dall'operazione. Questo regime delle prove può essere traslato anche per quanto attiene all'ipotesi in questione, in cui l'accertamento in merito all'imposta sul valore aggiunto potrebbe condurre al disconoscimento di una parte dei costi sostenuti.

Le soluzioni ipotizzabili, oltre quella indicata in ordine alla prima criticità (ossia di optare, in ogni caso, per l'ordinario regime dell'imposta), sono tre: o tenere una contabilità ordinaria, piuttosto che una contabilità semplificata, di modo che essa possa attestare la veridicità di quanto dichiarato ai fini delle imposte dirette; o tenere un registro di carico e scarico anche per il reparto 'francobolli' (anche se la norma non lo impone), o tenere un registro acquisti delle medesime cose (ancorché la norma non lo imponga).

Probabilmente è quest'ultima la soluzione più convincente in quanto la più semplice da mettere in pratica e in quanto essa renderebbe gli obblighi a carico del contribuente allineati sia per il commercio dei francobolli, secondo il metodo forfettario, arricchito di questo ulteriore registro, sia per commercio delle monete, secondo il metodo globale che già lo prevede come obbligatorio.

A ben considerare, per semplificare il regime nell'ipotesi prospettata, sarebbe probabilmente opportuno rimuovere dalla lista dei beni, per i quali risulta necessario adottare il metodo forfettario, i francobolli da collezione. Oppure si potrebbe prevedere, sempre per l'ipotesi in esame, che il contribuente che debba adottare il metodo forfettario, oltre a poter optare per il regime ordinario, possa accedere, più semplicemente, al metodo analitico, il quale, come detto può essere adottato anche nei casi in cui sia previsto il metodo globale. In questa maniera si otterrebbe l'unificazione degli obblighi contabili a carico del contribuente, riducendo al minimo le possibilità di contestazione da parte dell'Amministrazione e ottenendo, al contempo, una importante semplificazione in ordine alle attività di controllo relative a tali commerci.



AGEVOLAZIONI ED INCENTIVI PER I LIBERI PROFESSIONISTI E LE IMPRESE

Giulia Caminiti

Sommario: 1. Premessa. – 2. Bandi per le imprese. – 2.1 Sabatini Ter. – 2.2 Credito d'imposta per gli investimenti nel mezzogiorno. – 3. Bandi per i professionisti. – 3.1 Mef superammortamento. – 3.1 Mise selfemployment. – 3.3 Mise: fondo di garanzia sezione microcredito. – 3.4 Mise: nuova Sabatini. – 3.5 Mise: Fondo di Garanzia per i professionisti. – 3.6 Bonus assunzioni. – 4. Ambito regionale – 4.1. Basilicata fondo di sostegno e garanzia-po fse Basilicata 2007-2013-ii avviso pubblico per la erogazione di microcrediti. – 4.2. Calabria FUOC. – 4.3. Friuli Venezia Giulia sviluppo produttivo – avvio di attività professionali. – 4.4. Puglia microcredito d'impresa.

1. Premessa

In questo nuovo appuntamento, non ci limitiamo a riportare le novità per l'accesso dei professionisti ai fondi europei ma abbiamo pensato d'iniziare a parlare di agevolazioni ed incentivi anche per le imprese.

In virtù di un accordo che la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha sottoscritto con il quotidiano online Finanziamenti News (www.finanziamentinews.it) i collaboratori della testata ed i ricercatori della FNC si impegneranno nella elaborazione e divulgazione di documenti atti a trattare e confrontare aspetti dottrinali e pratici della professione, con particolare riguardo all'ambito dei finanziamenti e delle modalità di accesso agli stessi.

La collaborazione costituisce evidentemente un mezzo per favorire la crescita della professione, consentendo lo sviluppo di nuove tematiche e di nuove opportunità di business adeguate al nuovo contesto sociale ed economico.

Per siffatto motivo d'ora in avanti le newsletter riguardanti le agevolazioni e gli incentivi a vantaggio dei professionisti e delle imprese si avvarranno della collaborazione di finanziamentinews.it

In tale contesto s'intendono fornire informazioni agli iscritti sulle possibilità d'accesso ai fondi europei ([clicca qui](#)), la FNC in collaborazione con Finanziamenti New fungerà da mezzo di conoscenza e d'informazione, come strumento in grado di garantire costante aggiornamento sempre al passo con le novità sulle call in uscita e d'ausilio per l'intera categoria.

2. Bandi per le imprese

2.1. Sabatini ter

Beneficiari PMI

Entità agevolazione:

- **Finanziamenti ammissibili** non inferiori a 20.000 euro non superiori a 2.000.000,00 euro (con copertura anche del 100%) con durata massima di 5 anni

- **Contributo** da parte del Mise pari all'ammontare degli interessi

Attività ammissibili

- Acquisto o acquisizione in leasing di macchinari, impianti, beni strumentali d'impresa, e attrezzature nuove di fabbrica a uso produttivo, nonché di hardware, software e tecnologie digitali.
- Investimenti avviati successivamente alla data della domanda di accesso ai benefici e conclusi entro 12 mesi dalla stipula del contratto di finanziamento. Gli investimenti devono far riferimento ad un'unica unità produttiva

Link di riferimento

[Decreto interministeriale 25 gennaio 2016](#)

2.2. Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno

Beneficiari Soggetti titolari del reddito d'impresa

Attività ammissibili investimenti in beni strumentali (impianti e attrezzature varie) da destinare o già destinati alle unità produttive, effettuati dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019, in particolare:

- Realizzazione di un nuovo stabilimento
- Ampliamento di uno stabilimento esistente
- Trasformazione del processo produttivo complessivo dello stabilimento
- Riattivazione stabilimento chiuso

Finanziamenti ammissibili

- massimo 1 milione e mezzo di euro per le piccole imprese
- massimo 5 milioni di euro per le medio imprese
- massimo 15 milioni per le grandi imprese

Link di riferimento:

[Provvedimento Agenzia Entrate, modello, istruzioni](#)

3. Bandi per i professionisti

3.1. MEF: superammortamento

Beneficiari

“Tutte le aziende che investono in beni strumentali strettamente inerenti al core business aziendale”, comprendendo in questa definizione tutti i titolari di:

- reddito d'impresa;

1. persone fisiche esercenti attività commerciali
 2. s.n.c, s.a.s
 3. società di armamento
 4. società di fatto che hanno per oggetto un'attività commerciale
 5. società consortili
 6. s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.
 7. società cooperative e di mutua assicurazione
 8. enti pubblici e privati, nonché i trust aventi per esercizio esclusivo l'attività commerciale
 9. le stabili organizzazioni in Italia di società, enti commerciali e persone fisiche residenti
 10. società non operative e quelle in liquidazione
- reddito da lavoro autonomo (tranne i contribuenti in regime forfettario).
 1. Persone fisiche che svolgono attività produttive di reddito di lavoro autonomo
 2. Associazioni professionali
 3. Società tra professionisti

In attesa di circolari di chiarimento operativo da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che l'applicazione del super ammortamento o maxi ammortamento al 140 per cento riguardi anche i soggetti che si avvalgono del regime dei minimi ma non del nuovo regime forfettario.

Finanziamenti ammissibili

Sono agevolabili i beni strumentali nuovi (o mai usati), acquistati, dal 15 ottobre 2015, anche in leasing. Rientrano nei "beni usati" anche quelli acquistati non dal produttore ma da un terzo e mai usati.

Tutte le autovetture di imprese e professionisti, purché utilizzate quali beni strumentali all'attività, date in uso promiscuo ai dipendenti, utilizzate da agenti o rappresentanti di commercio.

Il beneficio riguarda IRPEF e IRES, non IRAP

Scadenza: 31/12/2016

N.B.

Il meccanismo di applicazione del super ammortamento o maxi ammortamento al 140 per cento prevede che l'azienda possa dedurre una quota fiscale di ammortamento maggiore rispetto a quanto oggi prevede il decreto ministeriale di riferimento.

Nell'applicazione operativa, l'ammortamento al 140 per cento consente di ammortizzare il cespite acquistato secondo le aliquote ordinarie, mentre dal punto di vista fiscale viene effettuata una «variazione in diminuzione della base imponibile» su cui poi verranno calcolate le imposte.

Per esempio, se l'azienda Gamma acquista un cespite per un costo (netto IVA) pari a 1000,00 euro e il relativo coefficiente di ammortamento è pari al 10% per 10 anni, con il super ammortamento questa azienda avrebbe diritto a dedurre fiscalmente il 14% (in luogo del 10).

