

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #31

30 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

4° Rapporto sui crimini agroalimentari in Italia. Giornata di approfondimento

Venerdì, 6 maggio 2016 - ore 11.00-13.00
Roma - Lido di Ostia, Via delle Fiamme Gialle n. 14/16

La Scuola di Polizia Tributaria della G.d.F. ha organizzato - in collaborazione con Coldiretti, Fondazione "Osservatorio sulla criminalità nell'agricoltura e sul sistema agroalimentare" ed Eurispes - un incontro dedicato all'approfondimento del "4° rapporto sui crimini agroalimentari in Italia", che si svolgerà presso questo Istituto il prossimo 6 maggio, dalle ore 11.00.

L'evento è finalizzato ad analizzare il particolare fenomeno delle cd. "agromafie", di grande attualità e di forte interesse operativo, in quanto investe ambiti sempre più complessi ed articolati dell'agricoltura e del sistema agroalimentare, dove il modello mafioso è da tempo rigenerato nelle forme tipiche della criminalità economica.

I commercialisti interessati sono invitati ad iscriversi inviando una mail a:
rm021.cerimoniale@gdf.it.

Giovanni Castellani - 30 aprile 2016. [Vai al programma](#)

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

Protocollo FNC-LUMSA

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha sottoscritto con l'Università LUMSA di Roma, un protocollo d'intesa con lo scopo di attivare una costante collaborazione per consentire all'insegnamento universitario di essere sempre più professionalizzante ed all'esercizio della professione di commercialista sempre più legato anche all'approfondimento scientifico.

Tale fine verrà perseguito attraverso la realizzazione congiunta di studi e ricerche, l'organizzazione di eventi formativi, quali master, corsi di formazione, convegni, congressi, workshop ed incontri di aggiornamento accademico-professionale.

Giovanni Castellani - 30 aprile 2016. [Vai al protocollo d'intesa](#)

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

RICERCA

Documenti

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

Il procedimento di “denuncia al collegio sindacale”, sollecitato dalle minoranze azionarie nelle s.p.a., in base alla disciplina prevista dall'art. 2408 c.c., si connota come una peculiare esplicazione dell'attività di vigilanza esercitata dai sindaci nel sistema interno dei controlli, allo scopo di preservare il corretto funzionamento della società e della gestione dell'impresa. In questo documento, in particolare, si evidenziano gli elementi essenziali che qualificano l'istituto giuridico in argomento come strumento “reattivo”, finalizzato all'accertamento e alla correzione dei “fatti censurabili”, riscontrati nei procedimenti decisionali e nelle prassi operative adottate dalla società, a presidio del pieno rispetto delle regole vigenti e a tutela degli interessi protetti; si analizzano altresì gli aspetti procedurali e sostanziali della denuncia, per tracciare il perimetro di operatività della normativa di riferimento; da ultimo, si rilevano i principali profili di responsabilità gravanti sui sindaci nelle ipotesi di inottemperanza agli obblighi previsti dalla norma.

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

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

Si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015 contenente prime valutazioni e indicazioni interpretative relative alla disciplina del nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 così come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e alla

Circolare FNC del 15 ottobre 2015 riguardante le misure recate dal Decreto attuativo del 27 maggio 2015 del Ministro dell'economia e delle finanze (emanato di concerto con il Ministro dello sviluppo economico) con annessa un'analisi critica delle stesse, al fine di illustrare i chiarimenti apportati dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016.

Scopo del presente documento è, pertanto, quello di evidenziare le precisazioni contenute nella detta circolare le quali interessano quei profili del beneficio de quo che risultavano privi di espressa disciplina normativa ovvero di controversa interpretazione anche a seguito dell'emanazione del Decreto attuativo.

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

Società di fatto: orientamenti recenti della giurisprudenza tributaria

Il contratto di società è un contratto a forma libera, di conseguenza, il consenso delle parti può essere manifestato con qualsiasi mezzo idoneo e, quindi, anche per *facta concludentia*. Non costituendo un particolare tipo di società ma una semplice qualificazione, la società di fatto è soggetta alla disciplina della società semplice o della s.n.c. irregolare, nell'ipotesi in cui eserciti attività d'impresa.

Con la recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze n. 375 del 21 gennaio 2016 la giurisprudenza di merito è tornata ad occuparsi del tema della qualificazione, ai fini fiscali, della società di fatto.

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

OSSERVATORI

Osservatorio Enti locali - Aprile 2016

La Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, si è recentemente pronunciata, con deliberazione n. 11/2016, in merito alla questione di massima sulla corretta interpretazione della disciplina vincolistica contenuta nell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010, intervenendo nell'ambito del dibattito circa l'applicazione, nei confronti dei professionisti che rivestono la carica di revisori dei conti presso un ente territoriale, della disposizione che vieta alle pubbliche amministrazioni la corresponsione di compensi a titolari di cariche elettive per lo svolgimento di qualsiasi incarico, inclusa la partecipazione ad organi collegiali di qualsiasi tipo.

La pronuncia, in controtendenza con la giurisprudenza prevalente delle Sezioni regionali della medesima Corte, segue e si allinea a l'ultimo parere interpretativo reso sulla questione dal Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, con nota del 5 novembre 2015 stabilendo, definitivamente, che la norma vincolistica non attiene i componenti degli organi di revisione degli enti locali.

Laura Pascarella - 30 aprile 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

Estromissione immobili per l'imprenditore individuale

[Scarica](#)

Portale "La Rete delle Conoscenze"

Le Fondazioni

Il volume offre una panoramica del fenomeno fondativo in Italia, a partire dall'evoluzione storico – normativa, dal periodo classico fino alla disciplina codicistica del 1942, per poi illustrarne lo sviluppo dalla seconda metà degli anni 80 ad oggi.

Il Codice Civile, seppure disciplini l'istituto, non compie alcuna tipizzazione delle fondazioni né fornisce una definizione delle medesime, pertanto, partendo dalle principali definizioni elaborate dalla dottrina e dalla giurisprudenza, vengono delineati i modelli operativi che caratterizzano le istituzioni oggi operanti nel "panorama fondazionale" italiano nonché le principali tipologie di fondazione diffuse nella prassi.

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 - 30 aprile 2016.

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

EVENTI

Le nuove regole di finanza pubbliche per gli enti territoriali

L'esame del patto di stabilità interno: dalle motivazioni che ne hanno determinato l'adozione ai limiti che esso ha rappresentato nell'ambito della finanza locale, fino ai correttivi introdotti con la Legge di Stabilità 2016. Questo il tema di base del Convegno svoltosi il 27 aprile presso la sala conferenze del Polo RGS, organizzato da Ragioneria Generale dello Stato, Fondazione Nazionale Commercialisti, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e ANCI.

Ester Annetta - 30 aprile 2016. [Vai al resoconto e scarica le slide](#)

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 funzione sociale dello sport dilettantistico: prospettive di misurazione

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

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

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

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

IVA: il regime del margine

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

Agevolazioni ed incentivi per i liberi professionisti e le imprese

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

Osservatori

Osservatorio Economico - Marzo 2016

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

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

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

Tel. 06/4782901; Fax: 06/4874756; Email: info@fncommercialisti.it (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](#).



Scuola
di Polizia Tributaria



4° RAPPORTO SUI CRIMINI AGROALIMENTARI IN ITALIA

GIORNATA DI APPROFONDIMENTO

Roma – Lido di Ostia, Via delle Fiamme Gialle n. 14/16

Venerdì, 6 maggio 2016 - ore 11:00/13:00

INDIRIZZI DI SALUTO

Gen. D. Carlo RICOZZI

Comandante della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza

Dott. Roberto MONCALVO

Presidente della Coldiretti Nazionale

RELAZIONI

Dott. Gian Carlo CASELLI

*Presidente del Comitato Scientifico
dell'Osservatorio sulla criminalità nell'agricoltura e sul sistema agroalimentare*

Prof. Gian Maria FARA

Presidente di Eurispes

Prof. Stefano MASINI

Responsabile Area Ambiente e Territorio Coldiretti

Gen. B. Giuseppe GRASSI

*Comandante del Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata
della Guardia di Finanza*

CONCLUSIONI

Gen. D. Carlo RICOZZI

Comandante della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza



ISO 9001:2008

0273



LA DENUNCIA DEI SOCI AL COLLEGIO SINDACALE NELLA S.P.A., AI SENSI DELL'ART. 2408 C.C.

Michela Rosmino

ABSTRACT

Il procedimento di “denuncia al collegio sindacale”, sollecitato dalle minoranze azionarie nelle s.p.a., in base alla disciplina prevista dall’art. 2408 c.c., si connota come una peculiare esplicazione dell’attività di vigilanza esercitata dai sindaci nel sistema interno dei controlli, allo scopo di preservare il corretto funzionamento della società e della gestione dell’impresa. In questa sede, in particolare, si evidenziano gli elementi essenziali che qualificano l’istituto giuridico in argomento come strumento “reattivo” finalizzato all’accertamento e alla correzione dei “fatti censurabili”, riscontrati nei procedimenti decisionali e nelle prassi operative adottate dalla società, a presidio del pieno rispetto delle regole vigenti e a tutela degli interessi protetti; si analizzano gli aspetti procedurali e sostanziali della denuncia, per tracciare il perimetro di operatività della normativa di riferimento; da ultimo, si rilevano i principali profili di responsabilità gravanti sui sindaci nelle ipotesi di inottemperanza agli obblighi previsti dalla norma.

Sommario: 1. Premessa. – 2. La nozione di “fatti censurabili” e la funzione di vigilanza del collegio sindacale: profili sostanziali. – 3. Legittimazione attiva – 4. Forma della denuncia. – 5. Effetti procedurali e obblighi del collegio sindacale a seguito della denuncia. – 5.1. Ipotesi in cui la denuncia è esperita da una minoranza non qualificata di soci (art. 2408, 1° comma, c.c.). – 5.2. Ipotesi in cui la denuncia è esperita da una minoranza qualificata di soci (art. 2408, 2° comma, c.c.). – 6. Gli esiti delle indagini: brevi osservazioni di sintesi. – 7. Possibili proposte che possono essere avanzate dai sindaci all’assemblea. – 8. Profili di responsabilità da attribuire ai sindaci qualora non adempiano agli obblighi previsti dall’art. 2408 c.c.

1. Premessa

La struttura del sistema dei controlli interni nell’ambito della *governance* delle società di capitali si snoda attraverso diversi livelli di vigilanza, che generano una fitta rete di relazioni fra organi, soggetti e funzioni e che occorre porre in rilievo per comprenderne l’ampiezza, nonché per meglio definirne gli incarichi, i poteri e gli oneri demandati a ciascuno.

Il collegio sindacale costituisce un pilastro fondamentale del controllo sul corretto funzionamento della società e della gestione dell’impresa, in quanto attraverso l’esercizio delle proprie prerogative, disciplinate dal Codice Civile, dal T.U.F. nell’ambito delle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio¹, dalle “*Norme di comportamento del*

¹ Per quanto concerne le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, l’art. 149 T.U.F. (D.lgs. del 24 febbraio 1998, n. 58) sul tema in esame, sancisce espressamente: “*Il collegio sindacale vigila:*

a) sull’osservanza della legge e dell’atto costitutivo;

b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;

c) sull’adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull’affidabilità di quest’ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;

collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate” e dalle “*Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate*”, emanate dal CNDCEC², consente ai soci di esperire, indirettamente, una significativa funzione di vigilanza sull’operato dell’organo di amministrazione e sull’adeguatezza dell’organizzazione interna della società, nelle sue varie articolazioni e nei suoi assetti, nonché su tutto quell’insieme di organigrammi e di regole che la dottrina definisce come struttura portante dell’architettura di *governance* dell’impresa societaria³. Nel siffatto contesto delineato, il “potere-dovere” di controllo svolto dal collegio sindacale nel sistema della s.p.a., in sede di denuncia esperita dai soci, *ex art. 2408 c.c.*, costituisce uno strumento di tutela attribuito dal legislatore alle minoranze azionarie, siano esse costituite dal singolo socio, che da una minoranza qualificata, affinché l’organo di controllo indagheri tempestivamente sui fatti ritenuti “*censurabili*”, attraverso l’esercizio dei penetranti poteri ispettivi ed informativi ad esso attribuiti dall’art. 2403-bis c.c.⁴.

Tale procedimento di denuncia al collegio sindacale si connota come funzione essenzialmente “*informativo-istruttoria*”, finalizzata ad analizzare e a mettere a disposizione di tutti i soci quelle informazioni e quelle prove che l’assemblea sarà poi chiamata a valutare per adottare gli opportuni provvedimenti diretti ad eliminare le irregolarità riscontrate all’esito del

c-bis) sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico, dichiara di attenersi;

d) sull’adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell’articolo 114, comma 2.

2. I membri del collegio sindacale assistono alle assemblee ed alle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo. I sindaci, che non assistono senza giustificato motivo alle assemblee o, durante un esercizio sociale, a due adunanze del consiglio d’amministrazione o del comitato.

3. Il collegio sindacale comunica senza indugio alla Consob le irregolarità riscontrate nell’attività di vigilanza e trasmette i relativi verbali delle riunioni e degli accertamenti svolti e ogni altra utile documentazione.

4. Il comma 3 non si applica alle società con azioni quotate solo in mercati regolamentati di altri paesi dell’Unione Europea.

4-bis. Al consiglio di sorveglianza si applicano i commi 1, 3 e 4. Almeno un componente del consiglio di sorveglianza partecipa alle riunioni del consiglio di gestione.

*4-ter. Al comitato per il controllo sulla gestione si applicano i commi 1, limitatamente alle lettere c-bis) e d), 3 e 4572”. A tale riguardo si richiama, altresì, una pronuncia della Corte di Cassazione in cui è stabilito che: “In tema di controllo sulla legittimità della gestione delle società quotate in borsa, ai sensi dell’art. 149, comma 3, del d.lg. n. 58 del 1998, il collegio sindacale deve comunicare senza indugio alla Consob le irregolarità riscontrate nell’attività di vigilanza cui è tenuto, senza che tale adempimento sia subordinato ad una valutazione discrezionale; l’omissione di tale comunicazione è punibile, ai sensi dell’art. 193, comma 3, del d.lg. citato, ove i sindaci non provino che la predetta inosservanza è dipesa dall’impossibilità di riscontro dell’irregolarità dovuta a caso fortuito o forza maggiore, applicandosi l’art. 3 della legge n. 689 del 1981, che pone una presunzione relativa di colpevolezza della condotta. (Principio affermato, *ratione temporis*, in relazione ad una sanzione irrogata prima che l’art. 149 venisse modificato dall’art. 2 della legge n. 262 del 2005)”, Cass. Civ., Sez. II, 10 febbraio 2009, n. 3251, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.*

² *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate e Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate*, emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30 settembre 2015, disponibili su www.commercialisti.it, in particolare si veda la Norma n. 6.2. *Denuncia ex art. 2408 c.c.*, pp. 79 e ss.

³ A. Bertolotti, *Società per azioni collegio sindacale, revisori, denuncia al tribunale*, Utet Giuridica, Torino, 2015, p. 9.

⁴ A. Bianchi, *Le responsabilità dell’organo amministrativo e di controllo – Società di capitali e società di persone*, in *Le società*, vol. XI, Ipsoa – Gruppo Wolters Kluwer Italia, Milano, 2009, p. 118.

controllo del collegio o che potranno essere utili ai soci rappresentanti la percentuale di capitale richiesta dalla legge (indipendentemente dal fatto che siano oppure no gli stessi soci denunciati), nell'eventualità in cui vogliano intraprendere altre iniziative di autotutela, esperibili mediante l'azione propulsiva di una minoranza qualificata dei soci (es. azione di responsabilità contro gli amministratori, impugnativa di delibere assembleari, ecc.)⁵.

In particolare, l'art. 2408 c.c. dispone espressamente: *“Ogni socio può denunciare i fatti che ritiene censurabili al collegio sindacale, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea.*

*Se la denuncia è fatta da tanti soci che rappresentino un ventesimo del capitale sociale o un cinquantesimo nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, il collegio sindacale deve indagare senza ritardo sui fatti denunciati e presentare le sue conclusioni ed eventuali proposte all'assemblea; deve altresì, nelle ipotesi previste dal secondo comma dell'articolo 2406, convocare l'assemblea. Lo statuto può prevedere per la denuncia percentuali minori di partecipazione”*⁶.

Una visione prospettica dell'istituto giuridico in esame, che tenga conto delle generali innovazioni apportate dalla Riforma del diritto societario, ex D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, rileva che il legislatore, sebbene abbia effettuato modifiche marginali al dispositivo dell'art. 2408 c.c., sembrerebbe attribuire alla denuncia in esso disciplinata, un ruolo rafforzato nel più ampio contesto di “privatizzazione” della funzione di controllo che caratterizza il rinnovato sistema delle s.p.a., rispetto al controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. In tale ottica, facendo un'analisi comparata tra i due procedimenti, si possono evidenziare alcuni elementi che concorrono a privilegiare il percorso “interno” a discapito di alternativi sistemi di controllo esterno come, ad esempio, il minor dispendio di costi, nonché la più ristretta pubblicizzazione delle vicende che sono oggetto di denuncia, posto che dall'esterno risulta molto difficile monitorare e ricevere notizie attinenti ai procedimenti di denuncia al collegio sindacale (fatta eccezione per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio), a differenza di quanto possa accadere nell'ipotesi di denuncia al Tribunale⁷.

A confermare, inoltre, il rilevante ruolo che il legislatore ha inteso attribuire all'istituto giuridico in esame, è la circostanza che la disciplina dell'art. 2408 c.c. trova applicazione

⁵ In tal senso S. Rossi e R. Colombo, in *Commentario del Codice Civile*, diretto da E. Gabrielli, *Delle società – dell'azienda della concorrenza* (artt. 2379 – 2451), a cura di D. U. Santosuosso, Utet Giuridica, Torino, 2015, p. 546; cfr. anche S. Sanzo, *Denuncia al collegio sindacale e al tribunale*, in *Giur. it.*, numero a cura di G. Cottino e P. Montalenti, ottobre 2013, p. 2193.

⁶ Sul tema dell'attività di vigilanza del collegio sindacale nell'ambito della *governance*, per la fruibilità di un efficace ausilio operativo nella prassi professionale, si rinvia al documento *“Verbali e procedure del collegio sindacale”*, emanato dal CNDCEC in data 1° aprile 2016 e disponibile su www.commercialisti.it, contenente bozze di verbali, relazioni, dichiarazioni, comunicazioni e procedure che riproducono i momenti salienti dell'attività di vigilanza del collegio, così come vengono scanditi e declinati nel Codice Civile, nel T.U.F. e nelle Norme di comportamento. In particolare, si veda Sez. III: *Riscontro di gravi irregolarità*, con riferimento a V.23. *Verbale di convocazione dell'assemblea ai sensi dell'art. 2406 c.c.* (applicabile anche al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 2408, 2° comma, c.c.) e V.24. *Verbale di Denuncia al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 c.c.*, pp. 117 e ss.

⁷ S. Sanzo, *cit.*, p. 2191.

nell'ambito del funzionamento dei controlli interni relativi a tutte le forme di *governance* adottate dalla società. Tale procedimento, infatti, è esperibile sia nei confronti del consiglio di sorveglianza nel sistema dualistico, per espressa previsione dell'art. 2409-*quaterdecies* c.c., sia nei confronti del comitato per il controllo sulla gestione nel sistema monistico, sulla base di quanto sancito dall'art. 2409-*octiesdecies*, ultimo comma, c.c.

2. La nozione di “fatti censurabili” e la funzione di vigilanza del collegio sindacale: profili sostanziali

Il potere attivabile dal collegio sindacale a seguito della denuncia *ex art.* 2408 c.c., rappresenta certamente un'esplicazione del controllo di legittimità, afferente a profili di legalità formale e sostanziale dei fatti oggetto della denuncia e che si traduce, in concreto, nella verifica della correttezza del procedimento decisionale e delle prassi operative adottate da tutti i soggetti che operano all'interno della società (quali amministratori, liquidatori, direttori ed alti dirigenti). Secondo un orientamento dottrinale, la nozione di “*fatto censurabile*” sembra non esaurirsi nel campo dell'illegittimità, ma rappresenta una categoria più ampia di condotte e/o eventi che non necessariamente devono risultare illegittimi né dannosi per consentire il ricorso al procedimento in esame, ma possono essere anche solo “inopportuni”, ossia contrari anche a regole non giuridiche, ma solo economiche o tecniche, purché rilevanti nell'interesse della società e sintomatici di un problema più profondo, che pertanto deve essere oggetto dell'indagine del collegio sindacale. I due riferimenti essenziali affinché possa trovare efficacia il procedimento *ex art.* 2408 c.c., dunque, sono: la “censurabilità” e la “pertinenza” di esso con lo svolgimento dell'attività sociale e con la funzione di controllo dell'organo destinatario della denuncia⁸.

Come specificato anche dalla Norma n. 6.1. delle “*Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*”⁹, la denuncia al collegio implica il controllo sull'osservanza delle disposizioni previste dalla legge, dallo statuto, nonché dei principi di corretta amministrazione (come nel caso di violazione delle regole tecniche di conduzione aziendale), sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo-contabile adottato dalla società e sulla regolarità nella gestione. Sul punto la giurisprudenza di merito ha affermato: “ (...) è sufficiente che i soci chiedano ai sindaci di indagare in ordini a fatti sintomatici che possono in ipotesi configurare, ove accertati, cattiva gestione dell'impresa da parte degli amministratori, senza che ciò necessariamente presupponga un inadempimento da parte dei componenti l'organo di gestione del contratto di mandato che li vincola al rispetto delle norme legali e statutarie che governano l'attività sociale, potendosi muovere delle censure anche sul piano dell'opportunità economica e dell'osservanza delle regole di tecnica gestoria”¹⁰.

⁸ S. Sanzo, *cit.*, pp. 2191 - 2193.

⁹ Norma n. 6.1. *Riscontro di fatti censurabili*, delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, *cit.*, pp. 78 e ss.

¹⁰ Tribunale Roma, 17 marzo 2003, in *Foro it.*, vol. I, 2004, p. 942.

Al contrario, il controllo di merito, che induce a sindacare sull'opportunità e sulla convenienza economica dell'attività (più che dei singoli atti) di gestione, non compete al collegio sindacale, essendo riservato ai soci nei confronti del consiglio di amministrazione e a quest'ultimo, come *plenum*, per quanto attiene all'operato di singoli amministratori delegati¹¹.

In sostanza, il concetto di "fatto censurabile" è collegato agli elementi oggetto di vigilanza da parte dei sindaci, contemplati nel dispositivo dell'art. 2403 c.c. Siffatta locuzione¹² richiamata nell'art. 2408 c.c., dunque, si riferisce ad atti e comportamenti che riguardano una sfera più ampia di quella tipicamente attinente alla sola attività di gestione e tali condotte ritenute illegittime potrebbero derivare anche da organi e soggetti diversi da quelli che svolgono attività amministrativa *stricto sensu*. Su un piano di maggior dettaglio, i fatti censurabili possono riferirsi:

- agli atti di amministrazione in senso stretto, in quanto i sindaci nello svolgimento del compito di vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione devono controllare che l'organo amministrativo non compia operazioni:
 - estranee all'oggetto sociale;
 - in conflitto d'interesse con la società, manifestamente imprudenti o azzardate;
 - che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale (a danno dei soci, dei creditori e dei terzi);
 - volte a sopprimere o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci,
 - in contrasto con le delibere assembleari, del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo¹³;
- agli atti di organizzazione dell'organo amministrativo, sottoponendo a verifica l'adeguatezza delle procedure organizzative, amministrative e contabili predisposte dagli amministratori rispetto alle dimensioni dell'impresa e all'organizzazione interna della società, in termini di capacità delle stesse sia di far fronte alle concrete esigenze di efficiente gestione dell'impresa (rilevando, in tal modo, gli aspetti tecnico-produttivi, quelli dell'organizzazione del personale e degli uffici e quelli dell'adeguatezza finanziaria), sia di prevenire il rischio di abusi e di consentire la tempestiva scoperta di criticità (rilevando così il sistema di controllo interno)¹⁴. Nel controllo del concreto funzionamento del sistema organizzativo, invece, i sindaci devono verificare che

¹¹ P. Montalenti, *Sistemi di controllo interno e corporate governance: dalla tutela delle minoranze alla tutela della correttezza gestoria*, in *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, 2012, fasc. 2, vol. 110, p. 253; A. Bertolotti, *op. cit.*, p. 3.

¹² La formula utilizzata dall'art. 2408 c.c., relativa ai "fatti censurabili" non può essere identificata con quella, di portata più ristretta, contenuta nell'art. 2409 c.c. e riferita alle "gravi irregolarità"; in tal senso si veda A. Bertolotti, *op. cit.*, p. 242.

¹³ G. Borghini, M. Peverelli, *Guida alle società*, gruppo 24 ore, 2104, p. 88.

¹⁴ Nel tracciare il perimetro dell'ambito di applicazione del dovere di vigilanza sull'assetto organizzativo da parte del collegio sindacale, infatti, sebbene non sia espressamente previsto dal Codice Civile, è opportuno specificare che si ritiene ad esso correlata anche la funzione di vigilanza sul sistema di controllo interno, volto a verificare che le procedure aziendali consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, la pronta emersione ed una corretta gestione delle criticità. Cfr. Norma n. 3.5. *Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno*, delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit., pp. 50 e ss.

l'organizzazione e le procedure predisposte siano effettivamente attuate ed adeguatamente funzionanti¹⁵;

- alle decisioni assembleari e agli atti di cui si compone il procedimento deliberativo degli organi sociali;
- alle violazioni di regole contabili, posto che anche quando il controllo di revisione legale dei conti sia affidato ad un organo esterno, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 2010, n. 39, il collegio sindacale è tenuto a vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo¹⁶. In questi precipi ambiti, l'intervento dell'organo di controllo risulta doveroso sia se l'accertamento di fatti censurabili sia avvenuto in base ad un'autonoma rilevazione, ossia d'ufficio (ad es. in sede di esame del bilancio *ex art. 2429 c.c.*), sia nell'ipotesi in cui la segnalazione di irregolarità sia provenuta dai soci ai sensi dell'art. 2408 c.c.¹⁷. Si pensi, ad esempio, alla vigilanza sulla regolare tenuta della contabilità e sulla rispondenza della stessa ai fatti di gestione, quantomeno nell'ipotesi in cui emergano elementi di sospetto, criticità e/o sintomi di pericolo; alla verifica della correttezza della struttura del bilancio, con particolare riguardo ai principi contabili concretamente applicati, della relazione sulla gestione degli amministratori e della nota integrativa, nonché delle informazioni ricevute per tramite dello scambio con il soggetto esterno incaricato della revisione legale, nell'esercizio del potere-dovere di scambiare le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti (*ex art. 2403-septies c.c.*)¹⁸.

Nel contesto finora prospettato, risulta evidente che l'esercizio della funzione di vigilanza esercitata dall'organo di controllo, in via generale, si pone l'obiettivo di garantire che l'attività d'impresa si svolga in maniera rispettosa delle regole e disponga di adeguati strumenti sia per individuare i rischi delle violazioni rilevate che per applicare gli opportuni provvedimenti correttivi, al fine di accertare e neutralizzare tutti quegli atti che si sono ritenuti illegittimi e/o irregolari ed evitare di conseguenza, che dalla realizzazione di talune condotte possa derivare un danno agli interessi protetti¹⁹.

Oggetto della denuncia, dunque, sono quei fatti che possono arrecare pregiudizio all'interesse sociale.

È discusso se il collegio sindacale, nell'esercizio dei suoi poteri, abbia il compito di tutelare, oltre all'interesse sociale, anche interessi di soggetti esterni alla società (ad esempio, dei creditori sociali o dei terzi in genere). I soci sono senza dubbio legittimati a denunciare atti di carattere plurioffensivo o quelle violazioni di regole poste a presidio di interessi di terzi o

¹⁵ V. Squarotti, *Le funzioni del collegio sindacale*, in *Giur. it.*, numero a cura di G. Cottino e P. Montalenti, ottobre 2013, p. 2187.

¹⁶ Sul tema della funzione di vigilanza del collegio sindacale si veda Norma n. 3.6. *Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile*, Norma n. 3.7. *Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione* e Norma n. 3.8. *Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione*, delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit., pp. 52 e ss.

¹⁷ S. Rossi e R. Colombo, in *Commentario del Codice Civile*, cit., pp. 545 - 546.

¹⁸ Cfr. M. Aiello, in *Commentario del Codice Civile*, diretto da E. Gabrielli, *Delle società - dell'azienda della concorrenza (artt. 2379 - 2451)*, cit., p. 507; V. Squarotti, cit., p. 2191.

¹⁹ A. Bertolotti, *op. cit.*, pp. 1 e ss.

generali, che si possono riverberare a danno dell'interesse comune dei soci²⁰, per i rischi legati all'eventuale successivo accertamento dell'illecito ed alle sue possibili conseguenze (non solo di tipo sanzionatorio, ma anche di mera immagine). Pertanto, nella sfera dei fatti censurabili rientrano gli atti o i fatti delle fattispecie suindicate, anche laddove il danno all'interesse sociale possa ritenersi remoto e del tutto eventuale, ma risulti pur sempre possibile. Sono esclusi, invece:

- i fatti del tutto inidonei a compromettere l'interesse comune dei soci;
- gli atti lesivi degli interessi del singolo socio;
- i fatti per il cui accertamento si riscontra una perdita di interesse a causa del lungo tempo trascorso. In base a ciò i sindaci possono considerare irricevibile la denuncia qualora escludano, *a priori*, che i fatti censurati dai soci, anche se fondati, possano produrre effetti sui rapporti attuali, ovvero possano consentire un sindacato sulla correttezza dell'azione degli amministratori in carica²¹.

3. Legittimazione attiva

Il ruolo propulsivo della denuncia spetta a:

- ciascun socio, per quanto minima sia la sua partecipazione al capitale sociale;
- tanti soci che rappresentino una quota qualificata pari ad un ventesimo del capitale sociale (ossia una minoranza qualificata fissata al 5% per le società che non hanno azioni quotate o diffuse); tanti soci che, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, rappresentino una quota qualificata pari ad un cinquantesimo del capitale sociale (ossia una minoranza qualificata fissata al 2% per le società quotate)²². Fermo restando che è prevista dall'art. 2408, 2° comma, c.c., la possibilità statutaria di stabilire una percentuale minore.

La sussistenza del requisito soggettivo per la presentazione della denuncia, ossia il possesso dei titoli necessari per assumere la qualità di socio, deve sussistere al momento della proposizione della medesima e non anche durante le successive fasi dell'istruttoria da parte del collegio. È, infatti, irrilevante che successivamente il socio rimanga privo di partecipazioni all'interno della società, poiché una volta sollecitato, l'organo di controllo esercita i propri poteri nell'interesse sociale. La denuncia, inoltre, non deve essere accompagnata dal deposito delle azioni a prova della legittimazione, ma quest'ultima può

²⁰ Il concetto di "interesse comune dei soci" deve essere considerato in tutte le sue componenti:

- di natura patrimoniale, in riferimento agli utili ed alla remunerazione del proprio investimento;
- di natura corporativa, in riferimento ai diritti sociali e ai poteri di controllo sull'operato degli amministratori.

²¹ S. Rossi e R. Colombo, in *Commentario del Codice Civile*, cit., pp. 547 - 548.

²² È stata, in tal modo, interamente incorporata nel Codice Civile la previsione dell'art. 128, 1° e 3° comma, del T.U.F. (D.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58), norma conseguentemente abrogata dall'art. 9 del D.lgs. 6 febbraio 2004, n. 37. Si tratta del Decreto di coordinamento tra la Riforma del diritto societario (D.lgs. 7 gennaio 2003, n. 6) con il Testo Unico delle leggi in materia Bancaria e Creditizia (D.lgs. 1 settembre 1993, n. 385) e il Testo Unico dell'Intermediazione Finanziaria (D.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58); cfr. L. Nazzicone, S. Providenti, *Amministrazione e controlli nelle società per azioni*, in *Il Nuovo Diritto Societario*, a cura di G. Lo Cascio, Giuffrè, Milano, 2010 p. 425.

essere accertata dai sindaci *ex officio*, attraverso le modalità che ritiene più idonee²³. Lo stesso vale anche per l'accertamento del raggiungimento della percentuale del capitale sociale richiesta nell'ipotesi prevista dall'art. 2408, 2° comma, c.c.²⁴.

Ai fini dell'esperibilità del rimedio in esame, il legislatore non prevede esclusivamente il possesso di azioni ordinarie, né richiede che il socio disponga di specifici diritti. Pertanto possono presentare la denuncia anche i possessori di azioni privilegiate, i titolari di azioni caratterizzate da limitazione del diritto di voto o di intervento in assemblea, gli azionisti ai quali sia stato sospeso l'esercizio del diritto al voto.

Di converso, per le ipotesi specifiche previste dall'art. 2408, 2° comma c.c., nel computo delle aliquote richieste, non possono essere conteggiate:

- le azioni di godimento, poiché ad esse non corrisponde una quota di capitale (condizione quest'ultima richiesta dal legislatore per il raggiungimento del *quorum*);
- gli strumenti finanziari cui lo statuto eventualmente riconosca la facoltà di esercitare tale diritto di godimento;
- le azioni di risparmio, sebbene concorrano alla formazione del capitale sociale, in quanto espressamente escluse dall'art. 145, 6° comma, del T.U.F.

Se le azioni sono concesse in pegno o usufrutto, salvo che dal titolo o dal provvedimento giudiziale risulti diversamente, saranno legittimati sia il socio che il creditore pignoratizio o l'usufruttuario. Tale asserzione si basa su un'interpretazione letterale dell'art. 2352 c.c., ultimo comma, introdotto *ex novo* dalla Riforma del diritto societario, che prevede siffatta soluzione con riferimento a tutti i diritti amministrativi diversi da quello di voto. In caso di sequestro, l'unico legittimato è il custode.

In riferimento al tema della circolazione delle azioni, si ritiene che, in caso di mancata emissione di titoli azionari non dematerializzati, il trasferimento della legittimazione alla denuncia si perfezioni con l'iscrizione della cessione nel libro dei soci; al contrario ove le azioni siano incorporate in titoli, è sufficiente che il giratario si dimostri possessore in base ad una serie continua di girate (art. 2355, 3° comma, c.c.). Qualora le azioni siano dematerializzate la scritturazione sul conto equivale alla girata, come previsto dall'art. 2355, 5° comma, c.c.

In ogni caso, se la denuncia proviene da soggetti non legittimati a proporla (rimanendo, pertanto, al di fuori dell'ambito di efficacia dell'art. 2408 c.c.), essa dovrà essere valutata con

²³ G. Domenichini, in *Società di capitali, Commentario* a cura di G. Niccolini, A. S. d'Alcontres, vol. II, artt. 2380 – 2448, Jovene, Napoli, 2004, p. 776; G. Cavalli, *I sindaci*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G. E. Colombo e G. B. Portale, vol. V, Utet, Torino, 1988, p. 121.

²⁴ A tal fine i soci possono provare il possesso della partecipazione necessaria per il raggiungimento del *quorum* richiesto, ad esempio attraverso "la presentazione di attestati rilasciati da un notaio, previo deposito delle azioni presso il medesimo, ovvero in ipotesi di dematerializzazione dei titoli, della certificazione redatta dall'intermediario conforme a quanto risultante dalle registrazioni dei conti da lui tenuti". In tal senso S. Rossi e R. Colombo, in *Commentario del Codice Civile, cit.*, p. 550.

la necessaria diligenza dall'organo di controllo, che è tenuto ad approfondire il contenuto di ogni segnalazione proveniente da terzi e ad assumere d'ufficio ogni iniziativa resa necessaria dalle circostanze del caso concreto²⁵.

4. Forma della denuncia

Per presentare la denuncia al collegio sindacale il legislatore non richiede particolari requisiti formali, ma risulta appropriata qualsiasi modalità idonea a manifestare inequivocabilmente all'organo di controllo l'intenzione dei soci di ottenere l'adempimento degli specifici obblighi previsti dalla legge a suo carico. Pertanto la denuncia può essere validamente rivolta all'organo di vigilanza:

- in forma orale, in occasione di una riunione assembleare, con contestuale verbalizzazione, trascritta nel libro delle assemblee dei soci;
- può essere formalizzata per iscritto (forma che si ritiene più opportuna per una migliore illustrazione dei fatti contestati) attraverso una comunicazione trasmessa al collegio, ai suoi componenti singolarmente, oppure al suo presidente (ad esempio mediante raccomandata con avviso di ricevimento, telegramma, fax o forme equivalenti) e, secondo la dottrina, della sua ricezione si deve fare menzione nel libro delle adunanze del collegio sindacale²⁶.

5. Effetti procedurali e obblighi del collegio sindacale a seguito della denuncia

Come specificato precedentemente, l'art. 2408 c.c. prevede due diverse forme di legittimazione alla denuncia al collegio sindacale, da cui fa scaturire effetti procedurali in parte differenti²⁷. Gli adempimenti richiesti dal legislatore all'organo di controllo, infatti, sono parzialmente diversi a seconda che la denuncia sia pervenuta da una minoranza non qualificata o, al contrario, da una minoranza qualificata del capitale sociale, prevedendo una sorta di graduazione dei rilievi e delle censure che possono provenire dai soci.

5.1 Ipotesi in cui la denuncia è esperita da una minoranza non qualificata di soci (art. 2408, 1° comma, c.c.)

Dal tenore letterale dell'art. 2408, 1° comma, c.c., si evince che, quando non vengono raggiunti i *quorum* indicati nel 2° comma, l'organo di controllo debba “*tener conto*” della denuncia in esame dandone atto nella relazione annuale che accompagna il progetto di bilancio degli amministratori *ex art. 2429, 2° comma, c.c.*, che i sindaci sono tenuti a presentare all'assemblea²⁸. Tale locuzione contenuta nel dispositivo normativo, *prima facie*, sembrerebbe riferirsi all'inesistenza di qualsiasi obbligo di indagine in capo al collegio

²⁵ S. Rossi e R. Colombo, in *Commentario del Codice Civile, cit.*, pp. 550 - 551.

²⁶ A. Bertolotti, *op. cit.*, pp. 241 - 242; G. Cavalli, *I sindaci, cit.*, p. 121.

²⁷ S. Sanzo, *cit.*, p. 2192.

²⁸ Sul tema richiamato, per la fruibilità di un efficace ausilio operativo nella prassi professionale, si rinvia al documento “*Verbali e procedure del collegio sindacale*”, *cit.*, in particolare si veda la *Relazione del collegio sindacale all'assemblea dei soci ai sensi dell'art. 2429, co. 2, c.c.*, p. 150.

sindacale, ma ciò sminuirebbe l'importanza dell'iniziativa dei soci, soprattutto ove si tenga conto che la percentuale richiesta dalla legge, appare, almeno nelle società di maggiori dimensioni, elevata. Si ritiene, quindi, che la formula utilizzata dal legislatore abbia un significato sostanziale ampio e concreto²⁹: in altri termini, i sindaci non si possono limitare a segnalare nella loro relazione di aver ricevuto la denuncia, riassumendone semplicemente i contenuti, ma grava sull'organo di controllo un dovere di verifica della fondatezza della stessa intraprendendo investigazioni tempestive e quantomeno analitiche sulle circostanze sottoposte alla loro circospezione, a meno che la denuncia non appaia palesemente infondata, qualora i fatti siano del tutto inverosimili o addirittura falsi. In quest'ultimo caso essi potranno limitarsi a segnalare nella relazione di averla ricevuta e di avere ritenuto superfluo ogni accertamento ulteriore³⁰. La preliminare valutazione ad opera del collegio che concerne l'entità dei fatti di cui è venuto a conoscenza, la scelta dei tempi e delle modalità da osservare per reagire ai comportamenti illegittimi riscontrati, è caratterizzato da un ampio margine di discrezionalità, tenendo in considerazione gli interessi coinvolti, nonché i rimedi a sua disposizione e le conseguenze dannose derivanti dal reiterarsi delle condotte censurate. A tal proposito, un riscontro risulta comunque doveroso alla prima assemblea utile. L'organo di controllo, pertanto, esprime un giudizio prognostico sul danno potenzialmente arrecabile all'interesse sociale, per effetto dei fatti denunciati e formula eventuali proposte, affinché l'assemblea possa deliberare al riguardo (sempre che la discussione della denuncia sia prevista dall'ordine del giorno della convocanda assemblea o sia considerata un'ipotesi di integrazione legale dello stesso, affinché i soci intervenienti siano messi in condizioni di discutere e disporre al riguardo).

5.2 *Ipotesi in cui la denuncia è esperita da una minoranza qualificata di soci (art. 2408, 2° comma, c.c.)*

Qualora la denuncia provenga da una minoranza qualificata (ossia da tanti soci che rappresentino “*il ventesimo del capitale sociale*” oppure, “*il cinquantesimo del capitale sociale*” per le società quotate) il legislatore ha previsto una “presunzione di gravità” dei fatti denunciati, ossia un maggior grado di serietà attribuibile ad una denuncia proposta da tanti soci che rappresentino un'aliquota significativa del capitale sociale, che giustifica il dovere sancito per il collegio sindacale:

- di “*indagare senza ritardo*”, poiché l'organo di controllo non può omettere di dar luogo ad un'indagine specifica sui fatti denunciati che deve, altresì, essere effettuata senza alcun differimento temporale;
- di “*presentare le sue conclusioni ed eventuali proposte*”, in quanto successivamente all'indagine effettuata non è sufficiente che il collegio si limiti ad un richiamo nella propria relazione annuale dei fatti oggetto della denuncia, ma risulta necessario formulare specifiche conclusioni sui predetti fatti all'assemblea mediante una relazione circostanziata e, qualora

²⁹ G. Cavalli, *I sindaci*, cit., p. 122.

³⁰ S. Sanzo, cit., p. 2193.

essi risultino sussistenti, avanzare proposte sui rimedi e sulle reazioni da adottare, al fine di agire in maniera tempestiva ed efficace³¹.

L'assemblea di cui si parla è la prima già programmata come successiva, ossia non si tratta di una riunione appositamente convocata a seguito della denuncia, tranne in determinati casi specifici, in cui l'assemblea dei soci deve essere convocata *ad hoc*, previa comunicazione al presidente del consiglio di amministrazione³² o all'amministratore unico, laddove sussistano due presupposti:

- 1) che i fatti appaiano di “*rilevante gravità*”;
- 2) che vi sia urgente “*necessità di provvedere*”.

Pertanto la condizione necessaria che rende possibile, *rectius* doverosa, la convocazione dell'assemblea è la rilevazione da parte del collegio sindacale, nell'ambito della sua ordinaria attività di vigilanza, di fatti censurabili di rilevante gravità unita all'esistenza di una urgente necessità di provvedere ed è espressamente contemplata dal 2° comma dell'art. 2408 c.c., come modificato dalla Riforma del diritto societario. Essa rileva un'ipotesi di esplicazione del potere-dovere del collegio sindacale di convocazione solerte dell'assemblea dei soci, la cui disciplina è strettamente correlata con quella prevista dall'art. 2406, 2° comma, c.c., con cui ha in comune taluni presupposti. In giurisprudenza³³ è stata ritenuta ammissibile anche una convocazione proveniente dal solo presidente dell'organo di controllo, purché poi in sede assembleare gli altri sindaci ne abbiano ratificato l'operato, anche solo implicitamente, ma in modo inequivoco³⁴.