3.2. Mise: selfemployment

Beneficiari:

Giovani

- fra i 18 e i 29 anni
- neet (not in education, employment or training)
- iscritti al Programma Garanzia Giovani

Imprese individuali, società di persone, società cooperative

- costituite da non più di 12 mesi dalla presentazione della domanda e comunque inattive
- non ancora costituite

Associazioni professionali e STP

- costituite da non più di 12 mesi dalla presentazione della domanda e comunque inattive

Importo finanziabile:

- Microcredito per spese tra 5.000 e 25.000 euro
- Microcredito esteso per spese tra 25.000 e 35.000 euro
- Piccoli prestiti per spese tra 35.000 e 50.000 euro

I Finanziamenti sono :

- A tasso zero
- Coprono fino al 100% delle spese
- Non sono richieste garanzie personali
- Devono essere restituiti entro 7 anni

Attività ammissibili:

Spese di investimento per

- Macchinari, impianti, allacciamenti, attrezzature
- beni immateriali ad utilità pluriennale, ad eccezione di brevetti licenze e marchi, ivi comprese fee di ingresso per le iniziative in franchising

- ristrutturazione di immobili entro il 10% del valore degli investimenti ammessi

Spese per l'avvio delle attività :

- materie prime, materiale di consumo, semilavorati e prodotti finiti
- utenze e canoni di locazioni
- prestazioni di garanzie assicurative
- salari e stipendi

Spese per risorse umane inerenti le retribuzioni lorde comprensive degli oneri retributivi, ammesse solo se il destinatario o le risorse non abbiano beneficiato di sgravi contributivi

Scadenza: fino a esaurimento fondi

Sito di riferimento

[Il Fondo SELFIEmployment](#)

3.3. Mise: fondo di garanzia sezione microcredito

Beneficiari

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

Finanziamenti ammissibili

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

Importo finanziabile

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

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

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

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

Sito di riferimento

[Microcredito – Il Fondo di Garanzia](#)

3.4. Mise: nuova Sabatini

Beneficiari: PMI (professionisti equiparati)

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

Attività ammissibili:

acquisto o acquisizione in leasing di:

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

acquisti funzionali a :

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

Scadenza: 31/12/2016

Sito di riferimento

[Beni strumentali – Nuova Sabatini](#)

3.5 Mise: Fondo Di Garanzia per i professionisti

Beneficiari: Possono essere garantite le imprese di micro, piccole o medie dimensioni (PMI) iscritte al Registro delle Imprese e i professionisti iscritti agli ordini professionali o aderenti ad associazioni professionali iscritte all'apposito elenco del Ministero dello Sviluppo Economico.

L'impresa e il professionista devono essere valutati in grado di rimborsare il finanziamento garantito. Devono perciò essere considerati economicamente e finanziariamente sani sulla

base di appositi modelli di valutazione che utilizzano i dati di bilancio (o delle dichiarazioni fiscali) degli ultimi due esercizi. Le start up sono invece valutate sulla base di piani previsionali.

Importo finanziabile: L'intervento è concesso, fino ad un massimo dell'80% del finanziamento, su tutti i tipi di operazioni sia a breve sia a medio-lungo termine, tanto per liquidità che per investimenti. Il Fondo garantisce a ciascuna impresa o professionista un importo massimo di 2,5 milioni di euro, un plafond che può essere utilizzato attraverso una o più operazioni, fino a concorrenza del tetto stabilito, senza un limite al numero di operazioni effettuabili. Il limite si riferisce all'importo garantito, mentre per il finanziamento nel suo complesso non è previsto un tetto massimo.

Attività ammissibili:

- Operazioni a fronte di un investimento
- Operazioni di liquidità
- Operazioni di consolidamento delle passività a breve termine
- Operazioni di rinegoziazione dei debiti a medio/lungo termine
- Operazioni di fideiussione

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

[Fondo di garanzia Professionisti](#)

3.6 Bonus Assunzioni

Beneficiari:

- Datori di lavoro imprenditori
- Datori di lavoro non imprenditori (es. **studi professionali**, associazioni di volontariato, associazioni culturali, etc.)

N.B. dall'esonero sono esclusi i rapporti di lavoro delle pubbliche amministrazioni.

Misura incentivo: pari al 40% dei complessivi contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e dei contributi INAIL, nel limite massimo di un importo di esonero pari a 3.250 euro su base annua.

Rapporti di lavoro incentivati: l'esonero riguarda tutti i rapporti di lavoro a tempo indeterminato, compresi i casi di regime di part time, con esclusione dei contratti di

- Apprendistato
- Lavoro domestico

Scadenza: 31/12/2017

Sito di riferimento:

[Bonus assunzioni 2016](#)

4. Ambito regionale

4.1 Basilicata fondo di sostegno e garanzia - po fse Basilicata 2007-2013 - ii avviso pubblico per la erogazione di microcredito

Beneficiari

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

- lavoratore autonomo;
- società di persone;
- società cooperative;
- società a responsabilità limitata semplificata ai sensi dell'art. 2463-bis codice civile.

Importo finanziabile

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

Durata: 60 mesi

Spese per l'istruttoria: 0

Tasso applicato: 0%

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

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

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

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

Attività ammissibili

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

Scadenza: 30/06/2016

Sito di riferimento

[Avviso pubblico microcredito](#)

4.2 Calabria FUOC

Beneficiari

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

Importo finanziabile

L'operazione ha come oggetto la concessione di:

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

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

Durata: 5 anni

Tasso d'interesse: nullo

Garanzie: Fideiussioni personali dei soci.

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

- al 50% dei costi ammissibili corrispondenti ai costi salariali durante un periodo massimo di 12 mesi successivi per l'assunzione di un lavoratore "svantaggiato";

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

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

Scadenza: 31/10/2016

Sito di riferimento

[FinCalabria - FUOC](#)

4.3 Friuli Venezia Giulia finanziamento per l'avvio di attività professionali

AVVIO E FUNZIONAMENTO DEI PRIMI TRE ANNI DI ATTIVITÀ IN FORMA INDIVIDUALE

Beneficiari

Professionisti ordinistici regolarmente iscritti a ordini o collegi professionali.

Professionisti non ordinistici che siano aderenti ad associazioni inserite nel **registro regionale** previsto dall' art. 4 della LR 13/2004.

Professionisti non ordinistici, titolari di forme di assicurazione per la responsabilità civile per danni arrecati nell'esercizio dell'attività professionale. iscritti ad una associazione professionale inserita, ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4 (Disposizioni in materia di professioni non organizzate), nell'elenco delle associazioni professionali che rilasciano l'attestato di qualità dei servizi, pubblicato dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito internet

Dotazione finanziaria/importo finanziabile

L'ammontare del contributo è pari al 50% delle spese ammesse.

Il contributo minimo è pari a 1.500,00 euro e contributo massimo è pari a 20.000,00 euro.

Non vengono concessi contributi per domande che prevedono piani di spesa ammissibile inferiori a euro 3.000,00 euro.

L'importo del contributo complessivamente concesso al medesimo beneficiario nell'arco del triennio non può superare il limite massimo di euro 20.000,00

Attività finanziabili

Sono ammesse a contributo le spese strettamente connesse all'avvio e al funzionamento dei primi tre anni di attività professionale, sostenute successivamente alla data di presentazione della domanda ed entro la scadenza del triennio. Possono riguardare spese da sostenere e/o spese sostenute nei 12 mesi precedenti la data di presentazione della domanda.

Voci di spesa ammissibile a contributo:

- attrezzature tecnologiche finalizzate all'impianto e allo svolgimento dell'attività, comprese le relative spese per l'installazione
- arredi
- beni strumentali, macchine d'ufficio, attrezzature, anche informatiche
- software
- realizzazione o revisione di un sito internet
- spese per l'attivazione di un indirizzo di posta elettronica certificata e suo mantenimento
- sistemi di sicurezza per contrastare atti criminosi, quali impianti di allarme, blindature, porte e rafforzamento serrature, telecamere antirapina e sistemi antifurto, casseforti, nonché interventi similari; tali spese non possono essere effettuate per l'abitazione principale
- costi di iscrizione per partecipazione a fiere, manifestazioni, eventi e congressi in ambito nazionale e internazionale afferenti al settore di appartenenza
- abbonamenti a pubblicazioni specializzate e a banche dati
- acquisto di testi
- materiali e servizi relativi a pubblicità e attività promozionali
- adempimenti previsti per legge per l'avvio dell'attività professionale
- adeguamento o ristrutturazione dei locali adibiti o da adibire all'esercizio dell'attività professionale, se diversi dall'abitazione principale. Rientrano le spese sostenute per opere edili, per realizzazione o adeguamento di impiantistica generale e relative spese di progettazione, direzione e collaudo, nei limiti massimi fissati ai sensi del decreto del Presidente della Regione 20 dicembre 2005, n. 453 (legge regionale 31 maggio 2002, n.14 articolo 56, comma 2. Determinazione aliquote spese di progettazione, generale e di collaudo). Il limite massimo di spesa è pari a 10.000,00 euro e l'immobile oggetto dell'intervento deve essere di proprietà del beneficiario o nella

disponibilità dello stesso mediante adeguato titolo almeno fino al termine di scadenza del vincolo di destinazione dei beni;

- locazione dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale, se diversi dall'abitazione principale, nel limite massimo di spesa pari a 10.000,00 euro e per il periodo massimo finanziabile di dodici mesi
- premio e spese di istruttoria per l'ottenimento di garanzie, in forma di fidejussioni, rilasciate nell'interesse del professionista beneficiario da banche o istituti assicurativi, nel limite di spesa massima pari a 2.000,00 euro
- oneri finanziari relativi all'effettuazione dell'operazione di microcredito con riguardo agli interessi passivi e alle spese di istruttoria e di perizia, nel limite di spesa massima pari a euro 1.000,00
- spese connesse ai servizi di coworking

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

Sito di riferimento

[Contributi ai professionisti](#)

AVVIO DI FORME ASSOCIATE E SOCIETARIE TRA PROFESSIONISTI

Beneficiari

- Studi associati e società, diverse dalle società tra professionisti (STP), composti esclusivamente da soggetti appartenenti ad almeno una delle seguenti tipologie:
 - - professionisti ordinistici regolarmente iscritti a ordini o collegi professionali ai sensi dell'articolo 2229 del Codice civile;
 - - professionisti non ordinistici, iscritti ad una associazione professionale inserita, ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4 (Disposizioni in materia di professioni non organizzate), nell'elenco delle associazioni professionali che rilasciano l'attestato di qualità dei servizi, pubblicato dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito internet
 - - professionisti non ordinistici, iscritti ad un'associazione inserita nel Registro delle associazioni di cui all'articolo 4 della legge regionale n. 13/2004

- - Società tra professionisti (STP) costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, regolarmente iscritte al registro delle imprese e presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza, secondo quanto disposto dal decreto del Ministro della Giustizia 8 febbraio 2013, n. 34 (Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'articolo 10, comma 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183)

Attività ammissibili

Sono ammesse a contributo le spese strettamente connesse all'avvio e al funzionamento dei primi tre anni di attività professionale, sostenute successivamente alla data di presentazione della domanda ed entro la scadenza del triennio.