Precedentemente alla Riforma del 2003, il Codice Civile imponeva l'obbligo di convocare “*immediatamente*” l'assemblea, allorché la denuncia fosse apparsa “*fondata*” e se vi fosse “*urgente necessità di provvedere*”, ciò significava che essa scaturiva soltanto dalla positiva deliberazione dell'esistenza dei due predetti presupposti. In base alla sua odierna formulazione, invece, la norma prevede la possibilità di un'autonoma convocazione dell'assemblea dei soci da parte del collegio sindacale, mediante atto collegiale e, con il richiamo all'art. 2406 c.c., 2° comma, c.c. sancisce che tale convocazione (per la quale non è più prescritta l'immediatezza, ma che di certo il collegio sindacale non può differire) deve avvenire a seguito di una valutazione dell'organo di controllo (eventualmente sentiti gli

³¹ In tal senso F. Ghezzi, *Commento all'art. 2408*, in *Collegio sindacale e controllo contabile* (a cura di F. Ghezzi,) in *Commentario alla riforma del diritto societario*, coordinato da P. Marchetti, L. A. Bianchi, F. Ghezzi, M. Notari, Giuffrè-Egea, Milano, 2005, p. 273, secondo il quale, in riferimento agli effetti della denuncia di cui al 1° ed al 2° comma dell'art. 2408 c.c., “*il principale motivo che può spiegare i differenti effetti connessi alle denunce nei due casi considerati risiede nella volontà di evitare manovre di disturbo o ricatto da parte di soci minimi, in cui eventuali benefici individuali sarebbero a priori certamente inferiori al costo che la denuncia imporrebbe alla società di sopportare (anche solamente quello delle verifiche cui è tenuto il collegio sindacale)*”; Cfr. anche S. Sanzo, *cit.*, p. 2194.

³² In mancanza del presidente del consiglio di amministrazione la comunicazione deve essere inviata a tutti gli amministratori in carica.

³³ Tribunale di Roma, 17 marzo 2003, *cit.*, p. 942.

³⁴ F. Mainetti, *Il nuovo diritto societario nella dottrina e nella giurisprudenza: 2003 – 2009*, in *Le riforme del diritto italiano*, Zanichelli, Bologna, 2009, pp. 619 – 620.

amministratori) fondata sul connubio tra un preliminare giudizio di fondatezza dei fatti denunciati ed un giudizio di gravità degli stessi. Al riguardo è necessario precisare che non è agevole individuare il lasso temporale a disposizione dei sindaci per la convocazione dell'assemblea, che permetta di evitare che gli stessi possano incorrere in profili di responsabilità a causa di un eccessivo ritardo. Un punto di riferimento, tuttavia, potrebbe essere il dispositivo dell'art. 2631 c.c., il quale prevede la sanzionabilità degli amministratori e dei sindaci che omettono di convocare l'assemblea nei casi previsti dalla legge o dallo statuto e, quando questi ultimi non specificano un termine espresso entro il quale effettuare tale convocazione, questa si considera omessa ove siano trascorsi 30 giorni dal momento in cui amministratori e sindaci sono venuti a conoscenza del presupposto che rende obbligatoria la convocazione dell'assemblea. Logico corollario a tale assunto, dunque, è che il termine dal quale decorrono i 30 giorni di cui all'art. 2631 c.c., possa essere individuato nella conclusione delle indagini dalle quali è emerso che i fatti censurabili non risultino concretamente sanabili e sussista, contestualmente, la duplice condizione della rilevante gravità e dell'urgenza di provvedere³⁵.

Secondo l'orientamento dottrinale maggioritario, inoltre, nel caso in cui gli esiti delle indagini svolte a seguito della denuncia, rivelassero fatti di rilevante gravità, per i quali emerge l'obbligo della convocazione dell'assemblea, anche quando la denuncia è presentata da un numero di soci detentori di una quota del capitale sociale minore rispetto ai limiti previsti dall'art. 2408, 2° comma, c.c. (dunque ai sensi del 1° comma), il collegio è tenuto ad attivarsi per la convocazione dell'assemblea tutte le volte in cui l'attendere la prossima assemblea convocata dagli amministratori rischierebbe di rendere irreparabile il pregiudizio³⁶. In questo caso il predetto obbligo del collegio non troverebbe il suo fondamento nell'art. 2408 c.c., bensì nell'art. 2406, 2° comma, c.c. in quanto l'organo di controllo sarebbe pur sempre venuto a conoscenza di tali fatti “*nell'espletamento del suo incarico*”.

Sotto un diverso profilo, è doveroso precisare che la legittimazione attiva della denuncia *ex art. 2409 c.c.*, riconosciuta al collegio sindacale dalla Riforma del diritto societario, gli consente, allorché le circostanze di cui sia venuto a conoscenza integrino il sospetto di “*gravi irregolarità*” degli amministratori, che siano potenzialmente dannose per la società o per una sua controllata, di rivolgersi direttamente al Tribunale, quale organo terzo ed imparziale, chiedendo l'adozione dei provvedimenti correttivi necessari per neutralizzare gli effetti degli atti di *mala gestio*, senza una preventiva convocazione dell'assemblea.

6. Gli esiti delle indagini: brevi osservazioni di sintesi

Alla luce di tutto quanto sopra esposto e sulla base della Norma n. 6.2. delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*³⁷, si fornisce, di seguito, uno schema riepilogativo delle diverse opzioni che si

³⁵ F. Ghezzi, *cit.*, p. 292.

³⁶ G. Cavalli, *I sindaci, cit.*, p. 124.

³⁷ Norma n. 6.2. *Denuncia ex art. 2408 c.c.*, delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, cit.*, pp. 77 – 78.

possono verificare all'esito delle indagini e degli accertamenti effettuati dal collegio a seguito dell'attivazione del procedimento *ex art.* 2408 c.c.

- Qualora la **denuncia sia del tutto infondata**, i sindaci, anche al fine di una dimostrazione del loro grado di diligenza, devono procedere alla formalizzazione dei controlli effettuati nel libro delle adunanze del collegio sindacale, e successivamente informare l'assemblea.

a) Se la denuncia sia pervenuta da una minoranza non qualificata, i sindaci devono tenerne conto nella relazione annuale ai sensi dell'art. 2429, 2° comma, c.c., dando notizia della denuncia e dell'esito delle indagini.

b) Se la denuncia sia pervenuta da una minoranza qualificata, il collegio sindacale, alla prima occasione utile, relazionerà all'assemblea sull'esito della propria indagine, nonché sulle iniziative adottate per accertare l'attendibilità della denuncia.

- Laddove, di converso, venga riscontrata la **fondatezza della denuncia**, il collegio sindacale ha a disposizione le seguenti alternative.

a) Se le irregolarità non sono gravi e sono sanabili, devono chiedere immediatamente agli amministratori di intervenire. Alla successiva assemblea i sindaci dovranno comunque informare i soci circa l'attività svolta, le conclusioni raggiunte, anche sotto i profili delle responsabilità, nonché i provvedimenti adottati dalla società per porre rimedio alle irregolarità rilevate.

b) Se le irregolarità non sono sanabili oppure gli amministratori abbiano omesso di provvedere, il collegio ha due opzioni:

- qualora i fatti censurabili non siano di rilevante gravità o non vi sia urgenza di provvedere, i sindaci possono presentare le loro conclusioni e le eventuali proposte alla prima assemblea utile già programmata;

- qualora, invece, ricorrano i presupposti dell'urgenza e della gravità richiamati dall'art. 2408, 2° comma, c.c., il collegio deve richiedere la convocazione di un'apposita assemblea, affinché possa provvedere in merito³⁸.

In entrambi i casi suesposti l'assemblea sarà informata dal collegio dei risultati delle verifiche e delle iniziative adottate per mitigare gli effetti pregiudizievoli scaturiti dalle violazioni accertate, affinché i soci siano messi nelle condizioni di valutare l'opportunità di intraprendere autonomamente ulteriori provvedimenti diretti.

³⁸ F. Ghezzi, *cit.*, pp. 289 – 291.

7. Possibili proposte che possono essere avanzate dai sindaci all'assemblea

Come specificato precedentemente, il collegio sindacale oltre a segnalare la fondatezza e la gravità dei fatti censurati, ha la facoltà di formulare proposte all'assemblea dei soci, al fine di promuovere l'adozione di delibere idonee a determinare la cessazione e l'eliminazione delle conseguenze derivanti dalle irregolarità riscontrate, ad esempio:

- 1) nominare una commissione per lo svolgimento di un'inchiesta più approfondita;
- 2) revocare gli amministratori dalla carica;
- 3) predisporre nei loro confronti l'azione di responsabilità *ex art.* 2393 c.c.;
- 4) mettere in liquidazione la società, nell'ipotesi prevista dall'art. 2484, 1° comma, n. 6, c.c.³⁹.

Tali proposte, tuttavia, non sono vincolanti per l'assemblea, che può addirittura astenersi dal deliberare in merito ad esse. Non è da escludere, infatti, che la maggioranza assembleare, della quale sono espressione normalmente gli autori dei fatti censurabili, non raccolga le proposte formulate dai sindaci. Pertanto, se l'assemblea di fronte alla denuncia del collegio sindacale non adotta gli opportuni provvedimenti correttivi al fine di rimuovere le conseguenze pregiudizievoli dei fatti denunciati, l'organo di controllo deve valutare l'opportunità di esperire denuncia al Tribunale, qualora siano stati ravvisati gli estremi delle "gravi irregolarità", previste dall'art. 2409 c.c., oppure esercitare l'azione di responsabilità contro gli amministratori, ai sensi dell'art. 2393, 3° comma, c.c.⁴⁰

8. Profili di responsabilità da attribuire ai sindaci qualora non adempiano agli obblighi previsti dall'art. 2408 c.c.

I sindaci sono tenuti ad adempiere ai propri doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura del loro incarico, ai sensi dell'art. 2407, 1° comma, c.c. In tal senso si esprime anche la Norma n. 3.1. delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, secondo cui: "l'attività di vigilanza del collegio sindacale è effettuata sulla base della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico che determina un'obbligazione di mezzi e non di risultato"⁴¹.

Tale prescrizione di carattere generale trova applicazione anche a seguito della ricezione della denuncia dei soci. Pertanto, è opinione condivisa in dottrina⁴² che i sindaci possano incorrere in diversi gradi di responsabilità in caso di:

- mancato ingiustificato avvio delle indagini a seguito della ricezione della denuncia;

³⁹ A. Maffei Alberti, *Commentario breve al diritto delle società*, *Breviaria Iuris*, fondati da G. Cian e A. Trabucchi e continuati da G. Cian, III ed., Cedam, Padova, 2015, p. 819.

⁴⁰ F. Mainetti, *cit.*, p. 620; F. Ghezzi, *cit.*, p. 294.

⁴¹ Norma n. 3.1. delle *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, *cit.*, pp. 39 e ss.

⁴² G. U. Tedeschi, *Il collegio sindacale*, in *Commentario del codice civile*, *op. cit.*, p. 421; A. Maffei Alberti, *Commentario breve al diritto delle società*, *cit.*, p. 819.

- omessa effettuazione delle comunicazioni successive all'assemblea, ovvero mancata menzione della stessa nella relazione annuale.

L'entità della responsabilità che emerge da simili condotte omissive va declinata sulla base dei caratteri peculiari connessi ai casi concreti e può implicare l'obbligo al risarcimento dei danni cagionati. Tali violazioni possono, altresì, costituire giusta causa di revoca dall'incarico *ex art. 2400, 2° comma, c.c.*

Sul punto la Suprema Corte ha, recentemente, enunciato il seguente principio di diritto: *“In tema di responsabilità degli organi sociali, la configurabilità dell'inosservanza del dovere di vigilanza, imposto ai sindaci dall'art. 2407, secondo comma, cod. civ., non richiede l'individuazione di specifici comportamenti che si pongano espressamente in contrasto con tale dovere, ma è sufficiente che essi non abbiano rilevato una macroscopica violazione o comunque non abbiano in alcun modo reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità, così da non assolvere l'incarico con diligenza, correttezza e buona fede, eventualmente anche segnalando all'assemblea le irregolarità di gestione riscontrate o denunciando i fatti al P.M. per consentirgli di provvedere ai sensi dell'art. 2409 cod. civ.”*⁴³.

L'omessa convocazione dell'assemblea dei soci, infine, nei casi previsti dalla legge, tra cui rientrano le fattispecie descritte dagli artt. 2406, 2° comma, c.c. e 2408, 2° comma c.c., è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria, contemplata dall'art. 2631 c.c.⁴⁴, il quale dispone: *“Gli amministratori e i sindaci che omettono di convocare l'assemblea dei soci nei casi previsti dalla legge o dallo statuto, nei termini ivi previsti, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.032 euro a 6.197 euro”*.

⁴³ Cass. Civ., Sez. I, 13 giugno 2014, n. 13517, in banca dati *DeJure*, Giuffrè, disponibile su www.iusexplorer.it.

⁴⁴ La nuova formulazione dell'art. 2631 c.c., introdotta dal D.lgs. 11 aprile 2002, n. 61, ha trasformato la fattispecie di reato in illecito amministrativo.



I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL CREDITO DI IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Irene Giusti

ABSTRACT

Si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015 contenente prime valutazioni e indicazioni interpretative relative alla disciplina del nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 così come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e alla Circolare FNC del 15 ottobre 2015 riguardante le misure recate dal Decreto attuativo del 27 maggio 2015 del Ministro dell'economia e delle finanze (emanato di concerto con il Ministro dello sviluppo economico) con annessa un'analisi critica delle stesse, al fine di illustrare i chiarimenti apportati dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016.

Scopo precipuo del presente documento è, pertanto, quello di evidenziare esclusivamente le precisazioni contenute nella detta circolare che interessano quei profili del beneficio de quo che risultavano privi di espressa disciplina normativa ovvero di controversa interpretazione anche a seguito dell'emanazione del Decreto attuativo.

La circolare oggetto di trattazione completa, così, la disciplina del credito di imposta in esame permettendo alle imprese di programmare i piani di investimento in attività di ricerca e sviluppo in un contesto normativo tendenzialmente chiaro e certo.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito soggettivo di applicazione. – 3. Ambito oggettivo di applicazione. – 3.1. Attività ammissibili. – 3.2. Spese ammissibili. – 4. Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio. – 5. Documentazione e controlli.

1. Premessa

In data 16 marzo 2016 l'Agenzia delle entrate ha emanato la corposa circolare n. 5/E (di seguito "la circolare") riguardante il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (c.d. Decreto destinazione Italia), così come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, c.d. Legge di Stabilità 2015 (di seguito, "articolo 3").

La circolare si pone al termine di un *iter* che ha progressivamente condotto a definire e chiarire la disciplina applicabile alla misura agevolativa *de qua*, la quale, così come delineata dalla norma primaria, presentava non pochi aspetti controversi e profili di incertezza: a seguito della completa riscrittura dell'articolo 3 ad opera della Legge di Stabilità 2015, infatti, in data 29 luglio 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale (G.U. n. 174) il Decreto del 27 maggio 2015 del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico (di seguito "Decreto attuativo") recante le disposizioni applicative necessarie per poter dare attuazione alla misura in argomento nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, le cause di decadenza e di revoca del beneficio e le modalità di restituzione del credito di imposta indebitamente fruito. Tuttavia, nonostante l'emanazione del Decreto attuativo permanevano dubbi sia di carattere interpretativo che

applicativo di rilevante portata relativi, ad esempio, all'estensione dell'ambito di applicazione soggettivo alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti e alle reti di imprese oppure alla forma e al contenuto della certificazione della documentazione da predisporre ai fini del controllo sulla fruizione del beneficio; dubbi risolti dalla circolare che, così, ora permette alle imprese di programmare i piani di investimento in attività di ricerca e sviluppo in un contesto normativo tendenzialmente chiaro e certo.

Orbene, in occasione dell'emanazione della circolare dell'Agenzia delle entrate, si è ritenuto necessario redigere il presente documento, con il quale si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015¹ contenente prime valutazioni e indicazioni interpretative relative alla disciplina del nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e alla Circolare FNC del 15 ottobre 2015² riguardante le misure recate dal Decreto attuativo con annessa un'analisi critica delle stesse, al fine di illustrare i chiarimenti apportati dal citato documento di prassi.

Come si vedrà diffusamente nel prosieguo, l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle entrate è improntato all'apertura e all'accoglimento delle richieste di chiarimenti ufficiali pervenuti dagli operatori del settore e dagli interpreti, come la stessa FNC, e ciò non può che essere valutato favorevolmente stante la necessità di garantire la più ampia ed effettiva fruizione possibile del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Proprio nell'ottica di incentivare le attività di ricerca e sviluppo nelle diverse fasi del loro svolgimento, giova ricordare che al credito di imposta *de quo* va ad affiancarsi, quando ne ricorrono i presupposti, il c.d. regime di *patent box* di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45 della Legge di Stabilità 2015 il quale consiste nella detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico diretto o indiretto di alcuni beni immateriali (i.e. marchi, brevetti industriali, *software* protetto da *copyright*, disegni e modelli, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili) ottenuti dall'attività di ricerca a condizione che l'impresa continui a svolgere attività di ricerca e sviluppo ai fini del mantenimento, dello sviluppo e dell'accrescimento degli stessi. In argomento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della determinazione della quota che può fruire della detassazione nel regime di *patent box*

Da ultimo, si precisa che la scelta di metodo adottata nella redazione del presente documento è stata quella di trattare esclusivamente quei profili del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo che risultavano avvolti da un alone di incertezza anche dopo la pubblicazione del Decreto attuativo e che sono stati oggetto degli auspicati chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate. Per la disamina di tutti gli altri aspetti della disciplina della misura agevolativa si rinvia a quanto illustrato e analizzato nelle sopracitate circolari della FNC, delle quali il presente documento rappresenta il completamento.

¹ La Circolare FNC “*Il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo*” del 28 febbraio 2015 è reperibile al seguente link: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/739>

² La Circolare FNC “*Il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo alla luce del decreto attuativo*” del 15 ottobre 2015 è reperibile al seguente link: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/870>

2. Ambito soggettivo di applicazione

Come è noto, dall'articolo 3, comma 1 e dall'articolo 3 del Decreto attuativo si evince che il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo rappresenta una misura generale in favore di tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché del regime contabile adottato che effettuino investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 (i.e. esercizi dal 2015 al 2019 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare); si rileva altresì che, non ponendo la norma primaria alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività di impresa possono beneficiare del credito di imposta anche le imprese che intraprendono l'attività a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Orbene, come evidenziato nella Circolare FNC del 15 ottobre 2015³, la mera riproduzione del testo della norma primaria nell'articolo 3 del Decreto attuativo aveva comportato che i dubbi interpretativi sorti in occasione di prima disamina della novella normativa apportata dalla Legge di Stabilità 2015, riguardanti l'inclusione o meno nel novero dei soggetti beneficiari delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, dei consorzi e reti di imprese e dei soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi⁴ fossero stati fugati solo in parte.

Ebbene, l'Agenzia delle entrate nella circolare in commento ha provveduto a chiarire i sopra riportati dubbi interpretativi.

In particolare, con riferimento alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ne è stata stabilita l'inclusione tra i soggetti beneficiari (e ciò in linea con quanto sostenuto nelle circolari FNC); per quanto riguarda i consorzi e le reti di imprese è stato precisato che devono esseri ricompresi, anch'essi, nel novero dei soggetti beneficiari, sebbene vi fossero ragioni che deponevano a favore della tesi contraria⁵.

In argomento, l'Agenzia delle entrate, riprendendo i chiarimenti effettuati nelle circolari n. 4/E del 15 febbraio 2011 e n. 20/E del 18 giugno 2013, ha ricordato la divisione della categoria delle reti di imprese nelle sotto-categorie delle "reti-soggetto" e delle "reti-contratto". La prima sotto-categoria, caratterizzata dall'attribuzione della soggettività tributaria, figura, ai fini delle imposte sui redditi, tra gli enti commerciali ovvero non commerciali ex articolo 73, comma 1, lettere b) e c); la seconda sotto-categoria, non assurgendo a soggetto, è caratterizzata dall'autonomia dei singoli partecipanti alla rete con la

³ Par. 2.1.

⁴ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.1.

⁵ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.1. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.1. laddove si era asserito che la tesi contraria all'inclusione dei consorzi e delle reti di imprese nel novero dei soggetti beneficiari si ricavava sia dal silenzio del Legislatore, considerato che quando aveva avuto intenzione di includere i detti soggetti nell'ambito di applicazione di una misura agevolativa lo aveva previsto espressamente (si veda l'articolo 3, comma 3 nella versione previgente a quello novellato dalla Legge di Stabilità 2015), sia dalla considerazione che nell'ipotesi in cui la *voluntas legis* fosse stata quella di includere (implicitamente) i medesimi nell'ambito di applicazione del credito di imposta sarebbe stato necessario precisare nel Decreto attuativo i criteri sulla base dei quali ripartire il beneficio tra i partecipanti ai consorzi o alle reti di imprese.

conseguenza che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete. Ciò comporta che le singole imprese hanno diritto al credito di imposta in relazione ai costi eleggibili a loro fatturati o “ribaltati” dall’impresa “capofila”.

Con riferimento, infine, ai soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi l’Agenzia delle entrate, nell’ambito della trattazione dei costi eleggibili, in particolare per contratti di ricerca c.d. *extra – muros* e non dei soggetti beneficiari, ne afferma l’esclusione dall’ambito di applicazione del beneficio, trasponendo nella circolare il testo della Relazione illustrativa al Decreto attuativo.