Voci di spesa ammissibile a contributo:

- attrezzature tecnologiche finalizzate all'impianto e allo svolgimento dell'attività, comprese le relative spese per l'installazione
- arredi
- beni strumentali, macchine d'ufficio, attrezzature, anche informatiche
- software
- realizzazione o revisione di un sito internet
- spese per l'attivazione di un indirizzo di posta elettronica certificata e suo mantenimento
- sistemi di sicurezza per contrastare atti criminosi, quali impianti di allarme, blindature, porte e rafforzamento serrature, telecamere antirapina e sistemi antifurto, casseforti, nonché interventi similari; tali spese non possono essere effettuate per l'abitazione principale
- costi di iscrizione per partecipazione a fiere, manifestazioni, eventi e congressi in ambito nazionale e internazionale afferenti al settore di appartenenza
- abbonamenti a pubblicazioni specializzate e a banche dati
- acquisto di testi
- materiali e servizi relativi a pubblicità e attività promozionali
- adempimenti previsti per legge per l'avvio dell'attività professionale
- adeguamento o ristrutturazione dei locali adibiti o da adibire all'esercizio dell'attività professionale, se diversi dall'abitazione principale. Rientrano le spese sostenute per opere edili, per realizzazione o adeguamento di impiantistica generale e relative spese di progettazione, direzione e collaudo, nei limiti massimi fissati ai sensi del decreto

del Presidente della Regione 20 dicembre 2005, n. 453 (legge regionale 31 maggio 2002, n.14 articolo 56, comma 2. Determinazione aliquote spese di progettazione, generale e di collaudo). Il limite massimo di spesa è pari a 10.000,00 euro e l'immobile oggetto dell'intervento deve essere di proprietà del beneficiario o nella disponibilità dello stesso mediante adeguato titolo almeno fino al termine di scadenza del vincolo di destinazione dei beni;

- locazione dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale, se diversi dall'abitazione principale, nel limite massimo di spesa pari a 10.000,00 euro e per il periodo massimo finanziabile di dodici mesi
- premio e spese di istruttoria per l'ottenimento di garanzie, in forma di fidejussioni, rilasciate nell'interesse del professionista beneficiario da banche o istituti assicurativi, nel limite di spesa massima pari a 2.000,00 euro
- oneri finanziari relativi all'effettuazione dell'operazione di microcredito con riguardo agli interessi passivi e alle spese di istruttoria e di perizia, nel limite di spesa massima pari a euro 1.000,00

Importo finanziabile

L'ammontare del contributo è pari al 50% delle spese ammesse.

Il contributo minimo è pari a 1.500,00 euro e contributo massimo è pari a 20.000,00 euro

Non vengono concessi contributi per domande che prevedono piani di spesa ammissibile inferiori a 3.000,00 euro

Scadenza fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

[Contributi in forma associata e societaria tra professionisti](#)

4.4 Puglia microcredito d'impresa

Beneficiari

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

- ditta individuale;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società cooperativa;
- società a responsabilità limitata;

- attività professionali in forma singola o associata. Le associazioni professionali devono disporre di una propria partita IVA.

Attività ammissibili

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

Importo finanziabile

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

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

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

[Avviso pubblico microcredito](#)



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



OSSERVATORIO ECONOMICO

Roma, 15 aprile 2016

OSSERVATORIO ECONOMICO

MARZO 2016

Gianluca Scardocci



A cura di

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



INDICE

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



OSSERVATORIO ECONOMICO MARZO 2016

PROSEGUE LA FASE DI CRESCITA MODERATA DELL'ECONOMIA ITALIANA

L'economia italiana continua a presentare elementi di incertezza per quanto riguarda la spinta alla crescita dell'offerta di beni e servizi. Si mantiene stabile la crescita dei consumi accompagnata dalla lieve ripresa degli investimenti. In aumento dell'1,1% rispetto a gennaio 2016 il debito pubblico che si assesta a 2.214,9 miliardi di euro, in aumento del 2% su base tendenziale. In aumento dello 0,4% pari a 2.355,3 miliardi di euro i prestiti totali in aumento del 2,1% su base tendenziale, in diminuzione (-2,9%) rispetto a gennaio le sofferenze (196.009 milioni di euro), con un +4,7% su base tendenziale. Le entrate totali sono aumentate dell'1,0%. Nel mese di febbraio, come annunciato dal dipartimento finanze del Mef, il numero di partite Iva aperte è diminuito del 23,9% su gennaio, mentre il dato tendenziale si assesta sul 18,0%, in netto calo la variazione congiunturale delle società di persone (-22,3%) a fronte di un dato tendenziale negativo (-3,6%).

Quadro macroeconomico 2015. Nel 2015 il Pil ai prezzi di mercato è stato pari a 1.636.372 milioni di euro correnti, con un aumento in volume dello 0,8% facendo registrare una crescita dopo tre anni consecutivi di flessioni. Dal lato della domanda interna (che ha un contributo positivamente alla crescita del Pil per lo 0,5%) nel 2015 si registrano, in termini di volume, variazioni positive nei consumi finali nazionali. A livello settoriale, il valore aggiunto ha registrato aumenti di volume nell'agricoltura (3,8%) nell'industria in senso stretto (1,3%) e nelle attività dei servizi (0,4%), in calo le costruzioni dello 0,7%. L'indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche misurato in rapporto al Pil è stato pari a -2,6% a fronte del -3,0% del 2014.

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

Clima di fiducia. Dopo il netto calo registrato a febbraio il clima di fiducia è marginalmente risalito a Marzo (+0,5). In particolare, si registra un aumento congiunturale del clima di fiducia economico (+1,1) e del clima di fiducia corrente (0,4 l'incremento congiunturale e +8,9 quello tendenziale). In netto calo congiunturale (-3,1) e tendenziale (-3,5) il clima di fiducia delle imprese.



Congiuntura. L'indice della produzione industriale è calata dello 0,6 a febbraio, mentre l'analogo indice per il settore delle costruzioni è calata dell'1,0. La produzione industriale è in aumento dell'1,2% a livello tendenziale. Il tasso di inflazione è in lieve calo a febbraio in termini mensili (-0,2) e aumentato dello 0,3 in termini tendenziali. In lieve aumento il tasso di disoccupazione: a gennaio si attesta all'11,7 con un aumento di 0,1 punti rispetto a gennaio 2015 ed un calo dello 0,6 rispetto a febbraio 2015. Scende in termini congiunturali la disoccupazione giovanile (-0,1) e ancora di più il dato tendenziale (-1,3).

Movimprese. Nel 2015, il saldo demografico delle imprese è risultato positivo per 45.181 unità a causa di 371.705 nuove iscrizioni e 326.524 cancellazioni. Il tasso di crescita dello stock di imprese al 31 dicembre 2015 è, dunque, positivo (+0,75%) ed è leggermente migliore rispetto al tasso di crescita del 2014 (+0,50%). Le società di capitali continuano a crescere a ritmi più elevati rispetto alle altre forme giuridiche (+3,8% contro il -1,1% delle società di persone e il -0,1% delle ditte individuali). Nel 2015, le nuove società di capitali sono state 100.563 contro 44.659 cancellazioni, mentre le nuove società di persone sono state 27.895 contro 39.689 cancellazioni. Lo stock complessivo di società di capitali al 31 dicembre 2015 ha superato il milione e mezzo (1.539.965), mentre lo stock complessivo di imprese ha superato i 6 milioni (6.057.647).

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

Partite Iva. Nel mese di febbraio, le nuove aperture di Partite Iva sono diminuite del 23,9% rispetto a gennaio 2016 mentre il dato tendenziale fa registrare un aumento del 18%. Le società di persone, hanno fatto registrare un calo nell'ultimo mese (-22,3%), mentre è più contenuto il trend negativo annuale (-3,6), in aumento le società di capitali (+2,8%) mentre le persone fisiche sono in netto calo (-30,0% a fronte di un dato tendenziale positivo +23,3). A Febbraio il 23 % delle nuove aperture di Partite Iva sono rappresentate da società di capitali contro il 5,8% di società di persone.

Entrate tributarie. Le entrate tributarie a febbraio sono diminuite dello 0,5% su gennaio, mentre nel periodo gennaio-febbraio 2016 si registra una crescita delle imposte dirette del 2,8% sullo stesso periodo 2015. A livello tendenziale nel periodo gennaio-febbraio 2016 ci sono sensibili aumenti dell'Irpef (+5,2%), mentre le imposte indirette aumentano dello 0,7%. Il totale delle entrate tributarie nel periodo gennaio-febbraio 2016 si attesta su 66.132 euro in aumento del 2,1% sullo stesso periodo del 2015.