Ebbene, in questa sede non può che ribadirsi la posizione espressa nelle circolari FNC⁶ laddove si è evidenziato come una tale esclusione, derivante, peraltro, da una poco ortodossa forzatura del dato normativo da parte della Relazione illustrativa, rappresenti l’aspetto di maggiore criticità rinvenibile nella disciplina del credito di imposta *de quo*; aspetto di criticità che si auspica venga sanato nella prossima Legge di Stabilità al fine di rendere la misura agevolativa in esame uno strumento per incentivare l’attività di ricerca e sviluppo in sé e per sé considerata e per aumentare la competitività nazionale nell’attrarre investimenti, senza restrizioni prive di giustificazioni di tipo giuridico e sistematico

Da ultimo, l’Agenzia delle entrate ha precisato che sono ritenute escluse dal perimetro soggettivo di applicazione del beneficio anche i soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell’esercizio dell’attività economica (e.g. fallimento e liquidazione coatta amministrativa).

3. Ambito oggettivo di applicazione

3.1. Attività ammissibili

Con riferimento alle attività ammissibili al credito di imposta in oggetto, la circolare contiene importanti precisazioni, la prima delle quali riguarda la determinazione degli ambiti in cui possono svolgersi le attività di ricerca e sviluppo elencate dall’articolo 3, commi 4 e 5 e dall’articolo 2 del Decreto attuativo⁷, ambiti anche diversi da quello scientifico e tecnologico, considerato che le indicate attività sono volte “*all’acquisizione di nuove conoscenze, all’accrescimento di quelle esistenti e all’utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni*”.

Un’ulteriore precisazione è quella relativa agli studi di fattibilità i quali, pur se inseriti dall’articolo 2, comma 1, lettere a) del Decreto attuativo tra le attività ammissibili rientranti nell’ambito dello “sviluppo sperimentale”, possono costituire attività ammissibili anche se svolti nei diversi ambiti della ricerca fondamentale e della ricerca industriale purché non siano destinati ad uso commerciale.

Un chiarimento di rilevante portata è, infine, quello riguardante la definizione in negativo di attività di ricerca e sviluppo ovverosia che, ex articolo 3, comma 5 e articolo 2 del Decreto attuativo, non sono considerate tali le “*modifiche ordinarie e periodiche*”: questa locuzione

⁶ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.1. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.1.

⁷ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.2. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.2..

non permetteva, per la sua genericità, di conferire alle stessa un contenuto certo, lasciando margini interpretativi eccessivamente ampi agli operatori del settore e alle imprese⁸. Ebbene, la circolare ha specificato che con “*modifiche ordinarie e periodiche*” si intendono le modifiche non significative di prodotti e di processi, quali, ad esempio, le modifiche stagionali, le modifiche di *design* di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall’utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati.

Orbene, è di tutta evidenza che la peculiarità di talune attività aziendali potrebbe comportare la difficoltà di ricondurre, con un ragionevole grado di certezza, le medesime alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili. A tal riguardo, la circolare ha evidenziato che i soggetti interessati potranno presentare un’istanza di interpello ex articolo 11, Legge 27 luglio 2000, n. 212 (di seguito, “articolo 11”) all’Agenzia delle entrate che provvederà ad acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo economico, il quale è competente ad effettuare i necessari accertamenti tecnici.

In argomento si ritiene opportuno sottolineare che la possibilità di elevare istanze di interpello aventi quale oggetto principale la controversa qualificazione normativa di elementi di fatto, laddove il dubbio sull’interpretazione di disposizioni normative lascia spazio al dubbio sulla qualificazione della fattispecie concreta, è stata introdotta in via generale dal Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, Titolo I, rubricato, appunto, “*Revisione della disciplina degli interpelli*”.

L’interpello appena descritto è il c.d. interpello qualificatorio ex articolo 11, comma 1, lettera a), una delle forme (le altre sono, l’interpello ordinario “puro” ex articolo 11, comma 1, lettera a), l’interpello probatorio ex articolo 11, comma 1, lettera b), l’interpello antiabuso ex articolo 11, comma 1, lettera c) e l’interpello “disapplicativo” ex articolo 11, comma 2) in cui può, con l’entrata in vigore della novella normativa citata, articolarsi l’istituto dell’interpello. Ebbene, l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 ha specificato che, in presenza di disposizioni di rilevanza pluridisciplinare, quali quelle riguardanti talune misure agevolative, la stessa Agenzia delle entrate potrà raggiungere accordi specifici con le altre Amministrazioni dello Stato alla luce dei quali, in caso di presentazione di un’istanza di interpello che presupponga un accertamento tecnico, sarà l’Agenzia ad attivarsi per ottenere il parere dell’Amministrazione competente, sgravando in tal modo il contribuente dall’onere di ottenere il detto parere e allegarlo all’istanza di interpello. Un accordo di tal fatta è proprio quello intervenuto tra l’Agenzia delle entrate e il Ministero dello Sviluppo Economico in relazione al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

3.2. *Spese ammissibili*

La disamina circa l’ambito oggettivo di applicazione della misura agevolativa *de qua* si conclude con l’illustrazione dei chiarimenti effettuati dall’Agenzia delle entrate con riferimento alle spese ammissibili ai fini delle determinazione del credito di imposta, spese

⁸ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.2. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.2..

elencate, lo si ricorda, precipuamente dall'articolo 3, comma 6 e dall'articolo 4 del Decreto attuativo.

In primo luogo, giova rilevare che nella circolare in commento l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i costi elencati dalle disposizioni normative citate sono ammissibili indipendentemente dal trattamento contabile e, quindi, dall'eventuale capitalizzazione degli stessi.

In secondo luogo, è stato precisato che il criterio di imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza del credito di imposta (i.e., come già affermato in precedenza⁹, dal periodo di imposta successo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019) ex articolo 109 del Decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR") (così come stabilito dall'articolo 4, comma 1 del Decreto attuativo) è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, compresi i costi capitalizzati, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regole per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito o meno, come ad esempio i soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale o forfettaria, nonché quelli che redigono il bilancio in conformità ai principi contabili internazionali.

Nel computo degli investimenti agevolabili rientrano tutti quelli effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio a prescindere dal momento in cui sono state iniziate le attività di ricerca; momento che, pertanto, può collocarsi anche nel periodo antecedente a quello suddetto.

Orbene, per completezza espositiva, si riportano di seguito i costi ammissibili con i relativi chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle entrate:

- a) i costi relativi al personale altamente qualificato in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 annesso al decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, che sia 1) dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del Decreto attuativo con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero 2) in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa.

A tal proposito, nella circolare è stato precisato che i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione, tali da rendere impossibile la configurazione di un'attività "alle dipendenze" dell'impresa, possono rientrare nella categoria di costi ammissibili relativi alla c.d. ricerca "*extra – muros*" sub lettera c) (vedi *infra* in questo paragrafo).

⁹ Vedi *supra*, par. 2.

Con riferimento all'attività di ricerca svolta dall'amministratore della società beneficiaria è stato evidenziato che sono ammessi i costi effettivamente sostenuti in relazione ad un eventuale contratto di lavoro dipendente stipulato con l'amministratore che svolge attività di ricerca e sviluppo ovvero i compensi corrisposti allo stesso, non dipendente dell'impresa, che svolge le dette attività.

Per ciò che concerne i sopraelencati titoli di cui devono risultare in possesso i dipendenti ovvero i collaboratori dell'impresa ai fini dell'ammissibilità dei costi relativi è stato chiarito che non è necessario che il titolo sia conseguito in una materia attinente all'attività di ricerca in cui il dipendente/collaboratore è impiegato, né che sia iscritto ad un albo professionale.

Non possono essere ricompresi tra i costi per il personale altamente qualificato, quelli per il personale "tecnico", ovvero sia per il personale non in possesso dei titoli normativamente richiesti, i quali, tuttavia, qualora ne ricorrano i presupposti, potranno rientrare tra i costi per "competenze tecniche" sub lettera d) (vedi *infra* in questo paragrafo).

Per costo relativo al personale altamente qualificato si intende il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, intendendo come tale l'importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge, in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

Per il personale in rapporto di collaborazione è stato chiarito che i compensi corrisposti vanno assunti al netto dell'IVA e al lordo dei contributi previdenziali aggiuntivi professionali riaddebitati in fattura nonché delle ritenute di acconto.

Infine, considerato che, come è noto, il credito di imposta in argomento si determina sulla base della spesa incrementale rispetto alla media della medesima spesa sostenuta nei tre periodi di imposta precedenti a quelli di vigenza del credito di imposta stesso, risulta agevolabile non solo l'incremento di spesa derivante dall'assunzione di nuovo personale altamente qualificato ma anche quello attribuibile ad un maggior impiego, in termini di ore lavorate ovvero in termini di retribuzione/corrispettivo della collaborazione, nelle attività di ricerca del personale altamente qualificato già in organico presso l'impresa beneficiaria;

- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo ((i.e. in relazione alla percentuale di utilizzo del bene nell'attività di ricerca e al periodo di tempo di utilizzo nell'arco di un anno) e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai fini dell'ammissibilità dei predetti costi, gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo. Nel caso di

acquisizione degli stessi mediante locazione finanziaria, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del TUIR, in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo.

Per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene, che, ai fini dei controlli previsti dall'articolo 8 del Decreto attuativo, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

Orbene, nella circolare è stato precisato che ai fini del calcolo del costo ammissibile è ininfluenza il modo in cui è avvenuta l'imputazione contabile di eventuali contributi in precedenza ricevuti dall'impresa per l'acquisto dei beni, in quanto la quota di ammortamento sarà sempre calcolata al lordo dei contributi stessi. Tale considerazione vale, altresì, con riferimento ad eventuali misure fiscali di favore concesse in relazione all'acquisto del bene.

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, evidenziato che ai fini della determinazione delle quote di ammortamento rilevanti ai fini del beneficio non rileva la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi di cui all'articolo 1, commi da 91 a 94, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 atteso che tale misura è diretta ad agevolare l'acquisto dei predetti beni, non incrementandone il valore ma riducendone l'incidenza del costo gravante sul soggetto beneficiario;

- c) spese relative a contratti di ricerca (c.d. ricerca "extra-muros") stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le *start-up* innovative di cui all'art. 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Ai fini dell'ammissibilità di tali costi i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Con riferimento ai costi relativi alla c.d. ricerca "extra-muros" la circolare, riprendendo quanto affermato nella Relazione illustrativa al Decreto attuativo, ha precisato che la detta ricerca "*si identifica con quella commissionata ad università [...] nonché "ad altri soggetti" [...]"* pertanto possono essere agevolabili quali costi per la ricerca contrattuale "*anche i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione*".

Tale precisazione è di rilevante portata e parrebbe discendere dall'"interpretazione" conferita dalla Relazione illustrativa al Decreto attuativo al sintagma "*altre imprese*" utilizzato nella definizione normativa di spese relative alla c.d. ricerca *extra-muros* ex articolo 3, comma 6, lettera c) e ex articolo 4, comma 1, lettera c) del citato Decreto attuativo. In luogo del suindicato sintagma, infatti, nella citata Relazione illustrativa è stato utilizzato il sintagma "*altri soggetti*", il quale è stato richiamato nella circolare in

esame al fine di ricomprensivi i professionisti che svolgono attività di ricerca e sviluppo non “alle dipendenze” dell’impresa committente ma con autonomia di mezzi e organizzazione.

I costi sostenuti dalle imprese con riferimento a contratti conclusi con professionisti incaricati di svolgere attività di ricerca e sviluppo, pertanto, risultano agevolabili al pari di quelli sostenuti con riferimento a contratti conclusi con università, enti di ricerca e organismi equiparati.

Avuto riguardo, invece, ai costi relativi alla ricerca infra-gruppo, la circolare ha chiarito che l’individuazione della nozione di controllo rilevante ai fini della perimetrazione del gruppo è quella ex articolo 2359, commi 1 e 2, c.c.; ai fini di tale nozione si considera, altresì, l’ipotesi in cui il controllo sia da ricondurre ad una medesima persona fisica, tenendo conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell’imprenditore, ex articolo 5, comma 5 del TUIR.

Per ciò che concerne la condizione relativa alla residenza o alla localizzazione in Stati membri UE, in Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europea (SEE) ovvero in paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, del soggetto commissionario è stato precisato che la medesima condizione non è posta in relazione alla ricerca commissionata a università, enti di ricerca e organismi equiparati e che nell’ipotesi di ricerca subappaltata deve essere verificata in capo all’impresa che svolge effettivamente l’attività di ricerca.

Sempre nell’ipotesi di subappalto dell’attività di ricerca, il beneficio spetta esclusivamente al primo committente, il quale rappresenta il soggetto che si assume il rischio per l’attività svolta e ne sostiene i relativi costi.

Ulteriori condizioni che devono verificarsi affinché i costi per la c.d. ricerca “*extra-muros*” siano da considerarsi eleggibili ai fini del beneficio in argomento consistono nella coerenza tra l’impegno assunto dal soggetto commissionario e l’attività da questi effettivamente svolta e nel necessario inserimento nel contratto di ricerca dell’impegno, gravante ovviamente sul soggetto commissionario, a svolgere direttamente o indirettamente attività di ricerca e sviluppo ammissibili ai fini del credito di imposta e l’individuazione del soggetto committente quale effettivo beneficiario delle suddette attività.

Ulteriori precisazioni in merito alla categoria di costi in esame consistono nell’applicabilità ai medesimi costi delle considerazioni svolte dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 51/E del 28 novembre 2011¹⁰ (nella quale era stato affermato che tali costi sono ammissibili “*nella misura congrua e pertinente*” purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti “*nell’ambito di un’operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione*”) e dell’articolo 109 del TUIR; essendo costi di competenza, inoltre, rilevano a prescindere dalla data di stipula del contratto, quindi può risultare ammissibile anche quella parte di costi sostenuti nel

¹⁰ Tale circolare era stata emanata a commento del credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca ex articolo 1 del Decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70

periodo di vigenza del credito di importa relativi ad attività di ricerca e sviluppo commissionata anteriormente al medesimo;

- d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Con riferimento a tale categoria di costi l'Agenzia delle entrate ha in primo luogo precisato che vi rientrano, come evidenziato in precedenza (vedi *supra* in questo paragrafo) i costi per il personale tecnico impiegato nelle attività di ricerca ammissibili; in secondo luogo è stata definita la nozione di "privativa industriale" la quale, variando a seconda del diritto industriale dei paesi concedenti la privativa, deve essere determinata in relazione alla tipologia sostanziale di privativa descritta dalla norma di riferimento.

I costi per privative industriali rilevano sia nel caso di produzione interna che di acquisto da terzi; nel primo caso rilevano tutti i costi, nel secondo caso il costo di acquisto determinato ex articolo 110, comma 1 del TUIR, rileva nel periodo di imposta individuato ex articolo 109, comma 2 del TUIR. Sempre in quest'ultima ipotesi, occorre rilevare che qualora si tratti di costi infra-gruppo, questi sono suscettibili di sindacato di antieconomicità da parte dell'Amministrazione finanziaria nonché assoggettati alla regole in materia di *transfer pricing* nel caso i medesimi costi derivino da operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato appartenenti al medesimo gruppo.

Da ultimo, appare opportuno solo ricordare che oltre ai costi sopraelencati, risultano ammissibili, entro il limite massimo di euro 5mila per ogni periodo di imposta per il quale si intende fruire del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, anche le spese per attività di certificazione contabile sostenute dalle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Orbene, è stato chiarito che il suddetto contributo per le spese di certificazione contabile si aggiunge al credito di imposta spettante e concorre alla determinazione dell'importo massimo annuale di euro 5 milioni ex articolo 3, comma 3.

4. Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio

La circolare in esame contiene importanti precisazioni riguardanti la modalità di determinazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e le condizioni per l'utilizzo dello stesso¹¹.

In particolare, con riferimento al primo dei suddetti profili, è stato chiarito che:

- i criteri adottati per la individuazione e la determinazione delle spese ammissibili valgono anche per le spese dei tre esercizi precedenti al periodo di vigenza della misura agevolativa ai fini del calcolo della media (la quale, giova ribadirlo, è fissa) di riferimento;

¹¹ Per l'illustrazione e la completa disamina della modalità di determinazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e delle condizioni per la fruizione dello stesso si rinvia, come per gli ulteriori aspetti di cui non è stata riprodotta la trattazione nel presente documento, alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 3 e 4 e alla Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 3.

- la soglia minima di investimento pari ad euro 30mila, quale condizione di accesso al beneficio, non rileva ai fini del calcolo della media di riferimento, nella quale, pertanto, assumono rilevanza anche gli investimenti di importo inferiore al detto ammontare;
- per le imprese in attività da meno di tre periodi di imposta, le quali come è evidente sono prive del triennio per il calcolo della media di riferimento, ai fini della determinazione della spesa incrementale complessiva e della spesa incrementale agevolabile occorre far riferimento all'ammontare di spese realizzate nell'arco temporale compreso tra il periodo di imposta in corso alla data di costituzione dell'impresa e il periodo di imposta precedente a quello di prima applicazione del beneficio;
- considerata l'assenza di una condizione relativa alla data di inizio dell'attività di impresa, possono fruire della misura agevolativa anche i soggetti costituitisi durante il periodo di vigenza della medesima, i quali, per essere considerati neocostituiti ai fini che qui interessano, devono manifestare l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una precedente attività in capo ad un nuovo soggetto. È di tutta evidenza che sottesa a tale precisazione vi sia una finalità anti-abuso la quale è stata, peraltro, esplicitata dall'Agenzia delle entrate laddove ha evidenziato la possibilità di assoggettare ad un sindacato anti-abuso ex articolo 10 –bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 le ipotesi di costituzione di imprese durante il periodo di vigenza del beneficio a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale;

Avuto riguardo, invece, al secondo dei profili sopraindicati, è stato precisato che:

- nell'eventualità in cui il credito di imposta in argomento non sia stato utilizzato (esclusivamente in compensazione "orizzontale" ex articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) nel periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi (il quale, lo si ricorda, costituisce il periodo a decorrere dal quale è possibile utilizzare il credito di imposta), l'ammontare residuo potrà essere utilizzato secondo le modalità ordinarie (*i.e.* in compensazione);
- il credito di imposta deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo di imposta nel corso del quale lo stesso è maturato e, quindi, relativamente al periodo di imposta in cui sono state sostenute le spese ammissibili, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione dei redditi relativi ai periodi di imposta successivi fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

5. Documentazione e controlli

Come è noto¹², la vigente disciplina dei controlli sulla fruizione del credito di imposta per

¹² Per l'illustrazione della disciplina dei controlli e degli adempimenti documentali gravanti sui soggetti beneficiari del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo si rinvia alla Circolare FNC del 28 febbraio

attività di ricerca e sviluppo, sull'ammissibilità delle attività e dei costi nonché sulla sussistenza della condizioni normativamente richieste, ex articolo 3, commi da 10 a 12 ed ex articoli 7 e 8 del Decreto attuativo, prevede esclusivamente controlli *ex post*, stante l'automaticità del riconoscimento del credito in oggetto.

Tali controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata (da allegarsi al bilancio) dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali di cui al Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, salvo non si tratti di imprese con bilancio certificato.

Tale obbligo è previsto anche con riferimento alle imprese non soggette alla revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale le quali, lo si ribadisce, possono includere le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile nel novero delle spese ammissibili al credito di imposta entro il limite massimo di euro 5 mila.

Orbene, la circolare contiene utili precisazioni relative a taluni aspetti degli obblighi documentali gravanti sui soggetti beneficiari che non erano stati oggetto di espressa disciplina da parte sia della norma primaria sia, soprattutto, da parte del Decreto attuativo; in particolare, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- gli obblighi documentali sussistono non solo con riferimento agli investimenti effettuati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono fruire del beneficio ma anche con riferimento agli investimenti effettuati nei tre periodi di imposta precedenti al periodo di vigenza del medesimo ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta;
- la certificazione può essere redatta in forma libera ma deve riportare un contenuto minimo necessario il quale deve consistere nell'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti;
- la documentazione contabile deve essere conservata ed esibita unitamente al bilancio, pertanto, deve essere certificata entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dall'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo;
- la documentazione contabile idonea a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è determinato il credito di imposta deve essere conservata, ex articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per cinque anni ovvero per sette anni nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, considerando come *dies a quo* per il computo dei suddetti termini il periodo nel quale è avvenuta la presentazione della dichiarazione (ovvero quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito. Sul punto, appare opportuno rilevare che quanto sopra affermato, il quale è il portato del citato articolo 43, come novellato dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 2018, articolo 1, comma 131,

vale per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 (che ai fini che qui interessano consiste, come si è visto, nel periodo di imposta in cui si conclude l'utilizzo del credito) e ai periodi successivi. Per i periodi di imposta precedenti, valgono i previgenti termini previsti dall'articolo 43 citato e quindi, quattro anni ovvero cinque anni in caso di dichiarazione omessa o nulla;

- per ciò che concerne le spese per competenze tecniche, tra le quali rientrano quelle per personale tecnico, l'impresa devono predisporre la medesima documentazione prevista per le spese relative al personale altamente qualificato; per le spese per privative industriali acquisite da terzi le imprese dovranno predisporre quale documentazione i relativi contratti e una relazione firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce; per le spese per privative industriali prodotte internamente, invece, le imprese dovranno predisporre un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti;
- oltre alla documentazione comprovante l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza dei costi sostenuti, le imprese devono predisporre un prospetto con l'elencazione analitica dei medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti al periodo di vigenza del beneficio ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta;

Da ultimo, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che qualora a seguito dell'attività di controllo sulla sussistenza e sull'utilizzo del credito di imposta si accerti un utilizzo del medesimo in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, risulterà applicabile la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato ex articolo 13, comma 4, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471; qualora, invece, si accerti l'inesistenza del credito di imposta (per inesistenza si intende la mancanza in tutto o in parte del presupposto costitutivo, mancanza che non è suscettibile di rilevazione mediante i controlli ex articoli 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ed ex articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) risulterà applicabile la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso ex articolo 13, comma 5, del citato Decreto legislativo.



SOCIETÀ DI FATTO: ORIENTAMENTI RECENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

Maria Adele Morelli

Con la recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze n. 375 del 21 gennaio 2016 (depositata il 25 febbraio 2016) la giurisprudenza di merito è tornata ad occuparsi del tema della qualificazione, ai fini fiscali, della società di fatto.

Nella controversia sottoposta all'esame della Commissione, l'Amministrazione finanziaria ricorrente sosteneva l'esistenza di una holding di fatto, di cui i soci, legati da vincoli familiari, già amministratori di altre società, regolarmente costituite, *“attraverso una gestione autonoma e trasversale delle società coinvolte, perseguivano obiettivi comuni a proprio vantaggio anche a scapito delle altre società amministrate”*. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria, dopo aver dimostrato l'esistenza di un fondo comune, della gestione collettiva da parte dei presunti soci dell'attività finanziaria, dell'alea comune nei guadagni e delle perdite in capo agli stessi, deduceva l'esistenza della società di fatto. In subordine, l'ufficio richiedeva che *“quand'anche fosse esclusa la presenza della società di fatto [deve] dovesse di conseguenza ritenersi comunque riferita individualmente ad ogni ipotizzato socio l'avvenuto svolgimento dell'attività economica produttiva di reddito imponibile (...)”*.

I contribuenti si difendevano giustificando il coinvolgimento reciproco nelle operazioni sintomatiche dell'esistenza della società di fatto con il legame familiare tra di loro intercorrente, valorizzando la differenza tra *affectio familiaris* e *affectio societatis*, contestando, inoltre, l'esistenza della società di fatto per mancanza degli elementi costitutivi della stessa.

La predetta statuizione della CTR ha invece accertato l'esistenza della società di fatto tra i predetti familiari, in applicazione di principi ormai consolidati dalla giurisprudenza di legittimità in materia che si vogliono qui brevemente ripercorrere.

È bene fin da ora ricordare che *“la fattispecie della società di fatto¹ interessa il diritto soltanto perché crea i problemi giuridici della responsabilità verso i terzi e della destinazione dei beni acquistati o creati”²*. In definitiva, il problema dell'esistenza o meno della società di fatto si pone non tanto in fase genetica o esecutiva, ma in fase patologica, nei rapporti interni ovvero nei rapporti esterni.

¹Il contratto di società è un contratto a forma libera, di conseguenza, il consenso delle parti può essere manifestato con qualsiasi mezzo idoneo e, quindi, anche per *facta concludentia*. Non costituendo un particolare tipo di società ma una semplice qualificazione, la società di fatto è soggetta alla disciplina della società semplice o della s.n.c. irregolare, nell'ipotesi in cui eserciti attività d'impresa. La società irregolare, a sua volta, si configura allorché siano omessi gli adempimenti pubblicitari previsti dall'art. 2297 c.c. e 2317 c.c., in seguito alla costituzione, rispettivamente, di una s.n.c. e di una s.a.s., con la conseguenza che le stesse saranno assoggettate al più ridotto grado di autonomia previsto per le società semplici. Sul punto, MARASA', *“Le società. Le società in generale”*, 2° ed., in *Tratt. Iudica-Zatti*, Milano, 2000, pag.182. L'Autore sottolinea che *“la società semplice e la s.n.c. sono privi di requisiti costitutivi autonomi rispetto quelli caratterizzanti il modello generale dell'art. 2247 c.c., ove si riscontri un comportamento concludente conforme a tale modello generale (cioè, caratterizzato dall'utilizzazione di più conferimenti per l'esercizio in comune di un'attività economica con la divisione degli utili) scatterà la qualificazione e la disciplina della società in nome collettivo irregolare, se l'attività economica svolta è commerciale, la disciplina della società semplice se l'attività non è commerciale”*. La società di fatto si distingue, inoltre, dalla società occulta, in quanto quest'ultima corrisponde alla *“società costituita con l'espressa e concorde volontà dei soci di non rivelarne l'esistenza all'esterno”*, così, CAMPOBASSO, *“Diritto commerciale. Diritto delle società.”*, 9° ed., vol. 2, Torino, 2015, pag. 60.

²SACCO, *“Sulla società di fatto”*, in *Rivista di diritto civile*, 1995, vol. 41, fasc. 1, pag. 59.

Gli elementi costitutivi della società di fatto da accertare sempre e solo giudizialmente, al pari delle altre società personali, saranno quelli menzionati dall'art. 2247 c.c. e quindi: *i)* il conferimento di beni e servizi; *ii)* l'esercizio in comune di attività economica; *iii)* la divisione degli utili derivanti dall'esercizio di tale attività.

È utile notare che non vi è perfetta coincidenza tra la nozione di impresa, desumibile dall'art. 2082 c.c. e di attività economica oggetto del contratto di società ai sensi dell'art. 2247 c.c.³.

Che ai fini della prova dell'esistenza di una società di fatto occorra avere riguardo ai requisiti richiesti dall'art. 2247 c.c. e non a quelli richiesti dall'art. 2082 c.c. è oggi un principio pressoché acquisito dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina, sia in ambito più strettamente civilistico che in materia tributaria.

Sotto quest'ultimo punto di vista, infatti, la Suprema Corte ha affermato, a più riprese, che l'indagine sulla sussistenza dei presupposti per l'imposizione nei confronti di una società di fatto non va condotta con riguardo ai requisiti dell'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività, assunti dall'art. 2082 c.c., quali indici della professionalità necessaria per l'acquisto della qualità di imprenditore individuale, ma con riferimento a quelli richiesti dall'art. 2247 c.c. (intenzionale esercizio in comune tra i soci di un'attività commerciale a scopo di lucro e conferimento a tal fine dei necessari beni o servizi). E ciò in quanto la disciplina tributaria (d.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, comma 3, lett. b, e art. 6, comma 3) richiede, ai fini della tassazione del reddito di una società di fatto, solo la ravvisabilità dell'esercizio di un'attività commerciale; pertanto, la costituzione di una società è ammessa anche per l'esercizio occasionale di attività economiche⁴.

Il problema assume allora valenza probatoria. Sul punto, è ormai assodato il principio che impone un diverso onere probatorio a seconda che l'esistenza della società di fatto assuma rilevanza ai fini della definizione di un rapporto interno o esterno.

Nei rapporti con i terzi è risultato ormai consolidato in giurisprudenza che l'esistenza di una società possa essere dimostrata valorizzando il ricorrere di manifestazioni esterne idonee ad

³Sul punto, GALGANO, *“Le società in genere, le società di persone”*, in *“Trattato di diritto civile e commerciale”*, Milano, 2007, pag.16, per il quale: *“L'elemento dell'esercizio in comune, da parte di due o più persone, di un'attività economica, mette in evidenza il nesso esistente fra il fenomeno della società e il fenomeno dell'impresa: l'esercizio di un'attività economica è, infatti, uno degli elementi della nozione legislativa di imprenditore, che l'art. 2082 definisce appunto come colui che “esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione di beni e servizi”. Rispetto alla nozione legislativa d'imprenditore quella di società presenta un elemento ulteriore, il quale è dato dal fatto che, nell'ipotesi delle società, l'attività economica è esercitata, in comune fra loro “da due o più persone”. È ciò che fa delle società altrettante forme di imprese collettive: il contratto di società si presenta, sotto questo aspetto, come il vincolo contrattuale che unisce fra loro più persone le quali esercitano collettivamente una medesima impresa. Inoltre, l'art. 2247 nel definire le società non dice che essa ha per oggetto l'esercizio, in comune, fra più persone di un'impresa, né riproduce integralmente la nozione di impresa desumibile dall'art. 2082, ma si esprime più sinteticamente, in termini di esercizio in comune di un'attività economica. Di qui il problema di della costituzione di società anche per l'esercizio di attività che sebbene definibili economiche non rivestano però tutti i caratteri dell'attività d'impresa”*.

La discordanza tra le due norme ha dato origine al problema delle cd. *società senza impresa* con riguardo, ad esempio, alle c.d. *“società occasionali”* e alle holding pure, ormai superato dalla considerazione che ai fini dell'attività economica richiesta dall'art. 2247 c.c. non è necessario il ricorrere di tutti i requisiti richiesti dall'art. 2082 c.c..

⁴Cass.Civ., Sez. V, 06 novembre 2002, n. 15538; Cassazione civile, Sez. trib., 31 gennaio 2014, n. 2200; Cass. Civ., Sez V, del 3 febbraio 2014, n. 2272.

ingenerare nei terzi la convinzione dell'esistenza del rapporto sociale⁵. Privilegiando il principio dell'affidamento e della tutela del terzo creditore, la giurisprudenza ricorre al criterio dell'apparenza esonerando i terzi dal dover provare l'esistenza della società, consentendo che coloro che *“si comportano esteriormente come soci vengano ad assumere nei confronti dei terzi la responsabilità tipica del socio anche se un rapporto sociale non è stato mai da essi consapevolmente posto in essere”*⁶.

Nei rapporti interni, diversamente, il giudice deve affidarsi alla individuazione, alla ricostruzione, e, per quanto occorra, alla interpretazione della reale volontà delle parti⁷: occorre provare l'esistenza del rapporto sociale attraverso elementi di fatto, mancando il contratto sociale, ammettendosi peraltro il ricorso alle presunzioni semplici⁸.

Per quanto attiene al profilo probatorio nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, occorre premettere che la rilevanza delle società di fatto a fini fiscali è *“stabile e ordinaria”*⁹. S'intende dire cioè che, differentemente dal diritto civile, il fenomeno delle società di fatto nell'ambito del diritto tributario non è destinato ad assumere rilevanza solo in casi patologici¹⁰.

Le ragioni di tale differenza con il diritto civile risiedono nel fatto che il diritto tributario per sua natura è caratterizzato dalla maggiore sensibilità a fenomeni di fatto, in ossequio al principio di effettività desumibile dall'art. 53 Cost..

È a questo stesso principio che la giurisprudenza e la dottrina¹¹ si rifanno nel momento in cui è necessario pervenire alla dimostrazione della esistenza della società di fatto in materia tributaria: è necessaria la dimostrazione effettiva degli elementi costitutivi della società.

In tal caso, non opera il principio di tutela dell'affidamento dei terzi di buona fede, ma opera l'esigenza di verificare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione delle norme impositive¹².

⁵Sul punto ampiamente, SPATAZZA, *“La società di fatto”*, Vol. 32 di *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, Milano, 1981; COTTINO- WEIGMANN, *“Le società di persone”*, in *“Le società di persone e consorzi”*, Vol. 3, in *Trattato di diritto commerciale*, 2004, Padova, pag. 43.

⁶Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468; Cass. Civ. Sez. I, 26 luglio 1996, n. 6770; Cass. Civ., Sez. I, 29 agosto 1997, n. 8187; Cass. Civ., Sez. I, 12 settembre 1997, n. 9030. Nello stesso senso, Cass. Civ., Sez. I, 05 agosto 1996, n. 7164, per la quale : *“la tutela dei terzi trova infatti applicazione nell'ambito dei rapporti negoziali e fondamento nella buona fede del creditore che abbia fatto non incauto affidamento sulla apparenza di una situazione che per lui comporta una più ampia garanzia patrimoniale. Un tale principio non può quindi costituire il criterio di identificazione del soggetto passivo dell'imposta, poiché al riguardo deve necessariamente prevalere, sulla apparenza, la realtà delle situazioni effettive, né al rapporto di imposta, direttamente fondato sulla previsione normativa, v'è ragione di estendere la esigenza di tutela della buona fede operante nelle relazioni negoziali e a favore del creditore della prestazione”*.

⁷Cass. Civ., Sez. I, 24 maggio 2000, n. 6797; Cass. Civ., Sez. I, 29 agosto 1997, n. 8187; Cass. Civ., Sez. I, 13 maggio 1997 n. 4187.

⁸COTTINO- WEIGMANN, *“Le società di persone”*, Op. cit., pag. 41.

⁹BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, vol. I, 1995, pag. 63.

¹⁰Del resto, in questo settore del diritto, come noto, la società di fatto riceve una sua disciplina ancorché scarna. Si fa riferimento all' *“identificazione”* compiuta dal legislatore tributario della società di fatto con la s.n.c. o la s.a.s., secondo il tipo di attività svolta.

¹¹BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, Op. cit.; pag. 63; CAPULA, *“La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali”*, in *“Rassegna Tributaria”*, n. 5, 2009, pag. 1427; ROVELLI *“Motivazione e prova della società di fatto ai fini IRPEF”*, in *Giur. Trib.*, n. 7, 2000, pag. 580.

Pertanto, la giurisprudenza più recente è ormai unanime nel ritenere che l'“esistenza di una attività imprenditoriale societaria richiede, ai fini fiscali sia il requisito dell'apparenza del vincolo sociale nei confronti dei terzi, quale indice rivelatore della reale esistenza di tale società(cfr. Cass. n. 4415/91), sia l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi di tale vincolo (Cass. n. 27775/2005), che l'Amministrazione può provare anche in via presuntiva (cfr. Cass. n. 10695/97)”¹³.

Di conseguenza, si ritiene che gli elementi che civilisticamente risultano da soli sufficienti a condurre all'emersione della responsabilità dell'apparente socio, ai fini fiscali assumano rilevanza di semplici elementi presuntivi idonei, qualora assistiti dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, a concorrere al raggiungimento della prova dei tre elementi costitutivi della società, più volte citati: *i*) che tutti i soci concorrano, mediante conferimenti, alla formazione del patrimonio sociale; *ii*) che l'attività sia esercitata secondo modalità che consentano di imputarla al gruppo dei soci in quanto tale, prima ancora che a coloro che di esso fanno parte; *iii*) che i risultati, siano essi positivi o negativi, ricadano su tutti i partecipanti alla società^{14 15}.

Nello stesso ordine di idee è il principio giurisprudenziale che impone, ulteriormente, nel caso in cui si assuma l'esistenza di una società di fatto tra familiari, che la prova degli elementi costitutivi della società di fatto da parte dell'Amministrazione sia ancora più rigorosa e tale da escludere che l'eventuale coinvolgimento del familiare sia motivato da mero *affectio familiaris*¹⁶.

Posti questi principi, da ritenersi ormai acclarati, più di recente, con diverse sentenze, la Suprema Corte¹⁷ è giunta ad un'ulteriore statuizione. Data la difficoltà per l'Amministrazione finanziaria di raggiungere la prova dell'esistenza della società di fatto risultano numerosi i casi in cui la società è ritenuta esistente ai fini civilistici e non anche ai fini fiscali; in tali ipotesi, ricorrendone le condizioni, la Suprema Corte consente all'amministrazione di mantenere valido l'accertamento nei confronti dei presunti partecipanti.

Partendo dal presupposto (pacifico) che nell'ipotesi di accertata esistenza di una società di fatto tra più “persone”, queste sono “soggetti passivi” (“*proporzionalmente alla [sua] quota di partecipazione agli utili*” di ognuno) soltanto dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (mentre la società è soggetta passiva dell'ILOR, oggi IRAP), la Suprema Corte ha affermato che “*in ipotesi di accertata inesistenza di quella società, il soggetto passivo di entrambe le imposte per il reddito prodotto dall'attività economica ascritta (in origine) alla società di fatto (risultata inesistente) va individuato (nei limiti quantitativi, ovviamente, della*

¹²Cass. Civ. 24 aprile 1991, n. 4526; Cass. Civ., Sez. I, 16 giugno 1992, n. 7391; Cass.Civ., Sez. I, 19 maggio 1995, n. 5561; Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468.

¹³Cass. Civ., Sez. trib., 17 dicembre 2008 n. 29437.

¹⁴Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468.

¹⁵Elementi richiesti anche al fine di distinguere la società di fatto da altri istituti, quali la semplice comunione anche ereditaria.

¹⁶Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468, con nota di MICELI, “*La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*”, in *Riv. dir. trib.*, fasc.5, 2000, pag. 233.

¹⁷Le tre sentenze “gemelle” della Cass. Civ., Sez. trib., n. 12763, n.12764 e n. 12765 del 10 giugno 2011 e, più di recente, Cass. Civ. Sez. trib., n. 17228 del 12 luglio 2013.

contestazione dell'Ufficio) nella persona cui sia riconducibile quell'attività: la mancanza, nella società di fatto, di una personalità distinta da quella dei (pretesi) soci, infatti, impone di ritenere comunque riferita (già nella contestazione dell'Ufficio) individualmente, quindi anche ad ogni ipotizzato socio, l'avvenuto svolgimento di quell'attività economica produttiva di reddito imponibile e, di conseguenza, l'assunzione ex lege, da parte del medesimo, della qualità di soggetto passivo di entrambe le imposte”.

In sintesi, dunque, a giudizio della Corte di Cassazione, l'annullamento dell'atto di accertamento in capo alla società di fatto, per sua inesistenza, non esclude l'accertamento in capo ai singoli soci per l'attività economica eventualmente svolta. Con la conseguenza che, in primo luogo, gli atti di accertamento notificati ai soci, i quali traevano origine da quello notificato alla società, continuano ad assumere piena validità. In secondo luogo, dal punto di vista delle imposte che normalmente sono imputabili al soggetto economico (come l'IRAP), il soggetto passivo di imposta diventa la persona fisica cui è riconducibile l'attività imprenditoriale.

Pertanto, la Corte di Cassazione ha ritenuto irrilevante che la notificazione dell'atto di accertamento sia avvenuta nei confronti del contribuente quale socio della società di fatto poi ritenuta inesistente (per un reddito da partecipazione), anziché in proprio, quale imprenditore individuale.

La motivazione, a parere della Corte, è da rinvenire nel fatto che è compito del Giudice comunque accertare se le operazioni economiche ascritte alla società, ritenuta inesistente, siano state compiute dai soci singolarmente o anche solo da alcuno di essi¹⁸.

¹⁸I profili problematici scaturenti da tale orientamento sono affrontati approfonditamente da NUSSI, “L'attività di supplenza del giudice tributario oltre i limiti dell'atto impositivo (nuovi paradossi dell'accertamento del reddito di società di persone)”, in *Giur. Trib.*, 2011, vol.18, fasc. 12, pag.1059.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 30 aprile 2016

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

APRILE 2016

DELIBERAZIONE DELLA CORTE DEI CONTI, SEZIONE DELLE AUTONOMIE, N. 11/2016 IN MERITO ALL'APPLICAZIONE DELL'ART. 5, COMMA, DEL D.L. N. 78/2010 AI REVISORI DEI CONTI DEGLI ENTI LOCALI

Laura Pascarella

Consiglieri Delegati CNDCEC

Marcello Marchetti
Giovanni Gerardo Parente

Consigliere Delegato FNC

Michele de Tavonatti



Sommario: 1. Premessa. – 2. Il contesto normativo. – 3. Le pronunce della magistratura contabile. – 4. La circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 33/2011. – 5. Il parere del Ministero dell'Interno del 5 novembre 2015. – 6. La deliberazione n. 569/2015 della Sezione regionale di controllo per il Veneto. – 7. L'indirizzo interpretativo della Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, del 31 marzo 2016. – 8. Conclusioni.

1. Premessa

La Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, si è recentemente pronunciata, con deliberazione n. 11/2016, in merito alla questione di massima sulla corretta interpretazione della disciplina vincolistica contenuta nell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010, intervenendo nell'ambito del dibattito circa l'applicazione, nei confronti dei professionisti che rivestono la carica di revisori dei conti presso un ente territoriale, della disposizione che vieta alle pubbliche amministrazioni la corresponsione di compensi a titolari di cariche elettive per lo svolgimento di qualsiasi incarico, inclusa la partecipazione ad organi collegiali di qualsiasi tipo.

La pronuncia, in controtendenza con la giurisprudenza prevalente delle Sezioni regionali della medesima Corte, segue e si allinea a l'ultimo parere interpretativo reso sulla questione dal Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, con nota del 5 novembre 2015.

2. Il contesto normativo

Ai sensi dell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 *“ferme le incompatibilità previste dalla normativa vigente, nei confronti dei titolari di cariche elettive, lo svolgimento di qualsiasi incarico conferito dalle pubbliche amministrazioni di cui al comma 3 dell'articolo 1 della legge 31 dicembre 2009 n. 196, inclusa la partecipazione ad organi collegiali di qualsiasi tipo, può dar luogo esclusivamente al rimborso delle spese sostenute; eventuali gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta.”*.

Tale disposizione si inserisce nell'ambito dei provvedimenti contenuti nel capo II del decreto in commento, finalizzati alla riduzione del costo degli apparati politici ed amministrativi, e in particolare interessa le *“economie negli Organi costituzionali, di governo e negli apparati politici”*.

Sulla legittimità costituzionale della norma in esame si è pronunciata la Corte in data 14



giugno 2012, con sentenza n. 151, ritenendo non fondate le questioni promosse in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, e 119 Cost..

La Corte, difatti, contrariamente a quanto assunto dalle ricorrenti Regioni, ha ritenuto che alla disposizione in esame vada riconosciuta natura di principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica, la cui determinazione spetta allo Stato e dal quale possono legittimamente derivare limitazioni all'autonomia organizzativa e di spesa delle Regioni.