Contenzioso tributario. Nel quarto trimestre 2015, sulla base dei dati diffusi dal Mef a marzo, i ricorsi pervenuti alle CTP sono diminuiti del 11,9% rispetto allo stesso trimestre del 2015, mentre gli appelli pervenuti alle CTR sono diminuiti del 4,9%. Nello stesso periodo i ricorsi definiti presso le CTP sono diminuiti del 10,0% e gli appelli definiti presso le CTR sono aumentati del 3%. Il saldo è dunque negativo per le CTP (-18.925),



con le giacenze al 31 dicembre che si riducono del 16,7% e positivo, invece, per le CTR (+2.469), con le giacenze che salgono dell'11,1%. Nel complesso, sommando ricorsi e appelli le giacenze complessive si sono ridotte del 7,2%. Riguardo gli esiti dei procedimenti definiti, in generale, quelli a favore del contribuente sono stati pari al 33,9% del totale, rispetto al 32,8% fatto registrare nello stesso periodo del 2014 e al 32,1% del 2013. In particolare, gli esiti definiti presso le CTP a favore del contribuente sono stati pari al 32,8% in aumento di 0,6 rispetto allo stesso periodo del 2014, mentre quelli definiti presso le CTR sempre a favore del contribuente sono aumentati del 2,4% risultando pari a 40,8%. Nel periodo considerato sono in lieve aumento gli esiti favorevoli all'ufficio 44,8% contro il 44,1% dello stesso periodo del 2014. Sono, invece, sensibilmente aumentati gli esiti con giudizio intermedio (dall'8,4% a 11,2%).

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

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

Prestiti bancari e sofferenze. I prestiti a febbraio hanno avuto un aumento (0,4%) rispetto a gennaio, mentre fanno registrare un +2,1% in termini tendenziali. In aumento i prestiti alle amministrazioni pubbliche (+1,9%) mentre restano stabili i prestiti alle imprese. A febbraio, le sofferenze totali sono in netto calo (-2,9%) su base mensile, mentre risultano in aumento del 4,7% su base annuale. Il "tasso di sofferenza" ovvero il rapporto tra sofferenze e prestiti è in lieve calo a febbraio mantenendosi a 8,3% rispetto all'8,6% di gennaio e all' 8,1% di febbraio 2015. In particolare, il tasso risulta in lieve diminuzione e pari a 17,6% rispetto a gennaio per le sofferenze verso le imprese mentre sale il trend rispetto a gennaio 2015: +18,2%.



QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA

Quadro Macroeconomico 2014-2016

Valori in mld. di euro e in percentuale del pil

VOCE/ANNO	2014*		2015*		2016^	
PIL Tasso di crescita		-0,4%		0,8%		1,6%
PIL	1.612	100,0%	1.636	100,0%	1.682	100,0%
Debito pubblico	2.136	132,5%	2.170	132,6%	2.206	131,4%
Entrate totali PA	777	48,2%	782	47,8%	817	48,6%
Uscite totali PA	826	51,2%	825	50,4%	840	50,0%
Deficit pubblico	-49	-3,0%	-43	-2,6%	-23	-1,4%
Spesa per interessi	74	4,6%	68	4,2%	71	4,2%
Pressione fiscale	698	43,6%	705	43,3%	743	44,2%

*Istat 1 marzo 2016; ^Def 18 settembre 2015

PIL – IV Trimestre 2015

Valori concatenati, dati destagionalizzati e corretti per gli effetti del calendario
Milioni di euro – anno di riferimento 2010

AGGREGATI	Valori	Var. % su trim. prec.	Var. % su trim. anno prec.
Prodotto interno lordo	387.533	0,1%	1,0%
Consumi delle famiglie	234.022	0,3%	0,9%
Consumi delle PA	78.082	0,6%	-0,2%
Investimenti in macch. eattr.	29.325	-0,1%	0,0%
Investimenti in mezzi di trasp.	3.428	8,7%	29,0%
Investimenti in costruzioni	32.427	0,9%	0,9%
Importazioni	108.432	1,0%	5,4%
Esportazioni	118.269	1,3%	2,6%

Istat, 4 marzo 2016

Valore aggiunto –IV Trimestre 2015

Valori concatenati, dati destagionalizzati e corretti per gli effetti del calendario
Milioni di euro – anno di riferimento 2010

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

Istat, 4 marzo 2016



PREVISIONI ECONOMICHE

Congiuntura internazionale – Real GDP (PIL reale)

Outlook Imf Gennaio 2016

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

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

Previsioni PIL Italia 2015-2016-2017

Stime del tasso di crescita del Prodotto interno lordo

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



CLIMA DI FIDUCIA E CONGIUNTURA

Indicatori del Clima di Fiducia

Dati mensili ISTAT –Marzo 2016

Indicatore	Indice	Var. Cong.	Var. Tend.
Fiducia dei Consumatori	115,0	0,5	3,9
Clima di Fiducia Economico	142,9	1,1	-2,6
Clima di Fiducia Personale	105,7	-0,1	6,0
Clima di Fiducia Corrente	111,1	0,4	8,9
Clima di Fiducia Futuro	120,6	0,2	-3,7
Fiducia delle Imprese	100,1	-3,1	-3,5
Imprese Manifatturiere	102,2	0,2	-1,7
Imprese delle Costruzioni	118,4	-0,9	2,4
Imprese dei Servizi	103,2	-3,3	-6,0
Imprese del Commercio	104,9	-1,9	1,3

Istat, 31 Marzo 2016

Principali indicatori congiunturali

Dati mensili ISTAT

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

Indicatore	Periodo	Indice/ Valore/Tasso	Var. Cong.	Var. Tend.
Tasso di inflazione (NIC)	Febbraio -15	99,4	-0,2	+0,3
Produzione industriale (indice)	Febbraio -15	92,9	-0,6	1,2
Produzione Costruzioni (indice)	Gennaio -16	67,4	-1,0	-1,2
Commercio al dettaglio (indice)	Gennaio -16	95,2	0,0	0,4
Fatturato dell'industria	Gennaio -16	97,7	1,0	-0,3
Ordinativi dell'industria	Gennaio -16	99,2	0,7	3,2
Esportazioni Area Euro (valore)	Gennaio -16	18.980	1,3	1,6
Esportazioni Extra UE (valore)	Febbraio -16	15.083	4,1	3,5
Tasso di disoccupazione	Febbraio -16	11,7	0,1	-0,6
Tasso di disoccupazione (15-29)	Febbraio -16	39,1	-0,1	-1,3

Istat, 31 Marzo 2016



MOVIMPRESE – ANNO 2015

Natimortalità delle imprese per forma giuridica

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

Fonte: Movimprese, 1 Febbraio 2016

Procedure fallimentari aperte nel periodo gennaio-novembre 2015, per regione Variazioni % su trimestre corrispondente

Regione	Procedure aperte		Tasso di fallimento*
	Num.	Var.% 15/14	
Abruzzo	328	21,9%	2,2
Basilicata	49	-15,5%	0,8
Calabria	278	-0,7%	1,5
Campania	1.027	-3,2%	1,8
Emilia Romagna	952	-2,9%	2,1
Friuli Venezia Giulia	237	19,1%	2,3
Lazio	1.461	1,0%	2,3
Liguria	266	-13,1%	1,6
Lombardia	2.633	-10,4%	2,8
Marche	388	-21,8%	2,2
Molise	61	45,2%	1,7
Piemonte	894	-9,8%	2,0
Puglia	525	-14,6%	1,4
Sardegna	223	-13,2%	1,3
Sicilia	672	-15,2%	1,5
Toscana	1.011	3,3%	2,5
Trentino Alto Adige	176	2,9%	1,6
Umbria	224	10,3%	2,4
Valle d'Aosta	16	33,3%	1,2
Veneto	1.162	3,3%	2,4
ITALIA	12.583	-4,8%	2,1

Fonte: Unioncamere-Infocamere, Movimprese, 9 Gennaio 2016

*Numero di procedure fallimentari aperte ogni 1.000 imprese registrate



PARTITE IVA – APERTURE MENSILI – FEBBRAIO

Partite Iva – Nuove attività

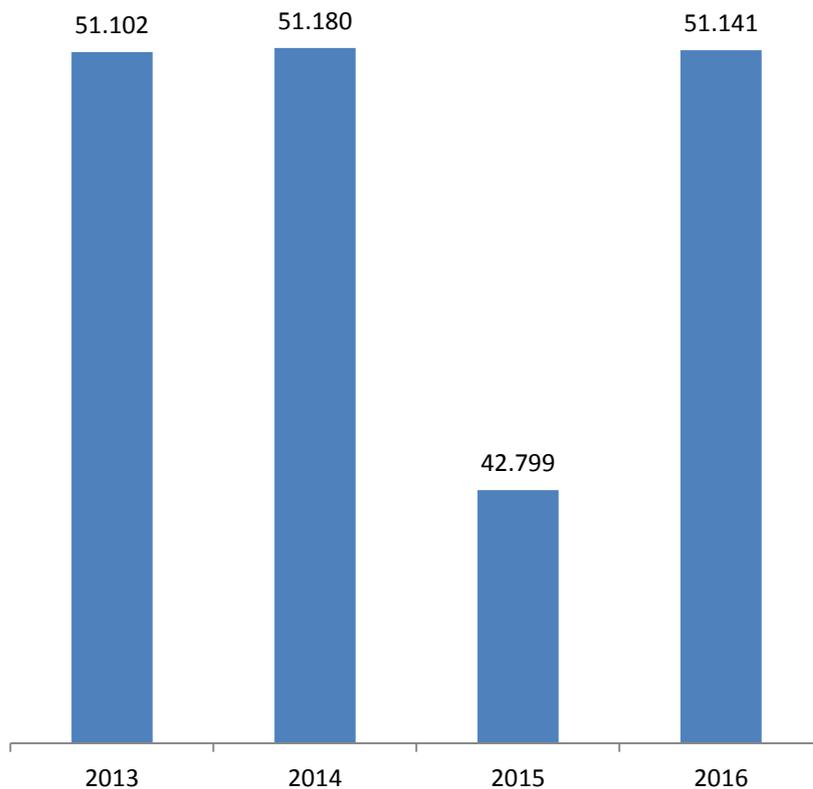
Dati mensili

ENTRATE	Febbraio 2016	Var. % Cong.	Var. % Tend.
Persone fisiche	36.069	-30,0%	23,3%
Società di persone	2.955	-22,3%	-3,6%
Società di capitali	11.787	2,8%	10,3%
Non residenti	178	0,0%	16,3%
Altre forme giuridiche	152	-26,9%	-9,0%
Totale	51.141	-23,9%	18,0%

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

Andamento mensile delle Nuove attività Mese di Febbraio.

Anni 2013-2016





ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - FEBBRAIO

Entrate Tributarie - Dati mensili MEF

Valori in milioni di euro

ENTRATE	Febbraio 2016	Var. % Tend.	Gen-Febb. 2016	Var. %
Imposte dirette	14.565	0,2%	38.479	2,8%
Imposte indirette	13.346	-2,9%	23.985	0,7%
Tributi locali	2.090	10,8%	3.668	5,6%
Totale	30.001	-0,5%	66.132	2,1%

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

Dettaglio principali Entrate Tributarie

Valori in milioni di euro

Imposte dirette	Febbraio 2016	Var. % Tend.	Gen-Febb. 2016	Var. %
IRPEF	11.931	8,2%	34.462	5,2%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore pubblico	5.040	7,1%	14.862	1,0%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore privato	5.641	9,2%	16.639	8,5%
di cui IRPEF - Ritenute lavoratori autonomi	1.001	6,3%	2.173	0,7%
IRES	364	74,2%	531	46,3%
Imposta di Registro	395	23,8%	768	11,0%
IVA	8.116	14,7%	13.506	14,0%
di cui Iva da scambi interni	7.382	17,5%	11.700	18,0%
BOLLO	78	-33,3%	700	-13,0%
Imposte sostitutive	1.174	-39,0%	1.776	-31,3%
Tasse e imposte ipotecarie	110	13,4%	225	3,2%
Concessioni governative	39	-60,2%	90	-41,9%
Tasse automobilistiche	79	-40,2%	111	-33,9%
Successioni e donazioni	54	22,7%	105	0,0%
Diritti catastali e di scritturato	46	17,9%	96	3,2%
Accisa sui prodotti energetici	1.801	5,6%	3.086	0,2%
Imposta sull'energia elettrica e addizionali	195	-6,7%	413	-3,3%
Accisa sul gas naturale per combustione	224	-12,8%	552	-6,0%
Imposta sul consumo sui tabacchi	649	0,9%	1.584	2,9%
Addizionale regionale IRPEF	744	17,9%	934	15,2%
Addizionale comunale IRPEF	222	21,3%	281	17,1%
IRAP	1.038	13,4%	2.231	4,7%
IRAP privati	278	28,1%	413	21,5%
IRAP PA	760	8,9%	1.818	1,6%

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



STATISTICHE CONTENZIOSO TRIBUTARIO IV TRIMESTRE 2015

Ricorsi CTP e Appelli CTR – IV trimestre 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto al IV trimestre 2014

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

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

Ricorsi CTP e Appelli CTR – Primi quattro trimestri anno 2015

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

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

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

Esiti dei Ricorsi CTP e degli Appelli CTR

Valori assoluti e composizione percentuale rispetto al totale

ESITI	CTP			CTR			Totale		
	IV-15	IV-14	IV-13	IV-15	IV-14	IV-13	IV-15	IV-14	IV-13
Favorevoli all'ufficio	44,8%	44,1%	45,2%	45,4%	46,2%	37,0%	44,9%	44,4%	45,0%
Giudizio intermedio	11,2%	10,2%	10,1%	8,4%	9,1%	10,9%	10,6%	10,0%	10,2%
Favorevoli al contr.	32,2%	31,6%	30,9%	40,8%	38,4%	44,8%	33,9%	32,8%	32,1%
Conciliazione	0,9%	1,0%	0,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,7%	0,9%	0,9%
Altri esiti	10,9%	13,1%	12,9%	5,4%	6,3%	7,3%	9,8%	11,9%	11,8%
Totale	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

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



FABBISOGNO STATALE - FEBBRAIO

Fabbisogno Amministrazioni Centrali Febbraio 2016

Valori in milioni di euro

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

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

Saldi mensili del Bilancio statale

Valori in milioni di euro

	Saldi		
	2014	2015	2016
Gen	13.589	14.537	23.761
Feb	-19.924	-26.994	-31.895

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



DEBITO PUBBLICO - FEBBRAIO

Debito delle Amministrazioni Pubbliche Febbraio 2016

Valori in milioni di euro

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

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

Debito delle amministrazioni locali Febbraio 2016

Valori in milioni di euro

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

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



PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - FEBBRAIO

Prestiti e sofferenze delle banche a residenti in Italia

Consistenze di fine periodo in milioni di euro e variazioni percentuali

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso Mese anno prec.
Prestiti totali	2.355.353	0,4%	2,1%
<i>di cui ad amministrazioni pubbliche</i>	273.461	1,9%	1,6%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	791.512	-0,1%	-1,8%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	517.129	-0,1%	4,4%
<i>di cui credito al consumo</i>	81.562	0,5%	35,9%
<i>di cui prestiti per l'acquisto di abitazioni</i>	361.319	-0,1%	865,7%
Sofferenze totali	196.099	-2,9%	4,7%
<i>di cui al valore di realizzo</i>	83.079	-0,6%	4,7%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	138.939	-3,4%	4,3%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	37.255	-1,4%	6,7%

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

Sofferenze bancarie nei confronti dei residenti in Italia

Rapporti percentuali sofferenze/prestiti

Voci	Febbraio 2016	Gennaio 2015	Febbraio 2015
Totale	8,3%	8,6%	8,1%
Amministrazioni pubbliche	0,2%	0,2%	0,3%
Società non finanziarie	17,6%	18,2%	16,5%
Famiglie consumatrici	7,2%	7,3%	7,0%

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



FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.fondazionenazionalecommercialisti.it



CHECK LIST – IL MODELLO 730/2016

Modello 730/2016 ¹						
contribuente						
data		_____ / _____ / _____				
luogo di nascita		_____				
Codice Fiscale						
Residenza al 31/12/2015						
730/2016		<input type="checkbox"/> senza sostituto d'imposta				
		<input type="checkbox"/> con allegazione del quadro K²				
		<input type="checkbox"/> non congiunto				
<i>In caso di 730/2016 congiunto compilare i dati del coniuge del dichiarante</i>		<input type="checkbox"/> congiunto		Dati del coniuge		
		data		_____ / _____ / _____		
		luogo di nascita		_____		
		Codice Fiscale				
Residenza al 31/12/2015						
FAMIGLIARI A CARICO						
Cognome e nome	Legame di parentela	Codice fiscale	% detrazione dichiarante ³	% detrazione coniuge ⁴	Reddito complessivo	Mesi di carico

¹ In caso di 730 congiunto, compilare una check list per il contribuente dichiarante ed una per il coniuge del contribuente dichiarante

² Una delle principali novità del modello 730/2016 è l'inserimento del Quadro K; tale quadro può essere compilato dagli amministratori di condominio in carica al 31 dicembre 2015. Fino allo scorso anno, gli amministratori di condominio, al fine degli adempimenti che a breve andremo ad analizzare, potevano solamente ricorrere al modello Unico, per la precisione al quadro AC.

Quindi a partire da quest'anno, gli amministratori che possono ricorrere al 730 per la propria dichiarazione dei redditi, congiuntamente, e nello stesso modello, hanno a disposizione il quadro K ai fini dell'espletamento di taluni obblighi che derivano dalla carica di amministratore da loro esercitata;

si ricorda che in caso di presentazione del quadro K andrà barrata, oltre al resto la opportuna casella presente nel frontespizio.

CONTRIBUENTE		Dichiarante	Coniuge dichiarante	Dichiarazione congiunta	Rappresentante o tutore			
CODICE FISCALE DEL CONTRIBUENTE (obbligatorio)			Soggetto fiscalmente a carico di altri	730 integrativo (vedere istruzioni)	730 senza sostituto	Situazioni particolari	Quadro K	CODICE FISCALE DEL RAPPRESENTANTE O TUTORE
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	

³ Si ricorda che ai fini del carico fiscale dei famigliari, l'art. 12, TUIR, la detrazione per figli a carico spetta ai coniugi non legalmente ed effettivamente separati nella misura del 50% o previo accordo fra i due spetta al 100% a colui che ha il reddito più elevato.

⁴ Vedi nota precedente.