In particolare, dopo aver premesso che *“il comma denunciato introduce il principio di gratuità di tutti gli incarichi conferiti dalle indicate pubbliche amministrazioni ai titolari di cariche elettive (inclusa la partecipazione ad organi collegiali di qualsiasi tipo), in forza del quale i soggetti che svolgono detti incarichi hanno diritto esclusivamente al rimborso delle spese sostenute. Lo stesso comma prevede inoltre che gli «eventuali gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta»*”, la Corte ha chiarito che *“detto principio di gratuità risponde alla ratio di evitare il cumulo di incarichi retribuiti e di perseguire in tal modo, attraverso un risparmio della spesa corrente, l'equilibrio della finanza pubblica complessiva. L'impugnata normativa è, pertanto, espressione di una scelta di fondo, diretta a connotare la disciplina settoriale degli incarichi conferiti ai titolari delle cariche elettive e, nel contempo, a ridurre gli oneri della finanza pubblica. Costituisce, quindi, un principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica, ascrivibile alla competenza legislativa dello Stato, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost.. Non osta a tale conclusione la previsione di un limite massimo di trenta euro a gettone di presenza. L'esiguità di tale limite, infatti, non fa venir meno, nella sostanza, il principio fondamentale di gratuità, di cui detta previsione costituisce una non rilevante eccezione sul piano quantitativo.”*

3. Le pronunce della magistratura contabile

In seguito all'emanazione della disposizione in esame, la questione relativa all'applicazione del regime vincolistico in esso contenuto anche ai revisori dei conti degli enti territoriali titolari di carica elettiva è stata in più occasioni sottoposta all'attenzione delle Corti contabili regionali, in prevalenza con esito affermativo.

A titolo esemplificativo, si richiama la pronuncia della Corte dei Conti della Lombardia, n. 38 del 4 febbraio 2015, con la quale la Corte, richiamando e uniformandosi ai suoi precedenti interventi interpretativi sulla questione in esame (deliberazioni n. 144/2011, 199/2012 e n.



257/2012), ribadisce le medesime conclusioni circa l'applicazione della disposizione contenuta nell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 anche ai revisori dei conti degli enti locali.

Nello specifico, la magistratura contabile regionale ritiene preclusa al revisore la possibilità di percepire il relativo emolumento, salva naturalmente la possibilità di richiedere un rimborso delle spese sostenute, nonché eventuali gettoni di presenza che non possono superare l'importo di 30 euro a seduta, in tutte e tre le seguenti ipotesi:

- a. nel caso in cui lo stesso revisore, eletto a sindaco in un altro Comune, percepisca regolare indennità;
- b. nel caso in cui lo stesso revisore dei conti, eletto consigliere comunale in un altro Comune, percepisca regolarmente il gettone di presenza;
- c. nel caso in cui lo stesso revisore dei conti, eletto consigliere comunale in un altro Comune, abbia rinunciato al gettone di presenza come Consigliere comunale.

A parere della Corte, infatti, la disposizione trova applicazione a prescindere da qualsiasi 'collegamento' tra l'Amministrazione conferente l'incarico e quella ove il destinatario del medesimo è titolare di carica elettiva e indipendentemente dalla percezione di un emolumento per lo stesso.

Alle medesime conclusioni giungono, altresì, le Corti regionali della Puglia, n. 160/ 2013, della Campania, n. 199/2015 e dell'Emilia Romagna, n. 149/2015 le quali tutte concordano, peraltro, nel ritenere che la precisazione contenuta nella norma "*qualsiasi incarico conferito*" non consente di operare distinzioni circa la natura dell'incarico medesimo, per cui sottostanno ai medesimi vincoli anche gli incarichi di natura squisitamente tecnica.

4. La circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 33/2011

Di tutt'altro tenore è l'interpretazione fornita dal MEF con circolare n. 33 del 28 dicembre 2011 a proposito dei dubbi interpretativi sorti in merito all'applicazione della disposizione contenuta nell'art. 6, comma 2, del D.L. n. 78/2010 che stabilisce il carattere onorifico della partecipazione agli organi collegiali e della titolarità di organi degli enti che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche. In tale circostanza, infatti, il Ministero ha ritenuto che la disposizione possa non trovare applicazione nei confronti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali in quanto "*il rapporto che si instaura tra l'ente e i componenti*



dei suddetti organi può essere assimilato ad un rapporto di natura contrattuale che mal si concilia con la gratuità dell'incarico, in quanto l'attività svolta dai predetti revisori e sindaci, di natura prettamente tecnica, è una prestazione d'opera a cui normalmente corrisponde una prestazione economica."

È opportuno evidenziare che la suddetta interpretazione è stata successivamente consolidata dal legislatore, il quale è intervenuto con l'art. 35, comma 2-bis, del D.L. n. 5/2012, inserito in sede di conversione, a chiarire che *"la disposizione di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, si interpreta nel senso che il carattere onorifico della partecipazione agli organi collegiali e della titolarità di organi degli enti che comunque ricevono contributi a carico della finanza pubblica è previsto per gli organi diversi dai collegi dei revisori dei conti e sindacali e dai revisori dei conti."*

5. Il parere del Ministero dell'Interno del 5 novembre 2015

In merito all'applicazione dell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 si è recentemente espresso anche il Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, chiamato a chiarire se la norma in esame faccia riferimento ai soli incarichi conferiti al titolare di carica elettiva nell'esercizio del *munus pubblico*, e quindi se debbano essere esclusi quegli incarichi conferiti all'amministratore, in relazione alla propria attività libero professionale, da enti pubblici diversi da quello di appartenenza.

Il Dipartimento interpellato ha, quindi, precisato che l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel Capo II del decreto legge in commento, volte alla riduzione del costo degli apparati politici e amministrativi, e, in particolare, il divieto di cumulo degli emolumenti, deve ritenersi limitato ai costi e alle spese necessarie per l'esercizio degli incarichi conferiti all'amministratore in relazione alla carica elettiva e quindi all'esercizio del *munus pubblico*. Ne consegue, pertanto, che *"fatti salvi eventuali profili di incompatibilità espressamente previsti, sono esclusi dalla portata applicativa della disposizione in esame quegli incarichi, eventualmente conferiti all'amministratore nell'ambito della sua attività libero professionale, da enti diversi da quello di appartenenza."*



6. La deliberazione n. 569/2015 della Sezione regionale di controllo per il Veneto

Con deliberazione n. 569/2015 la Corte dei Conti del Veneto, dopo aver effettuato una approfondita disamina delle precedenti pronunce interpretative, giurisprudenziali e amministrative, in merito alle disposizioni contenute nel Capo II del D.L. n. 78/2010 volte al contenimento della spesa degli apparati pubblici, e sentita l'esigenza di una decisione nomofilattica sulla portata applicativa dell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010, ha ritenuto di interpellare la Sezione delle autonomie al fine di stabilire l'esatta latitudine del concetto di incarico rilevante.

In particolare, la Sezione del Veneto ha sottoposto all'interpretazione della Corte centrale i seguenti quesiti:

1. se, in virtù di una interpretazione costituzionalmente orientata, la disciplina vincolistica contenuta nella norma dell'art. 5 si riferisca a tutte le ipotesi di incarico, comunque denominato, oppure se essa sia applicabile solo ad alcune tipologie di incarico: ovvero se la dicitura "*qualsiasi incarico conferito dalle pubbliche amministrazioni*" debba ricomprendere, e in che modo, anche gli incarichi legali, di difesa in giudizio e consulenza, e gli incarichi di progettazione;
2. se, nella disciplina vincolistica di che trattasi vadano ricompresi solo gli incarichi libero professionali, oppure anche quelli determinati ed obbligatori *ex lege*, come quelli per la carica di organo di revisione;
3. se, infine, un revisore dei conti di un Comune, nominato successivamente sia alla entrata in vigore dell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 sia del nuovo sistema di nomina dell'organo di revisione degli enti locali, abbia diritto a percepire il compenso professionale ai sensi dell'art. 241 del Tuol nel caso in cui sia consigliere comunale in un Comune di altra Provincia ed abbia rinunciato al gettone di presenza come consigliere comunale.

7. L'indirizzo interpretativo della Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, del 31 marzo 2016

La questione rimessa dalla Sezione regionale del Veneto concernente la corretta applicazione della disposizione contenuta nell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 è stata affrontata dalla Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, con deliberazione n. 11 del 31 marzo 2016.

In merito al primo quesito, ovvero se la disciplina vincolistica contenuta nella norma dell'art.



5, comma 5 si riferisca a tutte le ipotesi di incarico, comunque denominato, la Corte ha ritenuto di non doversi discostare dall'orientamento consolidato delle Sezioni regionali di controllo, stabilendo, pertanto, che *“in via generale, la locuzione «qualsiasi incarico conferito» contenuta nella norma de qua è da interpretarsi evitando di operare distinzioni non espressamente volute dal legislatore circa la natura dell'incarico medesimo: la circostanza che si tratti di un incarico di natura squisitamente tecnica non si ritiene idonea a mutare l'orientamento giurisprudenziale rigorosamente conforme alla lettera e alla ratio della disposizione normativa in oggetto.”*

Alle stesse conclusioni è giunta, altresì, la Corte in merito alla seconda questione sottoposta alla sua disamina, relativa alla distinzione tra incarichi libero professionali e incarichi determinati e obbligatori *ex lege*.

Reputa, infatti, la Corte che *“il legislatore non ha ritenuto di sancire nell'ambito della norma una distinzione tra incarichi per funzioni istituzionali ed incarichi costituenti prestazioni professionali, ovvero, tra incarichi determinati ed obbligatori ex lege ed incarichi libero-professionali: la locuzione normativa «qualsiasi incarico conferito» preclude quindi all'interprete di operare distinzioni circa la natura dell'incarico medesimo.”*

Quanto, invece, all'ultimo quesito, la Corte ha ritenuto meritevole di attenzione il diverso profilo ermeneutico evidenziato dalla Sezione remittente relativo alla modifica sostanziale, ad opera dell'art. 16, comma 25, del D.Lgs. n. 138/2011 del sistema di reclutamento dell'organo di revisione, con la previsione che i componenti dell'organo di revisione non possono essere più scelti sulla base della mera iscrizione al registro professionale ed alla candidatura presentata al Consiglio, con conseguente nomina *intuitu personae*, ma devono essere estratti a sorte dalle Prefetture da un elenco formato a livello regionale composto da tutti i soggetti in possesso dei requisiti previsti dai principi contabili internazionali, della qualifica di revisori legali come disciplinata dal D.Lgs. n. 39/2010 e di specifica qualificazione professionale in materia di contabilità e finanza pubblica locale, sulla base di criteri di professionalità e non meramente fiduciari.

Significativo, a giudizio della Corte, e meritevole di menzione è, altresì, la sopra citata disposizione interpretativa, introdotta dall'art. 35, comma 2-bis, del D.L. 9 febbraio 2012, n. 5 secondo cui il carattere onorifico della partecipazione agli organi collegiali, di cui all'art. 6, comma 2, del D.L. n. 78/2010, è previsto per gli organi diversi dai collegi dei revisori dei



conti e sindacali e dai revisori dei conti.

Sul punto precisa, infatti, la Corte: *“La disposizione da ultimo richiamata non può considerarsi del tutto ininfluyente al fine di una ricostruzione sistematica del quadro normativo delineato dal legislatore. In particolare, l’esclusione del collegio dei revisori e dei sindaci, nonché dell’incarico di revisore dal novero delle funzioni e compiti onorifici svolti in favore degli enti «che comunque ricevono contributi a carico della finanza pubblica», conferisce una connotazione specifica assoluta a tali incarichi. Connotazione che trova ragione e fondamento, da un lato, nella disciplina legale del conferimento e dello svolgimento dei medesimi incarichi, compresa, per i revisori, la determinazione del compenso parametrato a fattori oggettivi (art. 241 Tuoe), dall’altro, nei limiti all’assunzione costituiti solo dalle incompatibilità espressamente previste dalla legge. Tale deroga al criterio generale di gratuità, introdotta dalla surricordata norma interpretativa in maniera incondizionata e non subordinata alla sussistenza di altri presupposti, conserva la sua specificità anche nell’ipotesi considerata nel comma 5 in esame, previgente all’art. 35 soprarichiamato, con il quale deve essere sistematicamente interpretata.”*

Conclude, quindi, la Sezione centrale pronunciando il seguente principio di diritto, al quale sono espressamente invitate ad uniformarsi le Sezioni regionali:

“La disciplina vincolistica contenuta nell’art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 si riferisce a tutte le ipotesi di incarico, comunque denominato. Tuttavia, in forza di un’interpretazione sistematica che tenga conto della norma di interpretazione autentica di cui all’art. 35, comma 2-bis del D.L. n. 5/2012 è possibile configurare una eccezione al principio di tendenziale gratuità di tutti gli incarichi conferiti dalle pubbliche amministrazioni ai titolari di cariche elettive. Tale eccezione è da intendersi riferibile alla sola tipologia di incarichi obbligatori ex lege espressamente indicati dalla predetta norma (collegi dei revisori dei conti e sindacali e revisori dei conti). Il revisore dei conti di un Comune, nominato successivamente sia all’entrata in vigore dell’art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 sia al nuovo sistema di nomina dell’organo di revisione degli Enti locali, ha diritto a percepire il compenso professionale ai sensi dell’art. 241 del Tuoe nel caso in cui sia consigliere comunale in altra Provincia”.

8. Conclusioni

La deliberazione della Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, n. 11/2016, ha finalmente



posto fine alla questione interpretativa in merito all'applicazione, nei confronti dei professionisti che rivestono la carica di revisori dei conti presso un ente territoriale, della disposizione, contenuta nell'art. 5, comma 5, del D.L. n. 78/2010 che vieta alle pubbliche amministrazioni la corresponsione di compensi a titolari di cariche elettive, stabilendo, definitivamente, che la norma vincolistica non attiene i componenti degli organi di revisione degli enti locali.

LA NUOVA NORMATIVA NAZIONALE SULLA FINANZA PUBBLICA DEGLI ENTI TERRITORIALI: ATTUALITÀ E PROSPETTIVE

L'esame del patto di stabilità interno: dalle motivazioni che ne hanno determinato l'adozione ai limiti che esso ha rappresentato nell'ambito della finanza locale, fino ai correttivi introdotti con la Legge di Stabilità 2016. Questo il tema di base del Convegno svoltosi il 27 aprile presso la sala conferenze del Polo RGS, organizzato da Ragioneria Generale dello Stato, Fondazione Nazionale Commercialisti, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e ANCI.

L'analisi de "La nuova normativa nazionale sulla finanza pubblica degli enti territoriali" – argomento specifico del programma – non poteva difatti essere scissa dal richiamo al quadro più ampio della normativa europea e dei suoi vincoli, per arrivare così a comprendere i contenuti della Legge 243 del 2012 e le sue finalità, e trarre, infine, elementi di valutazione sui dati di bilancio degli enti territoriali e sulla gestione del saldo dell'anno 2015.

Nato dall'esigenza di convergenza delle economie degli Stati membri della UE verso specifici parametri, comuni a tutti, e, dunque, di tenere sotto controllo i conti pubblici, il Patto di Stabilità Europeo ha indicato degli obiettivi generali, lasciando poi ai singoli Stati membri la determinazione delle modalità attraverso cui raggiungerli. L'Italia ha così coinvolto anche gli enti territoriali (Regioni, Province e Comuni) assegnando loro – tramite un Patto di Stabilità Interno - specifici limiti attraverso i quali attuare il controllo sul loro indebitamento netto, che, evidentemente, ha un ruolo rilevante poiché concorre a determinare quello nazionale.

Un tale sistema, però, per tutta una serie di fattori (dalle modalità di calcolo impiegate, alla destinazione degli avanzi di gestione) ha finito per evidenziare, anzitutto, un difetto di flessibilità nell'adattarsi alle diverse "ragioni di finanza" delle singole realtà (comunali, in particolare) e, conseguentemente, per penalizzare i piccoli Comuni.

Da ciò l'esigenza sempre più sentita di superare i limiti posti dal Patto di Stabilità Interna, fine per il quale è stato attivato l'intervento dell'ANCI, ed alla quale si è provato - temporaneamente – a dare risposta con la Legge di Stabilità 2016, che, in luogo di un complesso ed articolato sistema di equilibrio di bilancio basato su numerose voci di saldo, ha, per i Comuni, considerato rilevanti come indicatori di bilancio i soli saldi finali (non negativi) di loro competenza, così sganciandoli da rapporti d'insieme.

Il superamento del Patto di Stabilità interno per il rilancio dell'economia nazionale, appare dunque una priorità, come hanno voluto sottolineare i validi relatori intervenuti al Convegno: da **Veronica Nicotra**, Segretario Generale ANCI - che ha opportunamente segnalato la necessità di dover tener conto delle singole ragioni di "sforamento" dei bilanci dei Comuni così come pure di quella di ridefinire un più efficace sistema di sanzioni per tali casi, senza però negare premialità ove invece si realizzino crediti.

Nel senso della necessità di un intervento più generale e definitivo che possa risollevare le sorti degli enti locali e – di riflesso – dell'economia nazionale, si è anche espresso **Gerardo Longobardi**, Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, sottolineando come la legge 243/2012 non sia in tal senso risolutiva ma ponga soltanto dei prerequisiti, in quanto ha fornito agli

operatori strumenti di intervento che, però, vanno poi applicati ed adattati in risposta alle necessità concrete.

Alcuni dati statistici e di confronto tra le risultanze dei bilanci dell'anno trascorso e le proiezioni affidate agli interventi previsti dalla Legge di Stabilità 2016 sono stati forniti da **Andrea Ferri**, Responsabile finanza locale IFEL/ANCI, che ha pertanto proposto dei correttivi per l'anno in corso finalizzati a rendere maggiormente efficaci gli strumenti di flessibilizzazione del vincolo di finanza pubblica previsti dalla Legge di stabilità per il 2016 (Patti regionali).

All'evento hanno altresì preso parte: **Daniele Franco**, Ragioniere Generale dello Stato, che, nel portare i saluti iniziali ed esporre la scaletta degli interventi, ha evidenziato come nel quadro rimedi apportabili per venire incontro alle realtà contabili degli enti locali si inserisca pure quello di modificare i termini per la presentazione dei loro bilanci preventivi, anche al fine di favorire la programmazione degli investimenti; **Salvatore Bilardo**, Ispettore Generale Capo IGePA Ragioneria Generale dello Stato, che si è soffermato sui limiti del Patto di stabilità con riguardo agli investimenti, rimarcando come la formula del saldo di competenza mista (competenza per la parte corrente e cassa per la parte in c/capitale – esclusione del ricorso all'indebitamento) abbia finito per penalizzarli, sia a causa del difficile «governo» da parte degli enti della dinamica di cassa per la parte in c/capitale, sia perché ha disincentivato il ricorso all'indebitamento, riducendo fortemente la componente accensione prestiti nell'ultimo quinquennio. Bilardo ha infatti riferito che i dati relativi agli ultimi anni di applicazione del Patto dimostrano che i Comuni hanno conseguito un saldo superiore al saldo obiettivo, a fronte di un notevole decremento degli investimenti che invece avrebbero potuto essere realizzati.

Luigi Marattin, Consigliere economico Presidenza del Consiglio, col suo intervento ha affermato che, con il disegno di legge di modifica della legge 243/12 che si sta vagliando, il Patto di stabilità per gli enti locali viene definitivamente abbandonato, non solo per il 2016 (come si è limitata a fare l'attuale Legge di Stabilità) ma per sempre: "Il patto di stabilità interno" – ha dichiarato – "è da anni uno degli incubi degli amministratori locali, che d'ora in poi dovranno rispettare un solo vincolo, ovvero il pareggio tra entrate ed uscite senza numeri che cambiano."

Il Patto di stabilità prevedeva infatti uno 'sbilanciamento' tra entrate e uscite nei bilanci degli enti locali, a cui era imposto un avanzo strutturale (variabile a seconda degli anni, indicativamente attorno al 2-3% delle entrate) da destinare alla copertura dell'ingente debito pubblico italiano, per raggiungere l'obiettivo indicato dai Parametri di Maastricht. Marattin ha pure, a sua volta, ribadito la necessità, già evidenziata da Biliardo e da Franco, di approvazione dei bilanci di previsione entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio finanziario di riferimento, al fine di consentire una adeguata programmazione.

Infine, **Davide Di Russo**, Vice Presidente del CNDCEC, ha sottolineato l'importanza del ruolo del revisore, rimarcando il cospicuo numero di adempimenti ad esso affidati (100!), e che prescinde dalle dimensioni dell'ente territoriale, evidenziando, per contro, come i compensi siano invece ancorati a parametri del tutto inadeguati, ancor di più per i professionisti che rivestono il ruolo di revisore unico.

Moderatore dell'intero incontro è stato **Giorgio Sganga**, Presidente della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, che ha espresso grande soddisfazione per i tanti spunti di riflessione ed i tanti elementi emersi dal dibattito, con ciò auspicando interventi normativi davvero efficaci circa il futuro degli investimenti sul territorio, con

riguardo specifico al bilancio degli enti territoriali, al sistema dei controlli ed al processo di riforma della contabilità.

Ester Annetta

UFFICIO COMUNICAZIONE FONDAZIONE NAZIONALE COMMERCIALISTI

Piazza della Repubblica, 68 – 00185 Roma

comunicazione@fncommercialisti.it Tel. 06 47829045



Ragioneria
Generale
dello Stato

Il concorso delle Regioni e degli Enti locali al rispetto dei vincoli europei per l'anno 2016: quadro generale e novità rilevanti

Roma, 27/04/2016

SALVATORE BILARDO

ISPETTORE GENERALE CAPO - ISPETTORATO GENERALE PER LA FINANZA DELLE PUBBLICHE
AMMINISTRAZIONI



Ministero dell'Economia e delle Finanze

I saldi richiesti dalle diverse regole

Patto di Stabilità interno

Saldo di competenza mista
Dal 1999 al 2015 varie regole

Pareggio di Bilancio (ex art. 9 legge n. 243/2012)

Saldo corrente e Saldo Finale di competenza e cassa

Nuovo **saldo di finanza pubblica** (legge n. 208/2015,
art.1, c. 707 e segg.)