Modello 730/2016													
CHECK LIST													
CHECK LIST DI CONTROLLO DEI REDDITI													
<p><u>Dati del sostituto d'imposta che provvederà ai conguagli fiscali⁵</u></p>	<p>COGNOME _____</p> <p>NOME _____</p> <p>DENOMINAZIONE _____</p> <p>CODICE FISCALE _____</p> <p>INDIRIZZO _____</p> <p>TELEFONO _____</p> <p>FAX _____</p> <p>MAIL _____</p>												
<p><u>Redditi dei terreni e fabbricati⁶</u></p>	<p><input type="checkbox"/> DA COMPILARE NEL CASO <u>NON CI SIANO VARIAZIONI:</u></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Il sottoscritto dichiara che la situazione dei terreni dichiarata lo scorso anno NON è variata. Si impegna a comunicare le eventuali variazioni che dovessero avvenire dopo la presente comunicazione.</p> <p>Firma del cliente _____</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Il sottoscritto dichiara che la situazione dei fabbricati dichiarata lo scorso anno NON è variata. Si impegna a comunicare le eventuali variazioni che dovessero avvenire dopo la presente comunicazione.</p> <p>Firma del cliente _____</p> </div> <p><input type="checkbox"/> DA COMPILARE NEL CASO DI VARIAZIONI:</p> <p>1. ACQUISTI O VENDITE</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">Cat. fabbricato o dati del terreno</th> <th style="width: 20%;">Ubicazione</th> <th style="width: 15%;">Acquisto/ Vendita</th> <th style="width: 15%;">Immobile vincolato</th> <th style="width: 10%;">Data</th> <th style="width: 25%;">Allegato</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> Acquisto</td> <td style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> sì</td> <td> </td> <td style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> Atto</td> </tr> </tbody> </table>	Cat. fabbricato o dati del terreno	Ubicazione	Acquisto/ Vendita	Immobile vincolato	Data	Allegato			<input type="checkbox"/> Acquisto	<input type="checkbox"/> sì		<input type="checkbox"/> Atto
Cat. fabbricato o dati del terreno	Ubicazione	Acquisto/ Vendita	Immobile vincolato	Data	Allegato								
		<input type="checkbox"/> Acquisto	<input type="checkbox"/> sì		<input type="checkbox"/> Atto								

⁵ Si ricorda di indicare il soggetto che provvederà ai conguagli fiscali nel periodo luglio-settembre 2016, il quale non è detto che debba coincidere con eventuali altri sostituti d'imposta che il contribuente ha avuto nell'anno 2015.

⁶ Da indicare rispettivamente nei quadri A e B

		<input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> certificato
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato
		<input type="checkbox"/> Acquisto <input type="checkbox"/> Vendita	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no		<input type="checkbox"/> Atto <input type="checkbox"/> certificato

2. CANONI DI LOCAZIONE

Dati fabbricato o terreno / ubicazione e note varie	Canone annuo	Canone convenzionale	Immobile vincolato	Cedolare secca
	Euro _____,00	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/>
	Euro _____,00	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/>
	Euro _____,00	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/>
	Euro _____,00	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/> sì <input type="checkbox"/> no	<input type="checkbox"/>

Estremi del contratto⁷:
data di registrazione _____
serie _____
n. _____
codice ufficio _____

Codice identificativo del contratto⁸:

Redditi di lavoro dipendente, assimilati e diversi⁹

n. _____ mod. CU a seguito di lavoro dipendente o assimilato, pensione;
 bonus Irpef ricevuto nel corso del 2015;
 indennità di maternità, mobilità, disoccupazione, malattia, infortunio (anche Inail);
 assegni dal coniuge separato o divorziato, con esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, con evidenze contabili o estratti conto in cui venga

⁷ I dati relativi agli estremi del contratto e al codice identificativo del contratto sono fra loro alternativi e si compilano nel solo caso di opzione alla cedolare secca

⁸ Tale dato, confronta con nota precedente, è stato inserito con decorrenza anno d'imposta 2015.

SEZIONE II - DATI RELATIVI AI CONTRATTI DI LOCAZIONE										
N. ago. Sezione I	Mod. n.	DATA	ESTREMI DI REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO			CODICE UFFICIO	CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO	Contatti non superiori 30 gg.	Anni di presentazione dichiarazione (CIMA)	Stato di emergenza
			SERIE	NUMERO E SOTTONUMERO						
B11										

⁹ Tali redditi vanno indicati rispettivamente nei quadri C, D ed E

	<p>provato l'addebito; documentazione relativa all'assegno di mantenimento all'ex coniuge (atti tribunale, quietanze, ecc.)¹⁰;</p> <p><input type="checkbox"/> indennità e assegni percepiti per cariche pubbliche (consiglieri comunali, provinciali, ecc.);</p> <p><input type="checkbox"/> documentazione inerente prestazioni occasionali, cessioni di quote, plusvalenze su titoli, ecc.;</p> <p><input type="checkbox"/> n. _____ certificazioni dei redditi di partecipazione in società semplici, Snc, Sas, Srl trasparenti;</p> <p><input type="checkbox"/> n. _____ certificati degli utili percepiti da società;</p> <p><input type="checkbox"/> n. _____ certificazioni inerenti le ritenute d'acconto subite;</p> <p><input type="checkbox"/> indennità per la perdita dell'avviamento corrisposte al conduttore per disposizione di legge a seguito di cessazione della locazione di immobili adibiti ad usi diversi da quello di abitazione.</p> <p>ATTENZIONE: RICHIEDERE SE È STATO EFFETTUATO IL CONGUAGLIO PER LA PRESENZA DI PIÙ CU.</p>										
<p><u>Oneri e spese deducibili/detraibili</u> ¹¹</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="472 1014 1396 1106"><input type="checkbox"/> Spese sanitarie (documentate da ricevute, fatture, scontrini parlanti, prescrizioni mediche).</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1113 1396 1240"><input type="checkbox"/> Spese sanitarie relative a patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria, sostenute per conto di familiari non fiscalmente a carico.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1247 1396 1375"><input type="checkbox"/> Spese sanitarie sostenute per persone con disabilità, in particolare per i mezzi necessari all'accompagnamento, deambulazione, locomozione e sollevamento e per i sussidi tecnici e informatici</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1382 1396 1422"><input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1429 1396 1469"><input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di cani guida per non vedenti</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1476 1396 1516"><input type="checkbox"/> Spese di mantenimento dei cani guida per non vedenti o ipo vedenti.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1523 1396 1742"><input type="checkbox"/> Interessi passivi e relativi oneri accessori pagati nel 2015 in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto, documentati dalle quietanze di pagamento e dalle copie dei contratti di mutuo e compravendita</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1749 1396 1834"><input type="checkbox"/> Spese di intermediazione immobiliare per l'acquisto delle abitazioni di cui sopra.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1841 1396 1881"><input type="checkbox"/> Interessi per prestiti o mutui agrari.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="472 1888 1396 1928"><input type="checkbox"/> Premi pagati per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni</td> </tr> </table>	<input type="checkbox"/> Spese sanitarie (documentate da ricevute, fatture, scontrini parlanti, prescrizioni mediche).	<input type="checkbox"/> Spese sanitarie relative a patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria , sostenute per conto di familiari non fiscalmente a carico.	<input type="checkbox"/> Spese sanitarie sostenute per persone con disabilità , in particolare per i mezzi necessari all'accompagnamento , deambulazione, locomozione e sollevamento e per i sussidi tecnici e informatici	<input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità	<input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di cani guida per non vedenti	<input type="checkbox"/> Spese di mantenimento dei cani guida per non vedenti o ipo vedenti.	<input type="checkbox"/> Interessi passivi e relativi oneri accessori pagati nel 2015 in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto, documentati dalle quietanze di pagamento e dalle copie dei contratti di mutuo e compravendita	<input type="checkbox"/> Spese di intermediazione immobiliare per l'acquisto delle abitazioni di cui sopra.	<input type="checkbox"/> Interessi per prestiti o mutui agrari.	<input type="checkbox"/> Premi pagati per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni
<input type="checkbox"/> Spese sanitarie (documentate da ricevute, fatture, scontrini parlanti, prescrizioni mediche).											
<input type="checkbox"/> Spese sanitarie relative a patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria , sostenute per conto di familiari non fiscalmente a carico.											
<input type="checkbox"/> Spese sanitarie sostenute per persone con disabilità , in particolare per i mezzi necessari all'accompagnamento , deambulazione, locomozione e sollevamento e per i sussidi tecnici e informatici											
<input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità											
<input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto di cani guida per non vedenti											
<input type="checkbox"/> Spese di mantenimento dei cani guida per non vedenti o ipo vedenti.											
<input type="checkbox"/> Interessi passivi e relativi oneri accessori pagati nel 2015 in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto, documentati dalle quietanze di pagamento e dalle copie dei contratti di mutuo e compravendita											
<input type="checkbox"/> Spese di intermediazione immobiliare per l'acquisto delle abitazioni di cui sopra.											
<input type="checkbox"/> Interessi per prestiti o mutui agrari.											
<input type="checkbox"/> Premi pagati per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni											

¹⁰ Si ricorda che per tale tipologia di reddito può essere presentato il modello 730 senza sostituto d'imposta

¹¹ Da indicare nel quadro E

	<input type="checkbox"/> Premi pagati per assicurazioni aventi ad oggetto il rischio di morte, di invalidità permanente superiore al 5%, di non autosufficienza nel compimento degli atti quotidiani.
	<input type="checkbox"/> Spese per la frequenza di corsi di istruzione dell'infanzia, primaria e secondaria¹².
	<input type="checkbox"/> Spese funebri sostenute in dipendenza dalla morte di persone indipendentemente dal vincolo di parentela¹³.
	<input type="checkbox"/> Spese per attività sportive praticate da ragazzi di età compresa tra i 5 e 18 anni per max € 210,00 a ragazzo
	<input type="checkbox"/> Spese veterinarie
	<input type="checkbox"/> Spese per frequenza di asili nido
	<input type="checkbox"/> Spese sostenute per gli addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.
	<input type="checkbox"/> Spese sostenute dagli studenti universitari iscritti a un corso di laurea di un'università situata in un Comune distante almeno 100 Km da quello di residenza per canoni di locazione
	<input type="checkbox"/> Spese di manutenzione, protezione e restauro di beni soggetti a regime vincolistico
	<input type="checkbox"/> Spese sostenute dai sordi per i servizi di interpretariato.
	<input type="checkbox"/> Contributi versati per il riscatto di laurea per i familiari a carico
	<input type="checkbox"/> Erogazioni liberali a favore di: <ul style="list-style-type: none"> ◆ popolazioni colpite da calamità; ◆ società e associazioni sportive dilettantistiche; ◆ società di mutuo soccorso; ◆ associazioni di promozione sociale; ◆ "La Biennale di Venezia"; ◆ attività culturali ed artistiche; ◆ enti dello spettacolo; ◆ fondazioni operanti nel settore musicale; ◆ istituti scolastici di ogni ordine e grado; ◆ Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato; ◆ ONLUS; ◆ partiti politici.
	<input type="checkbox"/> Canoni di locazione pagati dagli inquilini di alloggi adibiti ad abitazione principale (compresi gli alloggi sociali)
	<input type="checkbox"/> Canoni di locazione pagati dai lavoratori dipendenti (no assimilati) che

¹² Tale voce di spesa costituisce una vera novità per l'anno d'imposta 2015. Essa è concessa fino ad un massimo di euro 400 per ogni studente

¹³ Fino all'anno 2014 le spese funebri detraibili erano solo quelle sostenute per il decesso di un parente ex art. 433 cod. civ.