Unico saldo finale di competenza finanziaria potenziata

Il disegno di legge di modifica della legge n. 243/2012

(Atto Senato n. 2344)



Ragioneria
Generale
dello Stato

Il Patto di Stabilità Interno

Cuore del **coordinamento** della finanza pubblica per assicurare la convergenza delle economie degli Stati membri della UE verso i parametri specifici

Nel rispetto dell'**autonomia costituzionale**: indica un **saldo obiettivo** per ciascun Ente, lasciando libertà gestionale

Condivisione degli obiettivi tra livelli di governo

Enti soggetti al patto	2011	2012	2013	2014	2015
PROVINCE	100	103	103	103	103
COMUNI	2.304	2.313	5.725	5.655	5.641
Totale	2.404	2.416	5.828	5.758	5.744

2016

circa **8.000**
Enti su oltre
11.300
AA.PP.



Il Patto di Stabilità Interno - RISULTATI

COMUNI	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Rispettosi</i>	1.802	1.931	2.048	2.225	2.189	2.229	5.664	5.580	5.457
<i>Non rispettosi</i>	256	114	225	60	115	84	61	75	126
<i>Inadempienti</i>									58
Totale	2.058	2.045	2.273	2.285	2.304	2.313	5.725	5.655	5.641
<i>Incidenza non rispettosi</i>	12%	6%	10%	3%	5%	4%	1%	1%	2%
PROVINCE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Rispettosi</i>	85	92	99	99	99	95	97	70	37
<i>Non rispettosi</i>	9	2	1	1	1	8	6	33	63
<i>Inadempienti</i>									3
Totale	94	94	100	100	100	103	103	103	103
<i>Incidenza non rispettosi</i>	10%	2%	1%	1%	1%	8%	6%	32%	61%



Il Patto di Stabilità Interno - RISULTATI

	SALDO CONSEGUITO	SALDO OBIETTIVO	DIFFERENZA
COMUNI	4.550.736	2.977.579	1.573.157
PROVINCE	908.853	760.451	148.402
2014			
	SALDO CONSEGUITO	SALDO OBIETTIVO	DIFFERENZA
COMUNI	4.438.567	2.805.977	1.632.589
PROVINCE	310.216	673.039	- 362.823
2015 (dati provvisori)			
	SALDO CONSEGUITO	SALDO OBIETTIVO	DIFFERENZA
COMUNI	2.810.246	- 83.494	2.893.740
PROVINCE	- 350.913	626.278	- 977.191



Il trend degli investimenti dal 2004 al 2015 – Enti locali

(dati in milioni di euro)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
12 mesi	13.973	15.803	16.338	17.919	20.299	18.279	18.429	18.977	18.020	17.922	15.053	14.284	14.199	13.423	10.671	12.194
Var. %		13%	3%	10%	13%	-10%	1%	3%	-5%	-1%	-16%	-5%	-1%	-6%	-21%	14%
Fonte: Trimestrale di cassa																
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Conto economico PA	13.277	14.670	15.444	16.840	18.854	17.362	17.365	17.814	16.691	17.032	14.428	13.703	13.411	12.485	10.189	ND
Var. %		10%	5%	9%	12%	-8%	0%	3%	-6%	2%	-15%	-5%	-2%	-7%	-18%	
Fonte: ISTAT																



Il trend dei consumi intermedi dal 2010 al 2015 – Enti locali

(dati in milioni di euro)						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
12 mesi	29.053	30.403	30.827	33.767	34.074	31.892
Var. %		4%	1%	9%	1%	-7%
Fonte: Trimestrale di cassa						

Il trend delle spese di personale dal 2010 al 2015 – Enti locali

(dati in milioni di euro)						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
12 mesi	18.516	18.182	17.562	16.990	16.648	15.858
Var. %		-2%	-4%	-3%	-2%	-5%
Fonte: Trimestrale di cassa						

Patto di stabilità interno: Freno agli investimenti

Il saldo di competenza mista (competenza per la parte corrente e cassa per la parte in c/capitale – esclusione del ricorso all'indebitamento) ha penalizzato gli investimenti:



Difficile «governo» da parte degli enti della dinamica di cassa per la parte in c/capitale

Disincentivo al ricorso all'indebitamento per gli investimenti: forte riduzione della componente accensione prestiti nell'ultimo quinquennio

Nel 2015 parziale revisione regole Patto di stabilità interno: inclusione FCDE nel saldo



Riduzione spese correnti del - 7% (consumi intermedi) a favore degli investimenti +14% (costituzione capitali fissi)

FOCUS: Erogazione prestiti CDP-SPA

(dati in milioni di euro)

Fonte: CDP

**FOCUS: Erogazione prestiti altre banche**

(dati in milioni di euro)

Fonte: SIOPE



Proroga termini bilancio previsione: Freno agli investimenti

Andamento degli investimenti influenzato anche dal termine di approvazione del bilancio di previsione.
L'esercizio provvisorio non permette una necessaria programmazione di breve-medio periodo.

I termini di approvazione degli ultimi 5 anni:

2012 – 31 ottobre 2012

2013 – 30 novembre 2013

2014 – 30 settembre 2014

2015 – 31 luglio 2015

2016 – 30 aprile 2016 (comuni) e 30 luglio 2016 (province)

Esercizio provvisorio

Impossibilità di impegnare spese per lavori pubblici, fatte salve le spese riferite ai lavori di somma urgenza.



PAREGGIO di BILANCIO: evoluzione alla luce della riforma della contabilità degli enti territoriali

- Il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata
- La definizione di scadenza ed esigibilità
- Il pareggio declinato con riferimento alla sola competenza potenziata in quanto vicino alla competenza economica richiesta dalle regole europee



PAREGGIO di BILANCIO: evoluzione alla luce della riforma della contabilità degli enti territoriali

Il pareggio declinato con riferimento alla sola competenza potenziata in quanto vicino alla competenza economica richiesta dalle regole europee

La competenza economica: i **SAL**

La soluzione al tema degli investimenti



PAREGGIO di BILANCIO: Punti di forza 1/2

Saldo non negativo (*il patto di stabilità prevedeva un saldo positivo*) tra entrate e spese finali in termini di competenza finanziaria potenziata: **eliminazione vincolo cassa** entrate e spese c/capitale

Per il solo anno 2016 **inclusione** nel saldo del **Fondo pluriennale vincolato** di entrata e di spesa, al netto della quota rinveniente da indebitamento

Possibilità di **utilizzare l'avanzo di amministrazione** (investimenti) nei limiti del Fondo crediti di dubbia esigibilità e altri fondi destinati a confluire nell'avanzo di amministrazione



PAREGGIO di BILANCIO: Punti di forza 2/2

Esclusione interventi per **edilizia scolastica** e **bonifica ambientale** nel limite complessivo di 500 milioni di euro

Conferma patti di solidarietà (regionale e nazionale): acquisizione spazi esclusivamente per c/capitale (investimenti)



PAREGGIO di BILANCIO: Stima Impatti

Eliminazione vincolo di cassa: gli enti locali che hanno liquidità possono pagare i residui passivi in conto capitale

Ricaduta positiva tempi medi di pagamento

Inclusione FPV – Esclusioni edilizia scolastica e bonifica ambientale – Possibilità di utilizzo dell'avanzo di amministrazione

Ricaduta positiva investimenti sul territorio:

- FPV 670 milioni (comuni e province)
- Edilizia scolastica e bonifica 500 milioni
- Pareggio 400 milioni (comuni)

ma anche: incremento FCDE da 36% (2015) a 55% (2016)



Incremento investimenti stimato per il 2016 + 10/15 %

Obiettivi breve-medio periodo 1/2

Modifica della disciplina del pareggio degli Enti territoriali prevista dalla **legge 243/2012** che impone:

- Pareggio entrate e spese correnti, incluse le rate di ammortamento, in termini di competenza e cassa;
- Pareggio entrate e spese finali, in termini di competenza e cassa.

Adozione **a regime di un solo vincolo di finanza pubblica**:
Saldo di competenza finanziaria tra entrate e spese finali

Il **superamento dei vincoli di cassa** è un effetto della riforma contabile degli enti territoriali (D.Lgs. 118/2011) che, «**potenziando**» **il principio della competenza finanziaria**, permette:

- una corretta rilevazione degli investimenti attraverso gli impegni;
- di superare in prospettiva le rilevazioni di cassa per le analisi di finanza pubblica



Obiettivi breve-medio periodo 2/2

Continuare il percorso già avviato con l'**armonizzazione contabile** per rendere i **bilanci** sempre più **attendibili e trasparenti**

Permettere agli **Enti locali virtuosi** di utilizzare le risorse disponibili per gli investimenti sul territorio

Superare gradualmente la presenza di **avanzi di amministrazione** favorendo nel breve-medio periodo lo smaltimento degli avanzi attualmente presenti

Favorire, sulla base di accordi regionali, la **contrazione di mutui** per investimenti sul territorio

Rivedere i **processi contabili** tra i diversi **livelli di governo** per facilitare la programmazione di medio-lungo periodo a livello territoriale



*LE NUOVE REGOLE DI FINANZA PUBBLICA PER
GLI ENTI TERRITORIALI*

*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 CONTABILITA'
DEGLI ENTI TERRITORIALI*

1

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE

FUNZIONI

- 1 - PARERI CONNESSI AL BILANCIO DI PREVISIONE E VARIAZIONI
- 2 - RELAZIONE AL RENDICONTO
- 3 - ALTRI PARERI OBBLIGATORI
- 4 - CERTIFICAZIONI E ASSEVERAZIONI
- 5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE
CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO
- 6 - **COMPITI D.LGS. 118/2011 - 126/2014**

2

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
1 - PARERI CONNESSI AL BILANCIO DI PREVISIONE E VARIAZIONI		
1	Proposta di bilancio di previsione e allegati, tra cui:	art. 239 del TUEL
2	Programmazione triennale del fabbisogno del personale	art. 91 TUEL, art. 35, comma 4 D.Lgs. 165/2001 e art. 19, comma 8, Legge 448/2001
3	Piano triennale azioni positive in materia di pari opportunità	art. 48, D.Lgs 196/2006 e art. 6, comma 6 del D.lgs 165/2001
4	Piano delle alienazioni e valorizzazione del patrimonio immobiliare	art. 58 Legge 133/2008

3

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
1 - PARERI CONNESSI AL BILANCIO DI PREVISIONE E VARIAZIONI		
5	Emendamenti Bilancio di Previsione	
6	Verifica degli equilibri	art. 239 del TUEL
7	Variazioni di bilancio - incluso Assestamento	art. 239 del TUEL
8	Linee Guida sul Bilancio di Previsione - SIQUEL	art. 1 commi 166 - 168 Legge 266/2005

4

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
2 - RELAZIONE AL RENDICONTO		
9	Verifica del conto del bilancio (gestione residui, passività potenziali, debiti fuori bilancio)	art. 227 del TUEL
10	Verifica del conto economico, del conto del patrimonio e del prospetto di conciliazione	art. 227 del TUEL
11	Verifica degli inventari	art. 227 del TUEL

5

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
2 - RELAZIONE AL RENDICONTO		
12	Verifica del conto degli agenti contabili	art. 227 del TUEL
13	Verifica parametri di deficitarietà	art. 227 del TUEL
14	Linee Guida sul Rendiconto - SIQUEL	art. 1 commi 166 - 168 Legge 266/2005

6

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
3 - ALTRI PARERI OBBLIGATORI		
15	Modalità di gestione dei servizi	art. 239 del TUEL
16	Proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni	art. 239 del TUEL
17	Proposte di ricorso all'indebitamento	art. 239 del TUEL
18	Proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa	art. 239 del TUEL
19	Proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni	art. 239 del TUEL

7

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
3 - ALTRI PARERI OBBLIGATORI		
20	Proposte di regolamento di contabilità	art. 239 del TUEL
21	Proposte di regolamento del patrimonio	art. 239 del TUEL
22	Proposte di regolamento di applicazione dei tributi locali	art. 239 del TUEL
23	Incarichi di studio e consulenza	art. 1, comma 173, Legge 266/2005
24	Parere contrattazione integrativa	art. 40 bis, commi 1 e 3 D.Lgs 165/2001

8

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
4 - CERTIFICAZIONI E ASSEVERAZIONI		
25	Certificazione annuale patto di stabilità /Certificazione annuale pareggio di bilancio	art. 31, comma 20, Legge 183/2001 / art. 1, comma 720, Legge 208/2015
26	Certificazione risultati del piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa	art. 6, commi 4 e 6 DL 98/2011
27	Certificazione del bilancio di previsione	art. 161 del TUEL
28	Relazione di Inizio Mandato	art. 4 D.Lgs 149/2011
29	Relazione di Fine Mandato	art. 4 bis D.Lgs 149/2011

9

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
4 - CERTIFICAZIONI E ASSEVERAZIONI		
30	Asseverazione esternalizzazioni organismi partecipati	art. 3 comma 30 e successivi Legge 244/2007
31	Certificazione del rendiconto	art. 161 del D.lgs 267/2000
32	Conto annuale delle spese di personale	art. 60, comma 2 D.Lgs 165/2001
33	Conciliazione debiti/crediti enti strumentali e società partecipate	art. 11, comma 6, lett. j), D.Lgs. 118/2011
34	Spese di rappresentanza	DM 23/01/2012

10

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
35	Invio e pubblicazione sul sito MEF delibere inerenti entrate tributarie	art. 13, comma 15, DL 201/2011
36	Vincoli di spesa per studi e incarichi di consulenza	art. 6, comma 7, del DL 78/2010
37	Vincoli di spesa per relazioni pubbliche, convegni, etc...	art. 6, comma 8, del DL 78/2010
38	Vincoli di spesa per sponsorizzazioni	art. 6, comma 9, del DL 78/2010
39	Vincoli di spesa per missioni	art. 6, comma 12 del DL 78/2010

11

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
40	Vincoli di spesa formazione	art. 6, comma 13 del DL 78/2010
41	Vincoli di acquisto, manutenzione, noleggio, esercizio di autovetture...etc..	art. 6, comma 14 del DL 78/2010
42	Contenimento composizione e spesa organi	art. 2, commi 184-187 Legge 191/2009 art. 5, commi 5-8 DL 78/2010 art. 6, comma 3, DL 78/2010
43	Vincoli di acquisto immobili	art. 1, comma 138, Legge 228/2012
44	Vincoli di spesa per mobili e arredi	art. 1 comma 141 Legge 228/2012

12

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
45	Vincoli di acquisto autovetture	art. 1, comma 143, Legge 228/2012
46	Monitoraggio semestrale del patto di stabilità / pareggio di bilancio (?)	art. 31, comma 19, Legge 183/2011
47	Verifiche sul patto di stabilità/pareggio di bilancio e fattispecie elusive	D. Lgs. 149/2011
48	Ricognizione annuale delle eccedenze di personale	art. 33, D.Lgs n,165/2001
49	Limiti di spesa del personale e capacità assunzionale	art. 1, commi 557 e s.s. Legge 296/2006

13

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
50	Pubblicazione del piano delle performance e asseverazione OIV relazione sulle performance	art. 10 e 15 del D.Lgs 150/2009
51	Piano triennale di contenimento delle spese	art. 2, commi 594-599, Legge 244/2007
52	Piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa	art. 6, commi 4 e 6 DL 98/2011
53	Piano esecutivo di gestione ove obbligatorio	art. 169 del TUEL
54	Rispetto vincoli per le aziende speciali ed istituzioni	art. 114 del TUEL

14

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
55	Rispetto vincoli detenzione società partecipate e relativi controlli	art. 3 commi da 27 a 29 Legge 244/2007 – art. 1 comma 569 Legge 147/2013 – art. 1 commi da 611 a 614, Legge 190/2014 - art. 147 quater TUEL
56	Contenimento dei compensi e composizione dei CDA organismi partecipati, pubblicazioni e comunicazioni	art. 1 comma 729 e s.s. Legge 296/2006, art. 5 e 6, DL 78/2010 – art. 4, DL 95/2012
57	Ricognizione servizi pubblici e modalità di affidamento	art. 34, commi 20 e 21 Legge 17 dicembre 2012, n. 221, DPR 251/2012
58	Resa del conto del tesoriere	art. 226 del TUEL
59	Resa del conto degli agenti contabili	art. 233 del TUEL

15

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
60	Redazione rendiconto dei contributi straordinari	art. 158 del TUEL
61	Comunicazione al MEF del gettito delle entrate tributarie e patrimoniali	art. 1, comma 170 della Legge n. 296/2006
62	Redazione e trasmissione del rapporto informativo sul lavoro flessibile	art. 36 comma 3, D.Lgs n. 165/2001
63	Comunicazione al DFP delle posizioni dirigenziali discrezionali	art. 1, commi 39 - 40 della Legge 190/2012
64	Puntualità dei pagamenti	art. 9 DL 78/2009 e D.Lgs. 192/2012

16

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE	
FUNZIONI	
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:	
65	Pubblicazione dei pagamenti superiori ai 1.000 euro sul sito internet e altre verifiche art. 2, comma 9 DL 262/2006, D. Lgs. 33/2013, DL 83/2012
66	Regolare versamento contributi AVCP art. 1, comma 67, Legge 266/2005
67	Certificazioni come sostituto d'imposta DPR 600/1973
68	Comunicazione spese pubblicitarie Legge 67/1997
69	Pubblicazioni sul sito internet "Amministrazione Trasparente" D. Lgs. 33/2013 e ss. modificazioni

17

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE	
FUNZIONI	
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:	
70	Adempimenti anticorruzione Legge 190/2012 e ss. modificazioni
71	Dimostrazione tasso di copertura servizi a domanda art. 243, comma 4 del TUEL
72	Modelli per Rimborso IVA su Trasporto Pubblico Locale DM 22/12/2000
73	Utilizzo delle centrali uniche di committenza e MEPA art. 1, comma, 450, Legge 296/2006 e s.s. modificazioni, DL 98/2011 e DL 95/2012
74	Incarichi a dipendenti pubblici e incompatibilità art. 53 Dlgs 165/2001 e Dlgs 39/20133

18

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
75	Referto del controllo di gestione	art. 198 e 198 bis del D.Lgs 267/2000
76	Prospetti SIOPE	art. 77 quater, comma 11 DL 112/2008
77	Trasmissione Rendiconto alla Corte dei Conti - SIRTEL	art. 227 del D.Lgs. 267/2000 e DM 18 febbraio 2013
78	Trasmissione Corte dei Conti atti di spesa > 5.000 euro	art. 1 comma 173 Legge 266/2005
79	Cessione di crediti: Comunicazione dell'entità delle cessioni di crediti mediante il factoring pro-soluto; certificazione crediti	art. 8 DL n. 79/1997 e art. 13 L. n. 183/ 2011

19

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
80	Fabbisogni standard: Raccolta dati e invio	art. 6 D.Lgs. N,216/2010 e ss. Modificazioni
81	Pubblicazione albo dei beneficiari	art. 1 DPR 118/2000
82	Regolare versamento imposte (IVA - IRAP)	diversi
83	Presentazione delle dichiarazioni (770 - IVA e IRAP)	diversi
84	Opzione IRAP, servizi commerciali	art. 10 bis, D.Lgs n. 446/1997

20

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
85	Procedimenti Amministrativi	art. 20, comma 6, Legge 59/1997 e s.s. modificazioni
86	Limiti di indebitamento	art. 8, comma 1, Legge 183/2011, art. 119 Costituzione, etc...
87	Esternalizzazione dei servizi e personale dedicato	art. 6bis DLgs 165/2001
88	Accertamento condizioni di pre-dissesto	art. 6, comma 2, DLgs 149/2011
89	Verifica Straordinaria di cassa	art. 224 del TUEL

21

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE		
FUNZIONI		
5 - CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE, ANCHE CON MOTIVATE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO RELATIVI A:		
90	Verifica tempistica di pagamento - pagamento spazi sul patto di stabilità, monitoraggio debiti	circolare MEF n.22 del 7/7/2014; art.47 e art. 27 D.L. 66/2014;
91	Ulteriori verifiche tagli spesa (mobili, affitti, consulenze, etc...)	art.1 comma 5 D.L. 101/2013 e D.L. 66/2014
92	Concorso alla riduzione di spesa pubblica, verifica -5% beni e servizi	comma 13 dell'art.47 del D.L. 66/2014

22

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE	
FUNZIONI	
6 - COMPITI D.LGS. 118/2011 - 126/2014	
93	Parere su Delibera di Riaccertamento Straordinario dei residui
94	Parere su piano di rientro dal disavanzo ordinario o dal disavanzo a seguito del riaccertamento ordinario
95	Relazione al Rendiconto Consolidato
96	Relazione al Bilancio Consolidato

23

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

COMPITI DEL REVISORE	
FUNZIONI	
6 - COMPITI D.LGS. 118/2011 - 126/2014	
97	Parere su Delibera di Giunta in merito alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti a seguito del riaccertamento straordinario dei residui (variazione in corso di esercizio provvisorio)
98	Parere su Delibera di Giunta in merito all'utilizzo in sede di esercizio provvisorio dell'avanzo vincolato
99	Parere su riaccertamento ordinario, parziale e non, dei residui
100	Verifica complessiva in sede di rendiconto su quelle variazioni di bilancio di competenza della Giunta o del Dirigente che non prevedono il parere del revisore

24

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

L'Organo di revisione verifica che l'assetto organizzativo sia idoneo alla gestione di tutte le attività necessarie per l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale

25

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

Piano di controllo

Il Revisore nel corso delle verifiche periodiche effettua



26

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

Riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente (31.12.2015 o 31.12.2016) nel rispetto del DPR 194/1996, secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale allegato al decreto legislativo n.118 del 2011



è necessario riclassificare le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniali

Applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale (4/3) all'inventario e allo stato patrimoniale riclassificato

Sistema contabile integrato tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale

27

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario



risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata

garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso (applicazione competenza finanziaria potenziata)

rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse

28

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

È formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese.

Prescinde dalla natura vincolata o destinata dell'entrata esclusivamente il Fondo pluriennale vincolato costituito dal riaccertamento ordinario e straordinario dei residui

Il Fondo pluriennale vincolato è formato, altresì, nei casi specifici riferiti alla premialità ed al trattamento accessorio del personale dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo, e per la copertura di spese derivanti da conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile (di cui all'allegato n. 4/2, paragrafo 5, del decreto legislativo n. 118 del 2011

29

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Alla fine dell'esercizio, nel caso in cui l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegnata, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa (compresi quelli relativi al Fondo pluriennale vincolato), costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio

30

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Deroga alla disciplina generale



possono essere finanziate dal Fondo pluriennale vincolato (e solo ai fini della sua determinazione):

a) tutte le voci di spesa contenute nei quadri economici relativi a spese di investimento per lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del d.lgs. 163/2006, esigibili negli esercizi successivi anche se non interamente impegnate. La costituzione del Fondo per l'intero quadro economico è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, anche se relative solo ad alcune voci, escluse le spese sostenute per la progettazione;

b) le spese riferite a procedure di affidamento attivate ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera (ancorché non impegnate). Per quanto attiene le voci del quadro economico valgono i vincoli di cui al punto a)

31

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo, le risorse accertate cui il Fondo pluriennale vincolato si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il Fondo pluriennale vincolato deve essere ridotto di pari importo.

32

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI E PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE

Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato con delibera della Giunta prima dell'approvazione del rendiconto.

La deliberazione deve essere corredata dal parere dell'organo di revisione.

Il riaccertamento è finalizzato alla reimputazione dei residui.

Tutte le reimputazioni di residui passivi comportano la costituzione del FPV a prescindere dalla natura vincolata della entrata.

Non si costituisce il FPV nel caso di contestuale reimputazione di entrata e di spesa.

La copertura degli impegni reimputati agli esercizi successivi con il FPV rende ininfluyente ai fini degli equilibri di bilancio l'effetto della reimputazione.

33

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI E PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE

Punto 9.1

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente:

- a) i crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
- c) i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;
- d) i debiti insussistenti o prescritti;
- e) i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- f) i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

34

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI E PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE

Le verifiche da effettuare come indicato al punto 9.1 del principio contabile applicato 4/2 sono:

- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;
- l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
- il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
- la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio

35

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI

I residui attivi sono entrate esigibili non incassate

I residui passivi spese impegnate esigibili non pagate

36

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI

Modifica classificazione

E' possibile una riclassificazione dei residui attivi e passivi se la precedente era scorretta

Diverso esercizio di imputazione

Per i crediti e debiti non correttamente imputati nell'esercizio in quanto esigibili in esercizi successivi è necessario procedere alla reimputazione al corretto esercizio con una delibera di giunta munita del parere dell'organo di revisione.

37

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI – RIACCERTAMENTO PARZIALE

Dal 2016 è possibile un riaccertamento parziale finalizzato a consentire una corretta imputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare prima del riaccertamento ordinario.

Esempio

Una operazione imputata al 2015 che diventa esigibile nel 2016 (acquisto di una immobilizzazione materiale consegnata a gennaio 2016 anzichè a dicembre 2015) da pagare prima del riaccertamento ordinario.

Con determina del responsabile del servizio finanziario previa acquisizione del parere dell'organo di revisione si dispone il riaccertamento parziale il cui effetto sarà recepito nell'ambito della successiva delibera di Giunta.

38

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

RIACCERTAMENTO RESIDUI

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

39

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

ESERCIZIO PROVVISORIO

Gestione con riferimento agli stanziamenti dell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio

40

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

ESERCIZIO PROVVISORIO

E' possibile impegnare mensilmente per ciascun programma



importi non superiori ad 1/12 degli stanziamenti



sommando la quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti



sottraendo le somme già impegnate negli esercizi precedenti e l'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato

41

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

ESERCIZIO PROVVISORIO

Sono escluse le spese:

- tassativamente regolate dalla legge;
- non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;
- a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

42

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

ESERCIZIO PROVVISORIO

Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare solo:

- spese correnti;
- eventuali spese correlate in partita di giro;
- lavori pubblici di somma urgenza.

Nel corso dell'esercizio provvisorio:

- non è consentito l'indebitamento;
- è consentito il ricorso all'anticipazione di tesoreria con i limiti previsti dall'art. 222 del TUEL.

43

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

L'organo di revisione provvede a verificare la congruità degli accantonamenti



44

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Il fondo crediti di dubbia esigibilità



fondo rischi, diretto ad evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio

Non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

- a) i crediti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;
- b) i crediti assistiti da fidejussione;
- c) le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa.

45

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

È necessario dare adeguata illustrazione, nella Nota Integrativa al bilancio, delle entrate che l'ente non considera di dubbia e difficile esazione per le quali non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità

46

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

A) media semplice:

- Media fra totale incassato e totale accertato;
- Media dei singoli rapporti annui

B) rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderato con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e lo 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi

C) media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrata in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: : 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e lo 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio

47

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Lo stanziamento minimo può essere ridotto

al 55% nel 2016

al 70% nel 2017

all'85% nel 2018

48

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione

49

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO RISCHI

Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, o del ricorso, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa

L'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione vincolato. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi

50

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO RISCHI

Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è già stato assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso

In sede di prima applicazione dei principi contabili occorre effettuare una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente e il relativo onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente

51

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016

FONDO RISCHI

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo

52

Davide Di Russo – Roma 27 aprile 2016



Monitoraggio e strumenti di flessibilità nella gestione del saldo

Andrea Ferri – Responsabile Finanza Locale IFEL-ANCI

Roma, 27 aprile 2016



Dal Patto di stabilità interno al nuovo saldo finale di competenza potenziata: un anno di svolta?

La Legge di stabilità 2016 sostituisce le precedenti regole del Patto con il saldo finale di competenza (potenziata) non negativo, governando così il primo avvio della L. 243 del 2012:

- il **nuovo saldo** di competenza finale coincide con l'unità di misura che ISTAT utilizzerà per il **calcolo dell'indebitamento netto della PA**
- il **nuovo saldo** risulta quindi **funzionale al conseguimento degli obblighi di finanza pubblica**, oltre che **in linea con l'applicazione dei principi della nuova contabilità pubblica**
- l'obiettivo è favorire una **ripresa significativa delle politiche locali rivolte agli investimenti**, superando gli ostacoli fin qui imposti dal Patto di stabilità interno

SALDO DI COMPETENZA MISTA: MANOVRA 2015

$$ECORR_{COMP} + EC/CAP_{CASSA} - SPCORR_{COMP} - SPC/CAP_{CASSA} - FCDE_{2015} \geq 1.800 \text{ mln}$$

SALDO DI COMPETENZA POTENZIATA: MANOVRA 2016

$$ECORR_{COMP} + EC/CAP_{COMP} + FPV_E - SPCORR_{COMP} - SPC/CAP_{COMP} - FPV_S \geq 0$$

(al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento)

Per abbattere l'impatto degli obblighi sugli altri tre saldi, in caso di modifica della L. 243 del 2012 il **meccanismo sanzionatorio** dovrebbe essere riservato al saldo principale e non applicato agli altri saldi, ovvero sostituito da un **sistema premiale** di incentivo al loro rispetto



Verso il nuovo saldo di competenza potenziata: un confronto rispetto al passato

- Il **saldo finale di competenza potenziata** dovrebbe assicurare al comparto i **maggiori vantaggi per una ripresa significativa degli investimenti locali**
- La Legge di stabilità 2016 procede verso questa direzione, per ora con il **limite di non prevedere anche dopo il 2016 l'inserimento del FPV nel nuovo saldo**

CONDIZIONE DI EQUILIBRIO NEL BILANCIO LATO COMPETENZA	NUOVO SALDO FINALE DI COMPETENZA POTENZIATA	PRECEDENTE SALDO DI COMPETENZA MISTA
ENTRATE CORRENTI	ENTRATE CORRENTI	ENTRATE CORRENTI NETTE (competenza)
più	più	più
ENTRATE IN CONTO CAPITALE	ENTRATE IN CONTO CAPITALE	ENTRATE IN CONTO CAPITALE NETTE (cassa)
più		
INDEBITAMENTO		
	più	
	FPV/ENTRATE (senza quote rivenienti da debito)	
	meno	
	FPV SPESE (senza quote rivenienti da debito)	
meno	meno	meno
SPESE CORRENTI	SPESE CORRENTI	SPESE CORRENTI NETTE (competenza)
meno		meno
ACCANTONAMENTI FCDE		ACCANTONAMENTI FCDE
meno	meno	meno
SPESE IN CONTO CAPITALE	SPESE IN CONTO CAPITALE	SPESE IN CONTO CAPITALE NETTE (cassa)
meno		
RIMBORSO QUOTA CAPITALE MUTUI E PRESTITI		
= 0	= 0	= OB PATTO

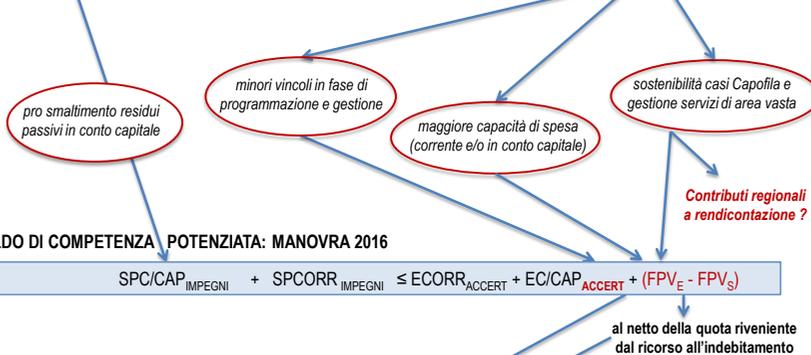


3

I vantaggi del nuovo saldo di competenza potenziata: una visione d'insieme

SALDO DI COMPETENZA MISTA: MANOVRA 2015

$$SPC/CAP_{PAG\ C/RES} + SPC/CAP_{PAG\ C/COMP} + SPCORR_{IMPEGNI} \leq ECORR_{ACCERT} + EC/CAP_{RISCOSS} - (OB + FCDE_{2015})$$



- Per aumentare ulteriormente la capacità di spesa per investimenti riconosciuta nel 2016 ai Comuni, occorre stanziare entro novembre 2015 ed impegnare entro la fine dell'anno risorse con avanzi di amministrazione e/o contrarre nuovo debito nei limiti disposti dalle vigenti norme sull'indebitamento



4

Gli strumenti di flessibilizzazione del vincolo di finanza pubblica previsti dalla Legge di stabilità per il 2016

1. STRUMENTI DI FLESSIBILIZZAZIONE DEL SALDO

Commi 728-731	<ul style="list-style-type: none"> • Patto regionale orizzontale • Patto regionale verticale, con prioritaria attenzione per gli enti esclusi dal Patto di stabilità interno nel 2015 	Richiesta di spazi: entro il 15 aprile (1° step) entro il 15 settembre (2° step)
Comma 732	<ul style="list-style-type: none"> • Patto nazionale orizzontale 	Richiesta di spazi: entro il 15 giugno
Comma 707	In ogni caso sono fatti salvi gli effetti connessi all'applicazione negli anni 2014 e 2015 dei patti orizzontali nazionale e regionale	

2. CONCESSIONE DI SPAZI FINANZIARI


 con utilizzo di avanzo di amministrazione
 con risorse rivenienti da debito

Comma 713	<ul style="list-style-type: none"> • Spese per interventi sostenuti nel campo dell'edilizia scolastica (480 mln) 	Richiesta di spazi: entro il 1° marzo
Comma 716	<ul style="list-style-type: none"> • Spese per interventi di bonifica ambientale conseguenti ad attività minerarie (20 mln) 	Richiesta di spazi: entro il 1° marzo



5

Significativi ritardi vanno delineandosi: i correttivi proposti dall'Anci per l'anno in corso

DEFICITARIO COORDINAMENTO IN AMBITO REGIONALE

- **Senza contributo erariale il Patto verticale regionale** si configura sempre più come **strumento eventuale**, demandato alla volontà politica e alla disponibilità di spazi finanziari delle Regioni
- **Per il Patto orizzontale ciascuna Regione dovrebbe obbligatoriamente svolgere la funzione di coordinamento assegnatale**, dando adeguata e tempestiva comunicazione circa modalità e tempi utili per gli adempimenti del caso
- Da una prima ricognizione effettuata **emerge però, in molti contesti regionali, la mancata attivazione della raccolta delle informazioni** sopra richiamate

RILANCIO DEL PATTO VERTICALE REGIONALE

- **Anci e Ifel intendono promuovere**, con il primo veicolo normativo utile, **un rilancio del Patto verticale regionale, in particolare a sostegno dei Comuni finora esclusi dal Patto**, nel 2016 **sottoposti a restrizioni non sostenibili** nell'impiego di risorse da debito o da avanzi pregressi
- Occorre però lo stanziamento per l'anno in corso di un **apposito contributo erariale**, da destinare **alle Regioni per la riduzione del debito, evitando così variazioni peggiorative in termini di indebitamento netto** a carico della finanza pubblica

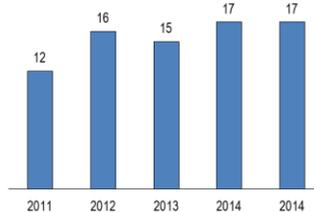


6

L'esperienza dei patti verticali regionali: principali evidenze empiriche

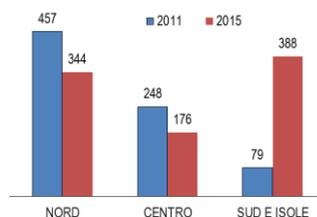
- A partire dal 2012 l'incentivo erariale ha certamente favorito una **distribuzione territoriale più omogenea dell'ausilio** finanziario garantito dai patti verticali regionali
- Grazie all'incentivo erariale **crece** di anno in anno **il numero delle Regioni che attivano i patti verticali**, investendo gradualmente in misura importante **anche il Sud e le Isole**
- La **distribuzione dell'incentivo erariale segue il taglio *spending review* (DL 95)** assegnato alle Regioni, in parte distaccandosi quindi dalle istanze territoriali del comparto Enti Locali
- Ma anche a livello regionale **spesso** si registra un **utilizzo di criteri redistributivi generici**, non adeguatamente correlati alle specifiche istanze territoriali che emergono nel corso dell'anno

NUMERO DEGLI AMBITI REGIONALI
CON ATTIVAZIONE DEI PATTI VERTICALI



Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS - monitoraggio Patto

DISTRIBUZIONE DEI PLAFOND PER MACRO-AREE
Valori in milioni di euro



7

L'esperienza dei patti orizzontali: principali evidenze empiriche

PATTO ORIZZONTALE REGIONALE	2012	2013	2014
SPAZI FINANZIARI CEDUTI AI COMUNI (mln euro)	8	137	98
NUMERO DI COMUNI CHE CEDONO SPAZI FINANZIARI	24	269	231
NUMERO DI REGIONI CON SCAMBIO DI SPAZI FINANZIARI	5	9	9

PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE	2012	2014	2015
SPAZI FINANZIARI CEDUTI AI COMUNI (mln euro)	129*	26	47
NUMERO DI COMUNI CHE CEDONO SPAZI FINANZIARI	34	41	17
NUMERO DI COMUNI CHE ACQUISISCONO SPAZI FINANZIARI	441	459	498

* Nel 2012 il Comune di Milano cede spazi finanziari per un importo pari a 110 milioni di euro
Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS - monitoraggio Patto

- Lo strumento del **patto orizzontale regionale non ha fin qui registrato un effettivo decollo**, anche a causa della **costante incertezza normativa** che contrassegna la finanza locale
- Sono **pochi i contesti regionali in cui vengono effettuati scambi** di spazi finanziari, fra l'altro **per importi modesti in termini aggregati**
- Nato con l'obiettivo di favorire il *matching* tra domanda e offerta di spazi finanziari, **anche il patto orizzontale nazionale non ha però pienamente conseguito i risultati attesi**



8

Alcune lezioni del passato per un salto di qualità nella gestione flessibile del vincolo di finanza pubblica

ANNO 2012

- La Regione Siciliana decide di non attivare il patto verticale incentivato, motivando in corso d'anno tale scelta per mancanza di spazi finanziari (206 milioni di euro)
- A consuntivo, però, il bilancio regionale fa registrare un *overshooting* in termini di competenza pari a 501 milioni di euro

ANNO 2014

- Nel primo semestre la Regione Sardegna non attiva il patto verticale incentivato per le stesse ragioni
- Successivamente la nuova Giunta regionale cede spazi finanziari agli enti locali – tramite il patto verticale ordinario – per un importo pari all'ammontare base previsto con il patto verticale incentivato
- In definitiva, quindi, vengono recuperati gli spazi finanziari senza però usufruire del contributo erariale

PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE

- Fino al 2015 all'Ente che acquisiva spazi finanziari non veniva concessa – pur configurandosi come un prestito di manovra – la possibilità di utilizzarli per coprire pagamenti in conto capitale (debiti fuori bilancio, oneri eccezionali, ecc.) effettuati prima della concessione in questione



9

I «saldi costituzionali» e la legge 243 del 2012: i Comuni pronti al confronto

- Con l'entrata in vigore dei nuovi saldi di bilancio previsti dalla legge n. 243 del 2012, si riproporrebbe la necessità di modificare il meccanismo di **governance della finanza locale**, per definire in misura **equa e sostenibile** il contributo del comparto al risanamento della finanza pubblica
- L'**integrale applicazione del pareggio dei 4 saldi** previsti dalla legge n. 243 del 2012 costituirebbe un **ostacolo insormontabile** ad un ordinato adeguamento a nuovi equilibri per il comparto nel suo insieme, già fortemente investiti dalle nuove regole di contabilità pubblica

	AMMONTARE MLN EURO	% COMUNI CON VALORE > 0	% COMUNI CON VALORE < 0
EQUILIBRIO CORRENTE DI COMPETENZA	814	78%	22%
EQUILIBRIO CORRENTE DI CASSA	-1.871	51%	49%
SALDO FINALE DI COMPETENZA	4.150	87%	13%
SALDO FINALE DI CASSA	-852	59%	41%

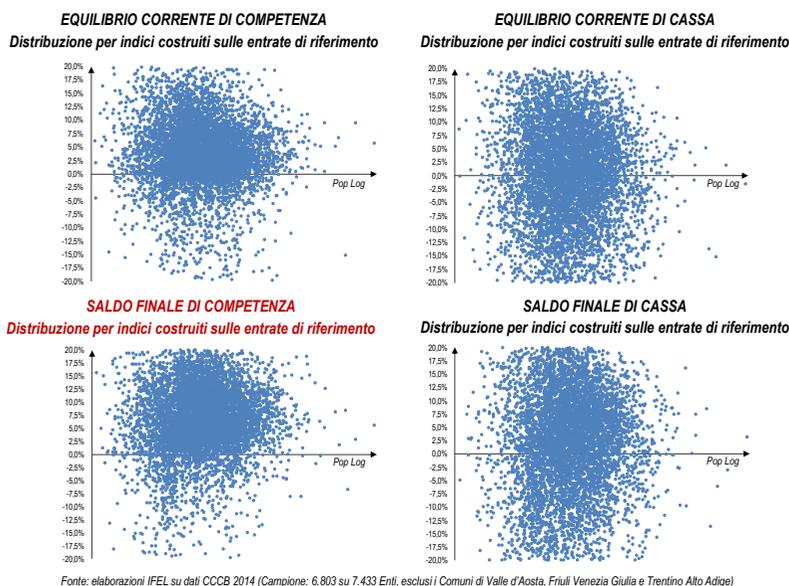
Fonte: elaborazioni IFEL su dati CCCB 2014 (Campione: 6.803 su 7.433 Enti, esclusi i Comuni di Valle d'Aosta, Friuli Venezia Giulia e Trentino Alto Adige)

- Una **modifica della legge 243 è pertanto indispensabile**, ma il carattere «rafforzato» della norma ha reso difficile il percorso prima della sua entrata in vigore
- Pertanto urge uno **sforzo condiviso** per stabilizzare **nuove regole** capaci di conciliare il processo di **risanamento della finanza pubblica** con le **istanze autonomistiche dei Comuni**



10

Applicazione dei saldi costituzionali (L. 243 del 2012): la condizione dei Comuni nel 2014



Prime indicazioni sulla revisione della legge n. 243 del 2012 (bozza ddl Governo attualmente disponibile)

- La bozza in circolazione conferma, opportunamente, l'**esclusione dei vincoli di cassa** attualmente stabiliti dall'articolo 9 della legge n. 243 del 2012, concentrando la **regola finanziaria sul saldo finale di competenza**
- La bozza **migliora il consolidamento regionale dei saldi di competenza** (anziché dell'assunzione di debito) quale strumento ordinario di flessibilità nella distribuzione degli spazi finanziari, che potrà essere **ulteriormente ampliato con strumenti di redistribuzione nazionale**
- **Appare tuttavia decisivo**, per la credibilità e l'efficacia del sistema di regolazione finanziaria nei confronti degli enti locali, **che si mantenga senza alcuna limitazione temporale l'FPV** - sia in entrata che in uscita - **come aggregato utile ai fini del saldo di finanza pubblica**
- La **tenuta della finanza pubblica** nel suo complesso potrà invece essere garantita **con legge ordinaria annuale** attraverso l'**eventuale imposizione di un obiettivo programmatico positivo**, analogamente a quanto avveniva in regime di Patto di stabilità interno
- Ne deriverebbe certamente un **maggior grado di accountability** nella regolazione dei rapporti finanziari tra Stato e Comuni e solo così si garantirebbero le condizioni necessarie per dare **continuità al processo di rilancio degli investimenti locali** avviato con la Legge di stabilità 2016