<p>trasferiscono la residenza per motivi di lavoro a non meno di 100 Km di distanza dal precedente e comunque al di fuori della propria regione.</p>	
<p><input type="checkbox"/> Canoni di affitto di terreni agricoli (diversi da quelli di proprietà dei genitori) pagati dai giovani di età inferiore ai 35 anni che siano coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola. Il contratto di affitto deve essere redatto in forma scritta.</p>	
<p><input type="checkbox"/> Borsa di studio assegnata dalle regioni o dalle province autonome di Trento e Bolzano, a sostegno delle famiglie per le spese di istruzione.</p>	
<p><input type="checkbox"/> Donazioni effettuate all'ente ospedaliero "Ospedali Galliera" di Genova finalizzate all'attività del Registro nazionale dei donatori di midollo osseo.</p>	
<p>DETRAZIONE SPESE PER INTERVENTI DI RISPARMIO ENERGETICO (65% per le spese sostenute dal 6 giugno 2013 in poi)</p>	
<p><input type="checkbox"/> Riqualificazione energetica</p>	<p><input type="checkbox"/> Installazione di pannelli solari</p>
<p><input type="checkbox"/> Interventi sull'involucro degli edifici</p>	<p><input type="checkbox"/> Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (dal 1° gennaio 2012 vi sono compresi anche gli interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria)</p>
<p>Per fruire dell'agevolazione fiscale è necessario conservare ed esibire l'asseverazione del tecnico abilitato, l'attestato di certificazione (o qualificazione) energetica, la scheda informativa, la ricevuta dell'invio della documentazione all'ENEA, le fatture o le ricevute fiscali relative alle spese effettuate e le ricevute del bonifico che attesta il pagamento.</p> <p>Se gli interventi riguardano parti comuni di edifici, deve essere acquisita e conservata copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese.</p>	
<p>DETRAZIONE SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO (50% per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 in poi, su un tetto massimo di spesa di € 96.000 per unità immobiliare)</p>	

	<p><input type="checkbox"/> interventi di manutenzione straordinaria sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali e sulle loro pertinenze;</p> <p><input type="checkbox"/> interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sulle parti comuni di edifici residenziali;</p> <p><input type="checkbox"/> interventi di restauro e risanamento conservativo;</p> <p><input type="checkbox"/> interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, a condizione che sia stato dichiarato lo stato di emergenza;</p> <p><input type="checkbox"/> interventi finalizzati alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, all'esecuzione di opere interne, all'adozione di misure messa in sicurezza statica e antisismica degli edifici; con riguardo alle spese sostenute dal 4 agosto 2013 al 31 dicembre 2014 per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica (articolo 16-bis, comma 1, lettera i, del TUIR), le cui procedure autorizzatorie sono attivate dopo il 4 agosto 2013, su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale (nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente) o ad attività produttive, la detrazione d'imposta spetta nella misura più elevata del 65%, fino ad un ammontare complessivo di spesa non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare;</p> <p><input type="checkbox"/> interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali, anche a proprietà comune;</p> <p><input type="checkbox"/> ulteriori interventi quali, ad esempio, quelli di bonifica dall'amianto o quelli finalizzati alla prevenzione di atti illeciti da parte di terzi o all'eliminazione delle barriere architettoniche, oppure interventi di esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici;</p> <p><input type="checkbox"/> interventi finalizzati al conseguimento di risparmi energetici, compresa l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, tra i quali rientrano gli impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica.</p> <p>IMPORTANTE: Per fruire dell'agevolazione fiscale è necessario conservare ed esibire:</p> <p><input type="checkbox"/> copia dei pagamenti effettuati con bonifico bancario o postale da cui risultino:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ causale del versamento (per le spese sostenute dal 1° gennaio 2012 va indicato l'art. 16-bis del TUIR);
--	--

	<p> <input checked="" type="checkbox"/> codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento; <input checked="" type="checkbox"/> codice fiscale o numero di partita Iva del beneficiario del pagamento; <input type="checkbox"/> le fatture e le ricevute fiscali relative alle spese sostenute. Inoltre, occorre fornire i dati catastali identificativi degli immobili oggetto di interventi: </p>
	<p>DETRAZIONE SPESE PER L'ARREDO DI IMMOBILI RISTRUTTURATI (50% per le spese sostenute dal 6 giugno 2013 in poi, su un tetto massimo di spesa di € 10.000 per unità immobiliare)</p>
	<p> <input type="checkbox"/> acquisto (anche con finanziamento a rate) di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. (le spese sono computate indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione) </p>
	<p>Per fruire dell'agevolazione fiscale è necessario conservare ed esibire la documentazione attestante l'effettivo pagamento:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ricevute dei bonifici; 2) ricevute di avvenuta transazione per i pagamenti mediante carte di credito o di debito o documentazione di addebito sul conto corrente; 3) fatture di acquisto dei beni con la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e servizi acquisiti.
	<p>ONERI DEDUCIBILI:</p>
	<p> <input type="checkbox"/> Contributi previdenziali e assistenziali obbligatori e volontari versati all'ente pensionistico di appartenenza </p>
	<p> <input type="checkbox"/> Assegni periodici corrisposti al coniuge. </p>
	<p> <input type="checkbox"/> Contributi previdenziali e assistenziali per gli addetti ai servizi domestici e familiari </p>
	<p> <input type="checkbox"/> Contributi ed erogazioni a favore di istituzioni religiose. </p>

	<p><input type="checkbox"/> Spese mediche e di assistenza specifica per le persone con disabilità</p>
	<p><input type="checkbox"/> Contributi e premi per forme pensionistiche complementari e individuali</p>
	<p><input type="checkbox"/> Altri oneri deducibili diversi da quelli esposti nei precedenti righe:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ contributi ai fondi integrativi al S.S.N.; ✓ contributi, donazioni, oblazioni a favore di ✓ organizzazioni non governative O.N.G.; ✓ erogazioni liberali a favore di Onlus, associazioni di ✓ promozione sociale, alcune fondazioni e ✓ associazioni riconosciute; ✓ erogazioni liberali a favore di enti universitari, di ✓ ricerca pubblica e di quelli vigilati nonché degli enti ✓ parco regionali e nazionali; ✓ altri oneri deducibili diversi dai precedenti.
	<p><input type="checkbox"/> Spese per l'acquisto o la costruzione di abitazioni date (entro 6 mesi) in locazione per almeno 8 anni:</p> <p>L'agevolazione riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale di nuova costruzione, invendute al 12 novembre 2014, cedute da imprese di costruzione e da cooperative edilizie; ✓ l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia, o di restauro e di risanamento conservativo cedute da imprese di ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie; ✓ la costruzione di unità immobiliari a destinazione residenziale su aree edificabili già possedute dal contribuente prima dell'inizio dei lavori o sulle quali sono già riconosciuti diritti edificatori. <p>La deduzione è pari al 20% del prezzo di acquisto dell'immobile risultante dall'atto di compravendita, nonché degli interessi passivi dipendenti da mutui contratti per l'acquisto delle unità immobiliari medesime, oppure, nel caso di costruzione, delle spese sostenute per prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, attestate dall'impresa che esegue i lavori. Il limite massimo complessivo di spesa, anche nel caso di acquisto o costruzione di più immobili, è pari a 300.000 euro.</p>
	<p><u>ART-BONUS (QUADRO G, Rigo G9)</u></p>

	<p>Erogazioni liberali in denaro effettuate a sostegno della cultura, in particolare per:</p> <p><input type="checkbox"/> interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;</p> <p><input type="checkbox"/> sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica e realizzazione di nuove strutture;</p> <p><input type="checkbox"/> restauro e potenziamento di strutture esistenti delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.</p> <p>anche se direttamente a favore dei concessionari o affidatari dei beni oggetto di manutenzione, protezione o restauro.</p> <p>Il credito d'imposta è pari al 65% dell'importo erogato (da ripartire in 3 quote annuali di pari importo).</p>																				
<p>Scelta del 2, 5 ed 8 per mille</p>	<table border="1"> <tr> <th colspan="4" data-bbox="475 801 1391 835">SCELTA PER LA DESTINAZIONE DELL'8‰</th> </tr> <tr> <td data-bbox="475 835 703 965"><input type="checkbox"/> Stato</td> <td data-bbox="703 835 932 965"><input type="checkbox"/> Chiesa cattolica</td> <td data-bbox="932 835 1160 965"><input type="checkbox"/> Unione Chiese Cristiane avventiste del 7° giorno</td> <td data-bbox="1160 835 1391 965"><input type="checkbox"/> Assemblies di Dio in Italia</td> </tr> <tr> <td data-bbox="475 965 703 1193"><input type="checkbox"/> Chiesa evangelica valdese (Unione delle Chiese metodiste e Valdesi)</td> <td data-bbox="703 965 932 1193"><input type="checkbox"/> Chiesa evangelica luterana in Italia</td> <td data-bbox="932 965 1160 1193"><input type="checkbox"/> Unione comunità ebraiche italiane</td> <td data-bbox="1160 965 1391 1193"><input type="checkbox"/> Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale</td> </tr> <tr> <td data-bbox="475 1193 703 1319"><input type="checkbox"/> Chiesa Apostolica in Italia</td> <td data-bbox="703 1193 932 1319"><input type="checkbox"/> Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia</td> <td data-bbox="932 1193 1160 1319"><input type="checkbox"/> Unione Buddhista italiana</td> <td data-bbox="1160 1193 1391 1319"><input type="checkbox"/> Unione Induista italiana</td> </tr> </table> <table border="1"> <tr> <th colspan="2" data-bbox="475 1361 1391 1395">SCELTA PER LA DESTINAZIONE DEL 5‰</th> </tr> <tr> <td data-bbox="475 1395 943 2018"> <p><input type="checkbox"/> Sostegno del volontariato, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art.10, co.1, lett. a), del D. Lgs. n. 460/1997</p> <p>Firma.....</p> <p>Codice fiscale beneficiario (eventuale)</p> <p>_____</p> </td> <td data-bbox="943 1395 1391 2018"> <p><input type="checkbox"/> Finanziamento della ricerca scientifica e della università</p> <p>Firma.....</p> <p>...</p> <p>Codice fiscale beneficiario (eventuale)</p> <p>_____</p> </td> </tr> </table>	SCELTA PER LA DESTINAZIONE DELL'8‰				<input type="checkbox"/> Stato	<input type="checkbox"/> Chiesa cattolica	<input type="checkbox"/> Unione Chiese Cristiane avventiste del 7° giorno	<input type="checkbox"/> Assemblies di Dio in Italia	<input type="checkbox"/> Chiesa evangelica valdese (Unione delle Chiese metodiste e Valdesi)	<input type="checkbox"/> Chiesa evangelica luterana in Italia	<input type="checkbox"/> Unione comunità ebraiche italiane	<input type="checkbox"/> Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale	<input type="checkbox"/> Chiesa Apostolica in Italia	<input type="checkbox"/> Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia	<input type="checkbox"/> Unione Buddhista italiana	<input type="checkbox"/> Unione Induista italiana	SCELTA PER LA DESTINAZIONE DEL 5‰		<p><input type="checkbox"/> Sostegno del volontariato, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art.10, co.1, lett. a), del D. Lgs. n. 460/1997</p> <p>Firma.....</p> <p>Codice fiscale beneficiario (eventuale)</p> <p>_____</p>	<p><input type="checkbox"/> Finanziamento della ricerca scientifica e della università</p> <p>Firma.....</p> <p>...</p> <p>Codice fiscale beneficiario (eventuale)</p> <p>_____</p>
SCELTA PER LA DESTINAZIONE DELL'8‰																					
<input type="checkbox"/> Stato	<input type="checkbox"/> Chiesa cattolica	<input type="checkbox"/> Unione Chiese Cristiane avventiste del 7° giorno	<input type="checkbox"/> Assemblies di Dio in Italia																		
<input type="checkbox"/> Chiesa evangelica valdese (Unione delle Chiese metodiste e Valdesi)	<input type="checkbox"/> Chiesa evangelica luterana in Italia	<input type="checkbox"/> Unione comunità ebraiche italiane	<input type="checkbox"/> Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale																		
<input type="checkbox"/> Chiesa Apostolica in Italia	<input type="checkbox"/> Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia	<input type="checkbox"/> Unione Buddhista italiana	<input type="checkbox"/> Unione Induista italiana																		
SCELTA PER LA DESTINAZIONE DEL 5‰																					
<p><input type="checkbox"/> Sostegno del volontariato, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art.10, co.1, lett. a), del D. Lgs. n. 460/1997</p> <p>Firma.....</p> <p>Codice fiscale beneficiario (eventuale)</p> <p>_____</p>	<p><input type="checkbox"/> Finanziamento della ricerca scientifica e della università</p> <p>Firma.....</p> <p>...</p> <p>Codice fiscale beneficiario (eventuale)</p> <p>_____</p>																				

	<input type="checkbox"/> Finanziamento della ricerca sanitaria Firma..... ... Codice fiscale beneficiario (eventuale) _____	<input type="checkbox"/> Sostegno delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici Firma..... ... Codice fiscale beneficiario (eventuale) _____
	<input type="checkbox"/> Sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente Firma..... Codice fiscale beneficiario (eventuale) _____	<input type="checkbox"/> Sostegno alle Ass. sport. Dilett. riconosciute dal CONI a norma di legge che svolgono una importante attività di interesse sociale Firma..... ... Codice fiscale beneficiario (eventuale) _____
SCelta PER LA DESTINAZIONE DEL 2%o AI PARTITI POLITICI¹⁴		
Codice partito prescelto: _____ Firma.....		

¹⁴ **Le nuove opzioni per il 2 per mille**

È prevista la possibilità di destinare il 2 per mille dell'Irpef a favore di un'associazione culturale iscritta in un apposito elenco istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri;

SCelta PER LA DESTINAZIONE DEL DUE PER MILLE DELL'IRPEF (in caso di scelta FIRMARE nello spazio sottostante)

PARTITO POLITICO

CODICE FIRMA

AVVERTENZE Per esprimere la scelta a favore di uno dei partiti politici beneficiari del due per mille dell'IRPEF, il contribuente deve apporre la propria firma nel riquadro, indicando il codice del partito prescelto. La scelta deve essere fatta esclusivamente per uno solo dei partiti politici beneficiari.

SCelta PER LA DESTINAZIONE DEL DUE PER MILLE DELL'IRPEF (in caso di scelta FIRMARE nello spazio sottostante)

ASSOCIAZIONE CULTURALE

FIRMA

Indicare il codice fiscale del beneficiario:

AVVERTENZE Per esprimere la scelta a favore di una delle associazioni culturali destinatarie del due per mille dell'IRPEF, il contribuente deve apporre la propria firma nel riquadro, indicando il codice fiscale del soggetto beneficiario. La scelta deve essere fatta esclusivamente per una sola delle associazioni culturali beneficiarie.



LE NUOVE REGOLE DI FINANZA PUBBLICA PER GLI ENTI TERRITORIALI

ROMA, 27 aprile - ore 10.00-13.00

SALA CONFERENZE DEL POLO RGS

Via XX Settembre, 97

DIRETTA STREAMING
SUL SITO DE "IL SOLE 24 ORE"

PRESENTAZIONE

Rivolto agli operatori delle istituzioni territoriali ed ai commercialisti, l'evento mira a tratteggiare un quadro esauriente e definito delle nuove regole di finanza pubblica per gli enti territoriali.

In particolare, il focus sarà posto sul concorso degli enti territoriali al rispetto dei vincoli europei e sulle novità rilevanti per l'anno 2016, non solo attraverso la definizione del quadro normativo di riferimento, ma anche mediante l'analisi dei vincoli e delle opportunità derivanti dal contesto nazionale ed europeo all'interno dei quali operano tutti gli enti territoriali.

Particolare attenzione sarà centrata sui punti di forza delle nuove regole di finanza pubblica, con specifico riferimento agli investimenti sul territorio e alle prospettive future legate alla legge 243/2012 sul pareggio di bilancio per gli enti territoriali.

Il convegno si propone, tra l'altro, di fornire un quadro generale del sistema dei controlli, approfondendo l'analisi delle nuove regole di finanza pubblica e del processo di riforma della contabilità.

INFORMAZIONI

Fondazione Nazionale dei Commercialisti
06/4782901 – info@fncommercialisti.it

PROGRAMMA

10.00-10.30 INTRODUZIONE E SALUTI

Daniele Franco

Ragioniere Generale dello Stato

Gerardo Longobardi

Presidente Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

MODERA

Giovanni Castellani

Direttore Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti

10.30-11.00 IL CONCORSO DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI AL RISPETTO DEI VINCOLI EUROPEI PER L'ANNO 2016: QUADRO GENERALE E NOVITÀ RILEVANTI

Salvatore Bilardo

Ispettore Generale Capo IGepA, Ragioneria Generale dello Stato

11.00-11.30 LA LEGGE 243 DEL 2012: VINCOLI ATTUALI E PROSPETTIVE FUTURE

Luigi Marattin

Consigliere economico Presidenza del Consiglio

11.30-12.00 IL SUPERAMENTO DEL PATTO DI STABILITÀ INTERNO: PUNTI DI FORZA ED EFFETTI SUGLI INVESTIMENTI

Veronica Nicotra

Segretario Generale ANCI

MONITORAGGIO E STRUMENTI DI FLESSIBILITÀ NELLA GESTIONE DEL SALDO

Andrea Ferri

Responsabile finanza locale IFEL/ANCI

12.00-12.30 IL SISTEMA DEI CONTROLLI: IL RUOLO DEI REVISORI DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI PER IL RISPETTO DELLE NUOVE REGOLE DI FINANZA PUBBLICA E NEL PROCESSO DI RIFORMA DELLA CONTABILITÀ DEGLI ENTI TERRITORIALI

Davide Di Russo

Vice Presidente Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

12.30-13.00 CONCLUSIONI

Giorgio Sganga

Presidente Fondazione Nazionale dei Commercialisti